Fiscalidad Internacional en el País Vasco



Isaac Merino Jara
Coordinador

Con la colaboración especial de:

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde Autonomiaduna
Organismo autónomo dot
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO

Wolters Kluwer

Forum Fiscal

Wolters Kluwer

SUMARIO

FISCALIDAD INTERNACIONAL EN EL PAIS VASCO

Coordinado por Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco

I) DERECHO INTERNACIONAL

- Aproximación a los Convenios suscritos por España (María Jesús García-Torres Fernández).
- La residencia fiscal en el derecho tributario internacional (Antonio Cubero Truyo).
- Dividendos e intereses en la fiscalidad internacional (Juan Luis Morlan/Arrate de Meñaca).
- Paraísos fiscales (Pablo Urrecha Benguria).
- Los nuevos acuerdos internacionales en materia de Patent Box y los regímenes fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco (Gemma Martínez Bárbara).
- El plan BEPS y las operaciones vinculadas desde la perspectiva de los territorios forales (Ester Urruzola Moreno).
- El programa Beps y su repercusión en la normativa común y foral (Daniel Armesto Macias/Itxaso Berrojalbiz Zabala).
- BEPS y otros problemas de la economía digital (Antonio Vázquez del Rey Villanueva).

II) DERECHO EUROPEO

- La armonización de la fiscalidad directa en la Unión europea (María Teresa Mata Sierra).
- Armonización de la Fiscalidad Ambiental y Haciendas Forales Vascas (Enrique Ortiz Calle).
- Rulings fiscales transfronterizos. Un examen de la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre (María Esther Sánchez López).
- Fraude internacional de IVA (Antonio Pérez Delgado).

El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo (Carlos Palao Taboada).

- La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico (José Javier García Ross).

III) DERECHO INTERNO

- Las rentas obtenidas a través de sociedades extranjeras controladas (Iñaki Alonso Arce).
- La recaudación de deudas tributarias en ejecutiva actuando sobre bienes en el extranjero (Javier Muguruza Arrese).
- Subcapitalización: evolución y regulación actual en la normativa foral (Javier Armentia Basterra).
- La eliminación de la doble imposición internacional jurídica en los territorios forales: análisis de la normativa y aspectos prácticos (Francisco Martín Barrios/Vanessa Méndez Suárez/Miguel Rodríguez Ureña).
- Nuevas reglas de precios de transferencia en relación con intangibles. (José Francisco Arrasate Roldán).
- El régimen opcional regulado en el impuesto sobre la renta de no residentes para contribuyentes personas físicas residentes de estados miembros de la Unión Europea. Resoluciones de la junta arbitral del concierto económico y otras resoluciones administrativas de interés al respecto (Idoia Zapirain Torrecilla).
- Análisis de la utilización de sociedades no residentes para la explotación de derechos de imagen por artistas y deportistas residentes en el territorio histórico de Gipuzkoa y la aplicabilidad de normas antielusión a partir del estudio de estructuras utilizadas en territorio común (Aitor Fernández Landa).
- Impuesto sobre la renta de no residentes: rentas obtenidas sin establecimiento permanente (Roberto Bernales Soriano).
- Incentivos fiscales vascos a las producciones cinematográficas y audiovisuales (Manuel Lucas Durán).
- Fiscalidad de la actividad de construcción, ingeniería e instalación de bienes de equipo en el exterior (Isabel Fano Ereñozaga).
- Régimen fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos (ESFL) en los Territorios Históricos. Derecho comparado y propuestas de reforma (José González Calles y Asier Guezuraga Ugalde).
- El establecimiento permanente como criterio de localización territorial y punto de conexión en el IVA (Francisco Martín Sesma).
- El concepto de establecimiento permanente en el IVA y en la fiscalidad directa (Isaac Merino Jara).

Infórmate ahora

Índice sistemático

Autores

Presentación

I. Derecho Internacional

Aproximación a la interpretación de los convenios de doble imposición suscritos por España (María Jesús García-Torres Fernández; Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada)

I. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

II. LOS MODELOS DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN

III. CONTEXTUALIZACIÓN DE LOS CDI SUSCRITOS POR ESPAÑA

IV. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

V. PRESENTE Y FUTURO DE LOS INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN DE LOS CDI.

BIBLIOGRAFÍA

La residencia fiscal en el derecho tributario internacional (Antonio Cubero Truyo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla)

I. INTRODUCCIÓN

II. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA

III. FACTORES QUE INFLUYEN EN LA CRISIS DE LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN EN FISCALIDAD INTERNACIONAL

IV. LOS CONFLICTOS DE RESIDENCIA EN EL ÁMBITO INTRAESTATAL

BIBLIOGRAFÍA

Dividendos e intereses en la fiscalidad internacional (Arrate de Meñaca, Asociado Senior de PwC Tax & Legal Services y Juan L. Morlan, Socio responsable de PwC Tax & Legal Services para el País Vasco y Navarra)

I. Introducción

II. Tributación derivada de los dividendos e intereses

III. Híbridos: dividendos vs intereses

IV. Retenciones en los pagos

Bibliografía

Paraísos fiscales (Pablo Urrecha Benguria, Jefe Regional de Relaciones Institucionales en el País Vasco. AEAT)

I. INTRODUCCIÓN

II. CONCEPTO PARAÍSO FISCAL

III. VALORACIÓN CRÍTICA DEL CONCEPTO Y DE LA LISTA DE PARAÍSOS FISCALES

IV. ANÁLISIS DE ALGUNOS PARAÍSOS FISCALES

V. LUCHA CONTRA LOS PARAÍSOS FISCALES EN LOS DISTINTOS IMPUESTOS

Los nuevos acuerdos internacionales en materia de Patent Box y los regímenes fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco (Gemma Martínez Bárbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia)

I. INTRODUCCIÓN

II. LOS REGIMENES DE PATENT BOX EN LA UNIÓN EUROPEA

III. LA ACCIÓN 5 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE Y EL CRITERIO DE ACTIVIDAD SUSTANCIAL

IV. EL CÓDIGO DE CONDUCTA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS DEL CONSEJO ECOFIN Y EL RÉGIMEN DE PATENT BOX

BIBLIOGRAFÍA

Anexo estadístico: regímenes de patent box Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (2008-2012)

El plan BEPS y las operaciones vinculadas desde la perspectiva de los territorios forales (Ester Urruzola Moreno, Licenciada en Derecho)

I. INTRODUCCIÓN

II. INSTRUMENTOS HÍBRIDOS (ACCIÓN 2)

III. LIMITACIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS (ACCIÓN 4)

IV. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

V. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN

VI. CONVENIO MULTILATERAL PARA APLICAR MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

El programa BEPS y su repercusión en la normativa común y foral (Daniel Armesto Macías e Itxaso Berrojalbiz Zabala, Garrigues)

1. El programa BEPS

2. Incidencia del programa BEPS en nuestra normativa

BEPS y otros problemas de la economía digital (Antonio Vázquez del Rey Villanueva, Profesor Titular, Universidad de Navarra)

I. ANTECEDENTES

II. PROBLEMAS DE EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRANSFERENCIA DE BENEFICIOS (BEPS)

III. OTROS PROBLEMAS QUE PLANTEA LA ECONOMÍA DIGITAL

II. Derecho Europeo

La armonización de la fiscalidad directa en la Unión europea (María Teresa Mata Sierra, Acreditada a catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León)

I. Algunas ideas previas.

II. Los desiguales logros ante un sistema fiscal armonizado.

III. La unanimidad en la toma de decisiones fiscales.

IV. Los avances en el proceso de la "armonización" de la fiscalidad directa.

V. Reflexión final.

Armonización de la fiscalidad ambiental y Haciendas forales vascas (Enrique Ortiz Calle, Universidad Carlos III de Madrid)
I. AUSENCIA DE UNA ARMONIZACIÓN POSITIVA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y CONCEPTO DE TRIBUTO ECOLÓGICO.
II. LA DIRECTIVA 2008/118/CE Y LOS IMPUESTOS CON FINALIDAD ESPECÍFICA: LA LIMITADA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES.
III. LA DIRECTIVA 2003/96/CE SOBRE IMPOSICIÓN DE PRODUCTOS ENERGÉTICOS. POSIBILIDADES DE TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA VASCA.
IV. AYUDAS DE ESTADO Y FISCALIDAD AMBIENTAL: DEDUCCIONES POR INVERSIONES AMBIENTALES EN LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES DE LAS HACIENDAS FORALES VASCAS.
V. LAS LIBERTADES BÁSICAS DE LOS TRATADOS COMO LÍMITE A LA FISCALIDAD AMBIENTAL.
BIBLIOGRAFÍA
Rulings fiscales transfronterizos. Un examen de la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre (María Esther Sánchez López, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. UCLM)
I. INTRODUCCIÓN
II. LA DIRECTIVA 2015/2376, SOBRE INTERCAMBIO AUTOMATICO DE INFORMACION. OBJETO Y FINALIDAD
III. CONCEPTO DE RULING
IV. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN AUTOMÁTICO SOBRE RULING FISCALES TRANSFRONTERIZOS Y EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA
V. LA TRANSPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ESTADO AUTONÓMICO. EL CASO DEL PAÍS VASCO
VI. CONCLUSIONES
VII. BIBLIOGRAFÍA
Fraude internacional de IVA (Antonio Pérez Delgado, Subdirector de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia)
I. INTRODUCCIÓN
II. LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA
III. EL FRAUDE CARRUSEL
IV. MEDIDAS DE ACTUACIÓN A NIVEL COMUNITARIO
V. MEDIDAS NORMATIVAS Y DE ACTUACIÓN A NIVEL NACIONAL
VI. HACIA UN TERRITORIO ÚNICO DE APLICACIÓN DEL IVA EN LA UE
El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo (Carlos Palao Taboada, Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario (UAM))
I. INTRODUCCIÓN
II. EL ABUSO DEL DERECHO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE
III. LA CODIFICACIÓN DE LA DOCTRINA ANTI-ABUSO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico (José Javier García Ross, Abogado. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Deusto)
I. INTRODUCCIÓN
II. CASUÍSTICA, PUNTOS DE CONEXIÓN Y CONCIERTO ECONÓMICO
III. LAS RESTRICCIONES A LA LIBERTAD DE MOVIMIENTO DE CAPITALES Y EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES
IV. CONCLUSIONES
V. BIBLIOGRAFIA
III. Derecho Interno
Las rentas obtenidas a través de sociedades extranjeras controladas (Iñaki Alonso Arce; Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia)
I. INTRODUCCIÓN.
II. CONTROLLED FOREING COMPANIES
III. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL
IV. LA REGULACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA CON LA REFORMA DE 2014
V. PROYECTO BEPS DE LA OCDE
VI. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN 2016.
VII. DIRECTIVA DEL CONSEJO POR LA QUE SE ESTABLECEN NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN EL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR
VIII. MODIFICACIONES A REALIZAR PARA LA TRASPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA
IX. CONCLUSIONES
La recaudación de deudas tributarias en ejecutiva actuando sobre bienes en el extranjero (Javier Muguruza Arrese; Abogado)
I. INTRODUCCIÓN.
II. EL DIFÍCIL CAMINO QUE PRECEDIÓ A LA IMPLANTACIÓN DE UNA EFECTIVA ASISTENCIA MUTUA ENTRE ESTADOS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN.
III. EL CAMBIO DE POSICIONAMIENTO DE LOS ESTADOS Y EN EL SENO DE LA OCDE: EL ARTÍCULO 27 DEL MODELO DE CONVENIO.
IV. LA ASISTENCIA MUTUA PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA.
V. LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO, DE 16 DE MARZO, AL DERECHO DEL ESTADO ESPAÑOL.
BIBLIOGRAFIA
Subcapitalización: evolución y regulación actual en la normativa foral (Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava)
I. CONCEPTO Y ESQUEMA GENERAL DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.
II. OBJETO DE LA REGULACIÓN DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.
III. DERECHO COMPARADO.
IV. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.

V. CONTENIDO DE LA NORMATIVA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

La eliminación de la doble imposición internacional jurídica en los territorios forales: análisis de la normativa y aspectos prácticos (Francisco Martín Barrios, Socio Deloitte Legal; Vanessa Méndez Suárez, Asociada senior Deloitte Legal y Miguel Rodríguez Ureña, Asociado senior Deloitte Legal)

I. INTRODUCCIÓN A LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

II. MÉTODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA EN LA NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS FORALES

III. CUANTIFICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL JURÍDICA

IV. EJEMPLOS PRÁCTICOS

V. CONCLUSIONES

Nuevas reglas de precios de transferencia en relación con intangibles (Jose Francisco Arrasate Roldan, Socio de Ernst & Young Abogados)

I. CONTEXTO

II. RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE OPERACIONES SOBRE INTANGIBLES: LÍNEAS GENERALES

III. ANÁLISIS DETALLADO

IV. IMPLICACIONES

El régimen opcional regulado en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes personas físicas residentes de estados miembros de la Unión Europea. Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico y otras resoluciones administrativas de interés al respecto (Idoia Zapirain Torrecilla, Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa)

I. REGULACION DEL REGIMEN OPCIONAL

II. RECIENTES RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONOMICO: EL SUPUESTO ESPECÍFICO DE PENSIONES PÚBLICAS PERCIBIDAS POR NO RESIDENTES. EL VACIO NORMATIVO DEL CONCIERTO ECONOMICO.

III. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA: RENTAS A TENER EN CUENTA PARA DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN OPCIONAL

Análisis de la utilización de sociedades no residentes para la explotación de derechos de imagen por artistas y deportistas residentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y la aplicabilidad de normas antielusión a partir del estudio de estructuras utilizadas en territorio común (Aitor Fernández Landa, Director de la Cámara de Comercio de Gipuzkoa)

I. INTRODUCCIÓN

II. ESTRUCTURAS SOCIETARIAS NO RESIDENTES UTILIZADAS O ATRIBUIDAS A DETERMINADOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN TERRITORIO COMÚN PARA CANALIZAR LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

III. NORMATIVA ANTIELUSIÓN EMPLEADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN TERRITORIO COMÚN PARA CONTRARRESTAR LAS ESTRUCTURAS SOCIETARIAS EMPLEADAS POR DEPORTISTAS PROFESIONALES

IV. ANÁLISIS DE LA EVENTUAL UTILIZACIÓN DE ESTRUCTURAS SOCIETARIAS NO RESIDENTES POR DEPORTISTAS O ARTISTAS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA A LA LUZ DE SU NORMATIVA

V. CONCLUSIONES

Impuesto sobre la renta de no residentes: rentas obtenidas sin establecimiento permanente (Roberto Bernales Soriano, Abogado-Economista y Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Deusto)

I. INTRODUCCIÓN

II. LOCALIZACIÓN DE RENTAS. EXACCIÓN DEL IMPUESTO

III. RENTAS SUJETAS Y NO EXENTAS Y RENTAS EXENTAS

IV. NORMAS COMUNES A LAS RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

V. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS TIPOS DE RENTAS

VI. RETENCIONES

VII. OBLIGACIONES FORMALES PARA CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS

VIII. AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

IX. DEVOLUCIONES

Incentivos fiscales vascos a las producciones cinematográficas y audiovisuales(1) (Manuel Lucas Durán, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá. Madrid)

I. INTRODUCCIÓN

II. RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO

III. CONFORMIDAD CON LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y CON EL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO

IV. CONFORMIDAD CON EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO DE LA UNIÓN EUROPEA

V. CONCLUSIONES

VI. BIBLIOGRAFÍA

Fiscalidad de la actividad de construcción, ingeniería e instalación de bienes de equipo en el exterior (Isabel Fano Ereñozaga, Consejera del Área Financiero Tributaria de CUATRECASAS)

I. Introducción

II. Estructura operativa habitual de los proyectos internacionales de ingeniería o venta de equipos con instalación

III. El establecimiento permanente de las obras de construcción o instalación en el Modelo de Convenio de la OCDE (artículo 5 apartado 3)

IV. El establecimiento permanente de las "obras de construcción e instalación" en el Modelo de Convenio de la ONU

V. La participación en obras de construcción o instalación a través de consorcios

VI. La atribución de beneficios al "establecimiento permanente constructor" en el extranjero

VII. Consideraciones finales

Régimen fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos (ESFL) en los Territorios Históricos. Derecho comparado y propuestas de reforma. (José González Calles y Asier Guezuraga Ugalde; Euskaltax, Consultores Tributarios y Mercantiles)

I. Introducción

II. Derecho Comparado y Propuestas de Modificación del régimen tributario aplicable al tercer sector

El establecimiento permanente como criterio de localización territorial y punto de conexión en el IVA (Francisco Martín Sesma, Inspector de Hacienda del Estado. Hacienda Foral de Gipuzkoa)

I. INTRODUCCIÓN

II. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO CRITERIO DE LOCALIZACIÓN TERRITORIAL DEL IVA EN LAS DIRECTIVAS Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA
III. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA ESPAÑOLAS DEL IVA
IV. PUNTOS DE CONEXIÓN Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IVA EN LOS TERRITORIOS FORALES: FUNCIONALIDAD, DIFERENCIAS Y ARMONIZACIÓN
El concepto de establecimiento permanente en el IVA y en la fiscalidad directa (Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
I. Introducción
II. En el IVA
III. En la imposición directa
IV. Palabras finales
V. Bibliografía

Autores

Coordinador:

- Isaac Merino Jara. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU)

Autores:

- Alonso Arce, Iñaki. Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia
- Armentia Basterra, Javier. Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava
- Armesto Macias, Daniel. Garrigues Asesores y Abogados Tributarios
- Arrasate Roldán, José Francisco. Socio de Ernst & Young Abogados
- Bernales Soriano, Roberto. Abogado-Economista y Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Deusto
- Berrojalbiz Zabala, Itxaso. Garrigues Asesores y Abogados Tributarios
- Cubero Truyo, Antonio. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla
- De Meñaca, Arrate. Asociado Senior de PwC Tax & Legal Services
- Fano Ereñozaga, Isabel. Consejera del Área Financiero Tributaria de CUATRECASAS
- Fernández Landa, Aitor. Director de la Cámara de Comercio de Gipuzkoa
- García Ross, José Javier. Abogado. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Deusto
- García-Torres Fernández, María Jesús. Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada
- González Calles, José. Euskaltax, Consultores Tributarios y Mercantiles
- Guezuraga Ugalde, Asier. Euskaltax, Consultores Tributarios y Mercantiles
- Lucas Durán, Manuel. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá. Madrid
- Martín Barrios, Francisco. Socio Deloitte Legal
- Martín Sesma, Francisco. Inspector de Hacienda del Estado. Hacienda Foral de Gipuzkoa
- Martínez Bárbara, Gemma. Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia
- Mata Sierra, María Teresa. Acreditada a catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León
- Méndez Suárez, Vanessa. Asociada senior Deloitte Legal
- Merino Jara, Isaac. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
- Morlan, Juan Luis. Socio responsable de PwC Tax & Legal Services para el País Vasco y Navarra
- Muguruza Arrese, Javier. Abogado
- Ortiz Calle, Enrique. Universidad Carlos III de Madrid
- Palao Taboada, Carlos. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario (UAM)
- Pérez Delgado, Antonio. Subdirector de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia
- Rodríguez Ureña, Miguel. Asociado senior Deloitte Legal
- Sánchez López, María Esther. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. UCLM
- Urrecha Benguria, Pablo. Jefe Regional de Relaciones Institucionales en el País Vasco. AEAT
- Urruzola Moreno, Ester. Licenciada en Derecho
- Vázquez del Rey Villanueva, Antonio. Profesor Titular, Universidad de Navarra
- Zapirain Torrecilla, Idoia. Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de

Fiscalidad Internancional en el País Vasco

PRÓLOGO

La internacionalización de la economía es un hecho incontestable, de ahí que el legislador tributario haya tomado cartas en el asunto de manera decidida. Los cambios en esta materia cada vez son más amplios y más frecuentes. Hoy en día son numerosas las empresas y personas físicas afectadas, de ahí la oportunidad de este libro, que recoge 28 trabajos doctrinales sobre distintos aspectos de la fiscalidad internacional. En 2013 los países de la OCDE y el G-20 aprobaron el Plan BEPS (Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) que ya está dando frutos a nivel legislativo en la medida en que se han incorporado al derecho vigente diversas soluciones contenidas en diferentes Acciones del mismo. Efectivamente, un repaso de la normativa aprobada por las Diputaciones Forales, en particular, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, durante los últimos años permite comprobar el grado de penetración alcanzado por BEPS. No tiene visos de que esa tendencia vaya a cambiar, al contrario, las reformas actualmente en marcha van por el mismo camino. Es más, habida cuenta que el Plan BEPS aún no ha llegado a su fin es previsible que los próximos años se sigan produciendo modificaciones de calado en consonancia con las propuestas que desde el seno de la OCDE se vayan realizando. En el seno de esta organización internacional son muchos los trabajos en marcha, pero unos pocos de ellos ya han visto la luz. Y así, a mediados de 2017 se aprobó la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios . Las medidas convencionales incluidas en ella se refieren a los mecanismos híbridos, al abuso de los tratados, al establecimiento permanente y a los procedimientos amistosos, al tiempo que se incluye una disposición facultativa sobre el arbitraje obligatorio y vinculante, teniendo los países la posibilidad de reservarse la aplicación de determinadas cláusulas. España ya ha hecho pública su posición provisional . Es incuestionable, la influencia que dicha Convención tendrá sobre los Convenios de doble imposición firmados por España. Por otro lado, a finales de 2017 se ha aprobado una nueva actualización del MC OCDE, que, en parte, está influida por el Plan BEPS, particularmente, Acción 2 (Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), Acción 6 (Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales), Acción 7 (Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente) y Acción 14 (Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias) también el Por si eso fuera poco también la Unión Europea se ha mostrado especialmente activa durante los últimos años habiendo aprobado, en ocasiones con una celeridad inusual, diversas normas de gran importancia, tales como la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad y la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

La situación de la fiscalidad internacional en los momentos actuales no solo es compleja sino que está experimentando reformas muy significativas, circunstancia que los contribuyentes, y sus asesores, han de tener muy presente.

Isaac Merino Jara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UPV/EHU

I. Derecho Internacional

Aproximación a la interpretación de los convenios de doble imposición suscritos por España

María Jesús García-Torres Fernández

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

I. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La globalización económica ha favorecido el movimiento internacional de personas y rentas, lo que ha puesto de relieve la importancia de los instrumentos para determinar las obligaciones tributarias con un Estado determinado. En la imposición directa se establece que el hecho imponible no tendrá límites fronterizos, por lo que en los impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas, como en los impuestos sobre el patrimonio o sucesiones se grava la renta o patrimonio mundial del sujeto pasivo, es decir, tanto lo obtenido en su país de residencia como lo obtenido en el extranjero, que en este caso se denomina Estado de la fuente. Sin embargo, las rentas obtenidas en el Estado de la fuente serán también allí objeto de imposición, generando distorsiones fiscales.

La doctrina ha aportado diversas concepciones del término «distorsión fiscal», aunque puede considerarse mayoritaria la que las define como «la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales del tráfico» **(1)** .

La primera distorsión fiscal consecuencia de la internacionalización es la doble imposición. Existen dos tipos de doble imposición, la económica y la jurídica **(2)** . Las personas físicas y jurídicas que operan en otros Estados se ven afectadas por la denominada doble imposición jurídica, ya que al gravar la imposición directa la renta mundial obtenida por el sujeto pasivo, y verse al mismo tiempo obligados a satisfacer los impuestos directos correspondientes en el Estado de la fuente, soportan un gravamen sobre una misma renta en dos Estados por impuestos similares. La doble imposición jurídica internacional puede presentarse por las siguientes causas:

- La existencia de múltiples criterios de asignación impositiva. Casi todos los países combinan dos criterios de sujeción: uno personal, por el que someten a tributación las rentas y patrimonios que poseen sus residentes; y otro real, por el que se someten a tributación las rentas generadas en el país de la fuente y satisfechas a no residentes. La generalización de este sistema lleva a que se produzcan situaciones de doble imposición que deben ser corregidas.
- La distinta delimitación o concreción del mismo principio de asignación impositiva.
- Las diferencias en la delimitación de la base imponible.
- La facultad de las Administraciones tributarias para ajustar precios de transferencia en las operaciones vinculadas.

También provoca distorsión fiscal la competencia fiscal lesiva, que surge cuando se establecen rebajas fiscales con el objetivo de atraer inversiones extranjeras, de la cual nace la planificación fiscal internacional agresiva, con la finalidad de tributar en territorios con una legislación tributaria más favorable, con la consiguiente merma de los ingresos tributarios de los países afectados.

Para corregir las distorsiones fiscales, los países recurren a los Convenios sobre Doble Imposición, en adelante CDI. Los CDI son tratados internacionales de carácter bilateral en los que se encauzan y ordenan las relaciones fiscales internacionales que tienen lugar entre dos países para los residentes de los dos Estados **(3)** .

Las consecuencias jurídicas de los CDI son amplias. En primer lugar, los CDI tienen naturaleza de tratados internacionales, por lo que formarán parte del ordenamiento jurídico interno con rango superior a la ley interna, de forma que prevalecerán sobre ella en su aplicación.

En segundo lugar, su función es la colaboración para la eliminación de los conflictos positivos de tributación que resultan del ejercicio de la soberanía tributaria por los distintos Estados en relación con la imposición directa **(4)** , conflictos que surgen por la extensión de la ley tributaria en el espacio (los residentes tributan por la renta mundial) y por la pluralidad de puntos de conexión (residentes/no residentes). Para ello, establecen reglas de reparto de competencias para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que inciden los tributos objeto del convenio, las cuales modulan, condicionan y determinan de forma decisiva el ejercicio de la potestad tributaria de sus Estados

contratantes. Pero no hay que olvidar que los CDI no constituyen un pacto de reparto de poder tributario, sino un mecanismo de coordinación de los sistemas tributarios de los Estados contratantes para eliminar la doble imposición, de forma que el Estado abandona parte de su potestad impositiva que le da su legislación interna mediante la adopción de definiciones comunes, la determinación del derecho de imposición de cada uno de los Estados contratantes y la elección de los métodos para eliminar la doble imposición. Además, incluyen cláusulas tributarias que previenen el uso inadecuado de los CDI por parte de determinados contribuyentes.

Pero la influencia de los CDI va más allá del ámbito jurídico y traspasa al ámbito económico, en cuanto que son tenidos en cuenta a la hora de tomar decisiones por las empresas al planificar su expansión internacional y diseñar su estructura organizativa con la finalidad de ajustar al máximo sus costes fiscales.

El contenido de los CDI es complejo en cuanto que persigue ordenar las relaciones fiscales internacionales de carácter triangular en las que intervienen tres partes, el Estado de residencia, el Estado de la fuente y el contribuyente, de lo que resulta una interrelación circular con la normativa interna de los Estados contratantes **(5)** . En toda operación transfronteriza se generan dos relaciones jurídico-tributarias: la primera, entre el Estado de la fuente y el contribuyente que realiza el hecho imponible; la segunda, entre el contribuyente y su Estado de residencia. Los CDI establecen una relación común que modula la aplicación de la legislación interna de cada Estado a la hora de regular cada una de estas dos relaciones.

En consecuencia, los CDI son una norma jurídica obligatoria por los sujetos que la han creado, la cual se incorpora en el ordenamiento interno con rango jerárquico superior a la norma interna, pero que crea un microsistema fiscal el cual interactúa con la norma interna **(6)** . Por tanto, los CDI no son totalmente autónomos de la legislación interna de los Estados contratantes, sino que se interrelacionan con ella para lograr sus fines y, al incorporarse al derecho interno, deben ser aplicados de oficio por parte de las autoridades fiscales y los tribunales. Pero, al mismo tiempo que generan derechos y obligaciones para los dos Estados contratantes, también vinculan a los contribuyentes residentes en ambos Estados, constituyendo un Derecho irrenunciable para los contribuyentes, sin que pueda invocarse su no aplicación.

II. LOS MODELOS DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN

Por definición, los CDI son un acuerdo de voluntades de carácter bilateral y de autolimitación de la soberanía tributaria, con libertad entre los entes firmantes, pero a la hora de su redacción cada vez más influyen las directrices marcadas por organizaciones internacionales como la ONU o la OCDE **(7)** , las cuales han diseñado unos Modelos de Convenio de Doble Imposición que son tomados como punto de partida de las negociaciones entre los Estados contratantes por el prestigio o el peso internacional de dichos organismos **(8)** .

Los Modelos de CDI plantean problemas sobre su forma de elaboración, al ser desarrollados por representantes de los Estados miembros ante organizaciones internacionales que no gozan de legitimidad para legislar. El principal problema que se deriva de estos Modelos de Convenio de doble Imposición es que las organizaciones internacionales de las que emanan no tienen capacidad jurídica, por lo que los modelos de las organizaciones internacionales son *backdoor rules*, ya que se convierten en normas que son producidas sin la intervención directa o autoridad delegada de los parlamentos nacionales **(9)** .

La OCDE está representada por un número reducido de Estados, por lo que GARCÍA NOVOA considera que se le da una relevancia inadecuada al *softlaw*, caracterizada por el proceso de desnaturalización de las fuentes del Derecho consecuencia de la globalización económica **(10)** . Además, en cuanto que los Modelos CDI se redactan por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, esto significa que se producen al margen y sin la intervención directa o decisiva de los parlamentos nacionales, la elaboración de estas normas carece de la posibilidad de debate y transparencia que exigen las normas clásicas **(11)** . Pero los problemas no se limitan a la legitimidad del órgano en el que emanan, sino que como consecuencia de ellos también plantean problemas de coercibilidad y seguridad jurídica a la hora de introducir cambios o durante su interpretación, tema del que nos vamos a ocupar en este trabajo.

A pesar de las deficiencias antes señaladas, el hecho de que un Modelo de CDI se haya redactado con el consenso de un grupo significativo de países le otorga más eficacia que a los documentos elaborados unilateralmente por una Administración tributaria concreta. Cuando un Estado elige un Modelo como punto de partida, fija una posición inicial negociadora, además de los criterios hermenéuticos que va a seguir dicha Administración tributaria en su interpretación y aplicación de los CDI firmados por dicho Estado, aportando seguridad jurídica a los operadores, siempre que dicho criterio respete los compromisos internacionales adquiridos por dicho Estado **(12)** . De este modo, aunque el MC OCDE no se considera norma jurídica, ni tiene como misión incorporarse al derecho internacional, juegan un papel reconocido a la hora de alcanzar los acuerdos bilaterales de carácter tributario en cuanto que sirve de guía, ofreciendo una estructura básica común y criterios comunes. Al mismo tiempo se presenta como un mecanismo flexible que permite su adaptación durante el correspondiente proceso de negociación, por lo que, en ausencia de su carácter imperativo, los Estados conservan total autonomía para seguir de forma completa o parcial las fórmulas allí previstas.

El MC OCDE se presenta en varias partes: el propio Modelo de CDI, los Comentarios al Modelo, las reservas a los diferentes preceptos de Modelo, las observaciones formuladas por los Estados Miembros a los Comentarios del Modelo y las posiciones manifestadas por los Estados no miembros sobre cada uno de sus preceptos mediante sus aportaciones.

El Modelo de CDI está estructurado en artículos en los que se adoptan criterios de imposición para cada clase de rentas, además de definiciones para su interpretación y acuerdos entre las Administraciones. Su contenido no es más

que una guía para la negociación y los Estados pueden elegir qué cláusulas incluyen y cuáles no.

Los Comentarios recogen pautas, criterios y explicaciones sobre el sentido específico que debe darse a las diferentes reglas contenidas en el MC OCDE. Los comentarios son una herramienta útil para su interpretación, pero recogen apreciaciones y contenidos de diversa finalidad, tales como aclaraciones, manifestaciones de la divergencia existente a nivel internacional sobre la aplicación de una regla, significado, efectos y aceptación de la misma, incluso establecen diferentes posiciones interpretativas, criterios de política fiscal y legislativa u opiniones de algunos países o de la OCDE por lo que es difícil otorgarles una función única. Las posiciones divergentes de los países acerca de los comentarios adoptan normalmente la forma de «observaciones» **(13)** . Según GARCÍA PRATS, resulta pues simplista considerar que los Comentarios son la interpretación auténtica de los CDI puesto que no son mandatos interpretativos ni preceptos o criterios normativos vigentes **(14)** .

Las reservas son una manifestación apriorística de la posición de los Estados ante la solución que opta el Modelo de Convenio en una cláusula concreta y específica, e indica la voluntad del país de que se trate de introducir en los CDI que firme una redacción complementaria o alternativa a la prevista en el modelo, pero en ningún caso dicha reserva va a sustituir de manera unilateral la interpretación de un precepto o cláusula concreta, ya que debe interpretarse de forma bilateral conforme a los mecanismos previstos **(15)** .

Las recomendaciones se dirigen a las Administraciones Tributarias de los Estados miembros, pero no a sus órganos judiciales, los cuales se encuentran sometidos a los criterios jurídicos de sus ordenamientos internos para la interpretación de las normas, incluidos los CDI que se incorporen a dichos ordenamientos.

Los CDI han sido configurados para eliminar la doble imposición. Sin embargo, a veces se pueden producir supuestos de no imposición. Aunque parezca paradójico, la prevención o eliminación de la no imposición no es un objetivo de los CDI, e incluso en algunos casos constituye una consecuencia permitida e incluso querida. Al mismo tiempo, no resulta correcto que uno de los Estados pretenda suprimir o excluirla de forma unilateral y por vía interpretativa **(16)** . Por ello, y dadas las últimas tendencias de evitar estos supuestos de no imposición, se establecen «cláusulas de sujeción impositiva» o bien se corrige en los protocolos que complementan los CDI, cuando se detectan supuestos de no imposición que pueden distorsionar los flujos de inversión o generar consecuencias tributarias no deseables.

III. CONTEXTUALIZACIÓN DE LOS CDI SUSCRITOS POR ESPAÑA

En España la soberanía tributaria reside en el Estado, por lo que será éste, y no las CCAA, quien tiene potestad para suscribir los CDI. En base al artículo 96 de la CE, una vez firmados por el Estado y ratificados por el Congreso, pasarán a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico interno con rango superior a la ley interna, de forma que prevalecerán sobre ella en su aplicación.

España pertenece a la OCDE y utiliza el MC OCDE, sin perjuicio de las modificaciones que se introduzcan como consecuencia del acuerdo bilateral alcanzado. Sin embargo, aunque España puede decidir libremente y en qué medida corrige la doble imposición internacional, está obligada a observar los principios comunitarios en el ejercicio de su potestad tributaria como Estado miembro de la UE, lo que determina los términos de los CDI suscritos con países miembros, en cuanto que deben respetar las libertades comunitarias **(17)** .

La relación entre los CDI y el Derecho Comunitario está regida por los principios de complementariedad e incidencia mutua **(18)** y la primacía del Derecho comunitario no se ve alterada por la existencia de un CDI **(19)** . La utilización de los CDIs está prevista en el artículo 293 del Tratado de la Comunidad Europea como medida para eliminar la doble imposición y, por tanto, se reconocen como instrumento para armonizar determinados sectores y preservar las libertades fundamentales recogidas en el mismo. La sentencia *Scorpio* **(20)** analiza la compatibilidad con el Derecho comunitario del ejercicio de la potestad tributaria acordada en un CDI entre dos Estados miembros, pero llega a la conclusión de que la incompatibilidad tendrá lugar en el ámbito de la legislación tributaria interna y no necesariamente en sede del CDI que regula las relaciones entre Estados miembros. Desde esta óptica, y en opinión de una parte de la doctrina, formarían parte del Derecho Comunitario entendido *lato sensu*.

España tiene firmados CDI con casi todos los países miembros de la Unión Europea, donde se establecen las disposiciones aplicables para corregir la doble imposición internacional. Aunque cada uno de los CDI tiene carácter bilateral entre España y el país firmante, al margen de sus correspondientes particularidades, su contenido se ajusta al Modelo de Convenio propuesto por la OCDE.

Los Estados miembros, pues, deciden libremente y en qué medida corrigen la doble imposición internacional, pero al mismo tiempo están obligados a cumplir los principios comunitarios en el ejercicio de su potestad tributaria **(21)** , incluso cuando ésta se deriva de un previo reparto bilateral o multilateral. Así, el criterio del Estado de residencia prima siempre que garantice un mismo trato a los rendimientos de fuente interna y extranjera, y será el país de la fuente el que deba eliminar cualquier discriminación respecto del sujeto no residente. No obstante, la discriminación no significa identidad de trato, ya que como se manifestó en el caso *Bouanich* **(22)** , es admisible un diferente sistema de cálculo de la base imponible entre los residentes y no residentes en la medida que el tipo de gravamen de los no residentes compense las restricciones a la deducción de ciertos gastos admitidos para los residentes. De este modo, podemos distinguir entre discriminación justificada, que es la que presenta una fundamentación objetiva y razonable resistente al *test* de proporcionalidad, y discriminación injustificada, cuando adolece de estos requisitos y demanda ser expulsada del ordenamiento comunitario **(23)** .

En el Régimen Foral de País Vasco y Navarra son aplicables los CDI firmados por España y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. En este contexto debe analizarse la interpretación de los CDI suscritos por España.

IV. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los CDI fijan la normativa aplicable a un hecho imponible de dimensiones internacionales definiendo puntos de conexión, elementos de cuantificación y de localización de las rentas y bienes, el reparto de competencias tributarias entre ambos Estados. No obstante, en muchas ocasiones la aplicación de los mismos necesitará de la interpretación de su contenido para adaptarla al supuesto planteado.

La interpretación del CDI no está totalmente desconectada de la legislación interna de los Estados sino que, como consecuencia de las interrelaciones que regulan, es necesaria una integración de los dos conjuntos normativos, CDI y legislación interna, mediante la interpretación bilateral de los mismos. En virtud del artículo 96 CE, los CDI prevalecen sobre la norma interna, lo que conlleva la inaplicación de la legislación interna que se oponga a ellos y su aplicación de oficio por la Administración Tributaria y los tribunales de justicia, exigiendo su interpretación ajustada al caso concreto **(24)** .

Como los CDI vinculan a dos Administraciones Tributarias de diferentes Estados, debe prevalecer la interpretación que facilite alcanzar los objetivos establecidos, al mismo tiempo que crea para los contribuyentes derechos y obligaciones específicos, que se derivan consecuentemente de dicha interpretación. De este modo, los CDI tienen su propia dinámica interpretativa que prevalecerá sobre la propia del derecho interno, salvo expresa remisión del mismo por parte del tratado internacional **(25)** . En este sentido se pronuncia el TC cuando dictamina que los CDI requieren una interpretación bilateral y autónoma, al margen de lo establecido en la legislación interna de los Estados contratantes **(26)** .

De la interpretación conjunta de cada CDI surge un «lenguaje fiscal internacional» común que requiere de una interpretación bilateral específica atendiendo a sus disposiciones y contexto. El MC OCDE adquiere especial relevancia en cuestiones de interpretación, ya que ha colaborado en la creación del «lenguaje fiscal internacional» imprescindible para una aplicación uniforme de los CDI entre ambas partes.

1. CALIFICACIÓN VS INTERPRETACIÓN.

La calificación de los hechos es la fase previa a la interpretación de la norma. No obstante, la calificación y la interpretación interactúan, ya que la finalidad de la interpretación es superar la distancia entre el texto legal y el caso concreto. Por ello, primero se procede a su calificación jurídica para que, una vez determinada su naturaleza se pasa a analizar la operación desde el punto de vista tributario, de modo que en algunas ocasiones coincidirá la calificación del negocio y, en otras, se aplicará una regla de calificación puramente fiscal, para lo que se requiere una norma tributaria dictada específicamente al efecto. Sin embargo, la aplicación de criterios propios de calificación deben estar justificados en cuanto que la recalificación fiscal sólo puede realizarse cuando se haya previsto expresamente para alcanzar un objetivo fiscal o *extra* fiscal, ya que de otro modo se podrían infringir los principios constitucionales de seguridad jurídica, artículo 9.3 CE y de legalidad, artículos 31.3 y 133 CE y artículo 8 LGT.

La calificación de renta realizada en un CDI exige esencialmente la determinación de la naturaleza jurídica del negocio u operación que pone de manifiesto la capacidad económica que deriva de tal manifestación de riqueza, sin perjuicio de que la norma tributaria interna emplee calificaciones fiscales autónomas. Las calificaciones fiscales contenidas en los CDI son puramente instrumentales y están al servicio de realizar la distribución del poder tributario entre los Estados y la eliminación de la doble imposición. Así, podemos encontrar cambios de calificación de una renta respecto de la legislación interna, sin que ello altere el régimen fiscal aplicable a tal renta, por ejemplo, en el caso de los cánones, rentas profesionales o las rentas de capital **(27)** .

Pero, aunque para determinar el sentido de los términos debemos acudir al uso común del término, al intervenir en su aplicación dos Estados diferentes surgen problemas de competencia calificadora. Al mismo tiempo, los CDI operan limitando la tributación en el Estado de la fuente y garantizando la eliminación de la doble imposición en el Estado de residencia, pero no modifican ni sustituyen las legislaciones nacionales internas, sino que modulan su aplicación **(28)** . Cuando el CDI establece una regla de calificación convencional y autónoma sobre una renta, tal calificación es aplicable exclusivamente a efectos de la aplicación del CDI. Por ello, cuando la calificación de la legislación interna del Estado de la fuente no coincide con el CDI, no vincula al Estado de residencia y tampoco tiene aplicación fuera del marco de aplicación del CDI. En definitiva, la calificación fiscal establecida por la norma interna del Estado de la fuente no vincula a las autoridades fiscales del Estado de residencia del contribuyente, ya que lo único que les vincula es el CDI aplicable, salvo que se haya establecido esta remisión como regla en el CDI.

En base a este razonamiento, presentamos un caso particular de actualidad ya que se ha resuelto recientemente por el TS. El caso referido comienza por la Resolución del TEAC de 13 de abril de 2011, en la que se califican unos instrumentos financieros híbridos que no se encuentran como tales en nuestro ordenamiento, los «*juros sobre o capital propio*», atendiendo al tratamiento fiscal aplicado en el Estado de la fuente, en este caso Brasil, para, en base a esta interpretación, rechazar su calificación fiscal como dividendos a efectos de nuestro derecho interno y, en consecuencia, la aplicación de la exención por dividendos recogida en el TR LIS, para las rentas obtenidas por el sujeto residente en España.

En la Resolución de 13 de abril de 2011, el TEAC se pronuncia en relación con los «*juros sobre o capital propio*» en el marco del CDI hispano-brasileño de 14 de noviembre de 1974 a los efectos de determinar la aplicabilidad de la exención de dividendos de la LIS, por lo que expone que el hecho de que la legislación fiscal brasileña configure los «*juros sobre o capital propio*» como partida fiscalmente deducible en la persona del pagador y los someta a retención en la persona del accionista, impide calificar los «*juros sobre o capital propio*» como dividendos, debiendo ser tratados en España como intereses y no siendo por tanto aplicable la exención por dividendos prevista en el artículo 21 TR LIS. Para ello, apela a la aplicación prioritaria del CDI hispano-brasileño al tratarse de un hecho imponible transfronterizo cubierto con un CDI. Al respecto, considera que no existe en el convenio una regla especial de interpretación, por lo que acude a la legislación fiscal interna del Estado que ha de aplicar el convenio.

Desde un primer momento la doctrina no admitió esta interpretación. CALDERON CARRERO manifestó que el Estado de residencia no puede acudir a la legislación fiscal interna del Estado de la fuente interpretándola para determinar su gravamen fiscal en su propia legislación interna. Puede interpretar la naturaleza jurídica, pero no el tratamiento fiscal dado en otro Estado, razón por la que criticó la postura adoptada por la citada Resolución del TEAC **(29)** .

Con posterioridad, la sentencia de la AN de 27 de febrero de 2014 falló en contra de la Resolución del TEAC de 13 de abril de 2011 desmontando su argumento por el cual la no imposición que derivaba de la aplicación del beneficio fiscal aplicable en la normativa fiscal brasileña a estos instrumentos financieros híbridos junto con la calificación de renta exenta prevista en la normativa del artículo 21 del TR LIS, justificaba su calificación como intereses a efectos de ser sometidos a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades, y consideró que no pueden tenerse en cuenta los resultados fiscales consecuencia de la aplicación de una norma brasileña dirigida a estimular la fiscalidad de las sociedades, para desnaturalizar un beneficio fiscal que la norma española reconoce. En consecuencia, consideró que a los *juros sobre o capital propio* le corresponde la calificación jurídica de dividendos, que se deriva de la consideración de distribución de beneficios, tal y como se reconoce por la Deliberación CVM, de 13 de diciembre de 1996, y en la Circular del Banco Central de Brasil, y que nunca se reconocen como gasto financiero, por lo que son aptas para disfrutar de la exención prevista en el artículo 23.3 del convenio hispano-brasileño para evitar la doble imposición.

La Sentencia del TS de 16 de marzo de 2016 ha ratificado el fallo dado por la referida Sentencia de la AN afirmando que los juros equivalen a distribuciones de beneficios, sin que puedan considerarse intereses, en la medida que no remuneran cantidades en préstamos ni se calculan sobre el principal pendiente de un crédito. Por el contrario, proceden de la participación en beneficios de la filial brasileña y el derecho a su percepción es la condición de socio. Asimismo, la aplicación del beneficio fiscal previsto en la legislación brasileña por el cual se permite su deducibilidad, en ningún caso lo equipara al régimen fiscal de los intereses. En definitiva, se acuerda su calificación como dividendos y su gravamen como tales según la legislación española, incluida la aplicación de la exención del artículo 21 TR LIS.

Una vez calificado el hecho imponible, se ha de proceder a la interpretación de la disposición del CDI aplicable **(30)** . No obstante, a la hora de dar la interpretación se ponen de manifiesto las tensiones entre los distintos Estados contratantes, sobre todo cuando la realidad económica es diferente, de ahí que el Derecho se puede convertir en una herramienta para la defensa de intereses políticos y económicos más que en un principio para guiarse. En los cánones se manifiesta claramente la dicotomía entre los estados importadores o exportadores de recursos tecnológicos. Los países exportadores son partidarios de tributación según el principio de residencia, mientras que los países importadores optan por el Estado de la fuente. EL MC OCDE fija la tributación en el país de residencia, pues los países de la OCDE son en su mayoría países desarrollados. Sin embargo, en esta situación España prefiere el principio de la fuente, dado su escaso peso en el desarrollo de nuevas tecnologías, por lo que se inclina a que los CDI firmados por España no incluirán en su redacción la tributación en el Estado de residencia, sino en el Estado de la fuente. A este respecto, los países no miembros de la OCDE han manifestado su postura contraria al principio de residencia y se reservan el derecho a añadir una disposición que defina el origen de los cánones **(31)** .

Cuando la interpretación de una disposición normativa se realiza por un sujeto al que el ordenamiento le atribuye la facultad de interpretar y , por tanto, capacidad para imponer su criterio al resto de los sujetos de Derecho, como son las autoridades públicas, la Administración y los jueces, se considerará dicha interpretación como fuente del derecho, en cuanto que el ordenamiento le otorga la facultad de decidir conflictos jurídicos, por lo que la interpretación recaerá sobre todos los sujetos, incluidos los particulares **(32)** .

En el caso de los CDI, encontramos problemas de interpretación para cuya resolución se pronuncian las Administraciones intervinientes, las organizaciones internacionales y la jurisprudencia de cada Estado, de ahí que se intente desde el punto de vista doctrinal determinar el alcance y prevalencia de dichas interpretaciones.

En los CDI, al tratarse de normas acordadas por los Estados contratantes, es necesario conocer la voluntad de las partes a la hora de interpretar el texto, lo que se denomina interpretación auténtica: hay que tener en cuenta elementos situados fuera del contexto que tienden a recuperar la voluntad de los Estados contratantes, tales como los acuerdos ulteriores acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones, las prácticas ulteriores seguidas en la aplicación del tratado (canjes de notas, declaraciones anexas o protocolos adicionales) y acuerdos mutuos concertados en función del tratado **(33)** . Pero no siempre se conciertan protocolos interpretativos donde se definan ciertos términos o se coordinen específicas cuestiones y el preámbulo y la parte introductoria de los CDI no facilitan la interpretación ya que consisten en fórmulas estándar en las que se manifiesta la finalidad de eliminar la doble imposición, por lo que también es necesario conocer los criterios de interpretación fijados en el Derecho internacional, en los modelos OCDE y sus Comentarios.

GARCIA NOVOA considera que ante un término no definido en el CDI se debe pasar por tres estadios a la hora de interpretarlo: primero, las reglas de interpretación general de la Convención de Viena, aunque reconoce que no tendrán mucha incidencia práctica. En segundo lugar, el análisis de las cláusulas de interpretación del MC OCDE (Art. 3 MC OCDE). En tercer lugar, tener en cuenta el contexto, el fin del tratado será determinante para establecer su definición uniforme **(34)** .

Hay que partir de la base de que la operación interpretativa de los CDI no afecta al método de llevarla a cabo, por el que se persigue el objetivo de conocer el alcance exacto de la norma pactada entre los Estados, sino a los medios que deben utilizarse **(35)** . No estamos ante normas que requieren un modo de interpretación especial y distinta del resto, aunque requieren acudir a las reglas propias del Derecho Tributario internacional y a los principios que lo inspiran. Los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados recogen los criterios de interpretación dentro del Derecho Internacional, si bien se consideran reglas de procedimiento más que normas de interpretación en sentido estricto. El artículo 31 recoge los principios de buena fe y concordancia de la decisión, aunque este último no se recoge expresamente **(36)** . No obstante, estos criterios están referidos a la totalidad de los tratados internacionales y no específicamente para los CDI, lo que plantea dudas a la hora de su interpretación. En consecuencia, al ser los CDI una modalidad de tratado internacional con características propias que los diferencian, requieren de unas reglas especiales de interpretación respecto del resto de los Tratados.

Al margen de las normas de interpretación previstas en la Convención de Viena, el MC OCDE incluye en su artículo 3 unos criterios para la interpretación de los CDI, lo que en primer lugar nos plantea cuál de estas tiene preferencia a la hora de interpretar los CDI.

CALDERON CARRERO considera que tienen carácter preferente las reglas de interpretación del MC OCDE frente al artículo 3.2 del MC OCDE y las disposiciones internas e incluso frente a las reglas de interpretación generales de los tratados internacionales contenidas en la Convención de Viena de 1969 **(37)** . No obstante, GARCIA NOVOA considera que no se debe excluir totalmente la aplicación de la Convención de Viena de 1969, sino aplicar sus criterios de interpretación teniendo en cuenta las características especiales de los CDI **(38)** . En esta misma línea, GARCÍA PRATS considera que como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE no tiene competencia interpretativa reconocida a nivel internacional, debe reconocerse la competencia interpretativa de los Comentarios a la luz del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados por algunos de los instrumentos allí reconocidos **(39)** .

El artículo 3 del MC OCDE pues establece las formas propias de interpretación de los CDI en dos fases.

El artículo 3.1. MC OCDE dispone que para su interpretación se atenderá a la interpretación textual de los términos definidos en el MC CDI con el significado atribuido en el CDI. Se refiere a definiciones de carácter cerrado a las cuales se les establece un significado propio, como son los términos cánones, persona, sociedad, empresa, tráfico internacional, nacional, etc. También se incluyen definiciones dirigidas a aunar el sentido de determinados términos utilizados en las legislaciones internas de los Estados, como es el caso de los dividendos o los intereses.

Las definiciones que contiene el MC OCDE son definiciones convencionales autónomas que tienen la finalidad de presentar una definición común que evite calificaciones asimétricas para evitar una doble imposición internacional residual, donde no primen los intereses de un Estado sobre otro o para evitar una interpretación unilateral, es decir, alcanzar un equilibrio de definiciones.

De todas formas, los problemas de interpretación no afectan por igual a todos los términos o categorías de rentas recogidas en los CDI **(40)** . Si bien es cierto que los CDI definen determinados términos técnicos, a su vez en la definición introducen otros términos técnicos que no definen, por lo que no se solucionan definitivamente todos los problemas interpretativos **(41)** .

Además, pese al carácter cerrado de las definiciones allí contenidas, el artículo 3.1 MC OCDE abre la posibilidad de ajustar la interpretación si del contexto se infiere una interpretación diferente, es lo que se denomina interpretación contextual. Cuando las interpretaciones son parcialmente abiertas, por las que se depende de algún aspecto de lo establecido en la legislación interna del Estado de la fuente, esta remisión debe interpretarse sistemática y contextualmente.

El artículo 3.2. CDI introduce una regla de interpretación general, la cual será de aplicación cuando el CDI no defina el término objeto de interpretación y cuando el contexto del convenio requiera una interpretación diferente. Únicamente cuando no se dan los dos requisitos anteriores, esta regla nos dirige de forma residual a la interpretación de un término no definido en el CDI de acuerdo con la legislación fiscal interna del Estado que aplica el convenio.

En el caso de no encontrarnos ante un término definido o una definición, el artículo 3.2. MC OCDE establece la posibilidad de un reenvío al derecho interno. El problema pues está en determinar el orden en el que se deben aplicar las normas en conflicto: si se aplica primero la ley interna o lo dispuesto en el Convenio. FERNÁNDEZ JUNQUERA considera que se debe aplicar primero el Convenio por varias razones: en primer lugar, es necesario conocer el contexto para poder decidir sin duda que del contexto no se deduce una interpretación diferente. En segundo lugar, carecería de lógica firmar un CDI si en primer lugar se aplicase la Ley interna, salvo que así lo manifieste el texto del Convenio, porque los problemas a resolver quedarían pendientes siempre de la aceptación de esa aplicación por el otro Estado. Para terminar, acudir a la Ley interna sólo en último término es la mejor garantía y la menos conflictiva para la aplicación uniforme del CDI **(42)** . A esta remisión hay que hacer algunas objeciones:

En primer lugar, sólo se producirá la remisión si no se puede deducir el significado utilizando el CDI **(43)** . Previamente se ha debido una interpretación contextual convencional autónoma como la que deriva del propio convenio interpretado sistemática y teleológicamente según los propios comentarios al Modelo de Convenio sobre el que se haya negociado el CDI concreto.

En segundo lugar, la remisión al Derecho interno debe hacerse siempre en el concepto marco que establece el CDI, ya que no pueden verse incumplidos sus fines de corregir o eliminar la doble imposición. No obstante, la diferencia de interpretación no será grande ya que no tiene sentido pensar que los términos de un CDI tienen un significado radicalmente distinto al que se deriva del derecho interno de los Estados firmantes.

En tercer lugar, cuando hablamos de Derecho interno, el MC OCDE hace referencia al Estado de la fuente, aunque esto da problemas. La posibilidad de un conflicto por interpretación unilateral induce a GARCÍA NOVOA a no atribuir apriorísticamente una prevalencia de significado del término en el Estado de la fuente y a efectuar un *test* de comparabilidad de los significados de los términos en los ordenamientos internos de ambos países, si bien con el límite de que la remisión a un derecho interno no podrá conducir a resultados contradictorios en ambos Estados contratantes, ni podrá desembocar en resultados que contrasten con el objetivo del CDI **(44)** .

En cuarto lugar, la remisión al derecho interno debe entenderse en sentido amplio, no limitado exclusivamente a las normas tributarias, pero sí reconociéndoles preferencia. Cuando se acude al Derecho interno, primero será de aplicación el Derecho Tributario y el resto del ordenamiento vigente en dicho momento, incluidos los demás CDI ya que forman parte del Derecho interno. Respecto de la prevalencia de la sustancia sobre la forma puede ser aplicable cuando así lo reconozca la norma interna, pero en cualquier caso GARCÍA NOVOA siempre exige una interpretación jurídica, excluyendo la interpretación económica **(45)** .

Por último, en principio no serían incompatibles las cláusulas anti-elusivas locales, siempre que no nieguen un beneficio contenido en el CDI o el reparto de la potestad tributaria allí establecida **(46)** .

Como ejemplo de la remisión al derecho interno, nos referiremos a la definición del artículo 10 del modelo de Convenio de la OCDE, referido a los «Dividendos». Dada la diversidad de legislaciones de los países miembros de la OCDE, no es posible ofrecer una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo, por lo que la definición del artículo 10 del modelo de Convenio de la OCDE se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que, en todo caso, no son tratados en ellas de manera diferente. No pareció posible, dadas las divergencias que subsisten entre los países miembros en materia de legislación sobre sociedades y de legislación tributaria, ofrecer una definición de dividendos independiente de la legislación interna. Sin embargo, mediante las negociaciones bilaterales los Estados contratantes pueden tener en cuenta las particularidades de sus legislaciones y convenir la ampliación de la definición de «dividendos» a otros pagos hechos por las sociedades a las cuales se aplica el artículo.

En este sentido, el artículo 13 del TRLIRNR establece: «1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (…) f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario: 1º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo». Sin embargo, la mayoría de los CDI define el concepto de dividendos, para lo que reproducimos a modo de ejemplo el artículo 10 del Convenio Hispano-Alemán, que establece: (…) 3. El término «dividendos» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas y de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito, así como otros rendimientos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente, y los rendimientos procedentes de las distribuciones por razón de certificados en una «Investmentvermögen» alemana.», por lo que no será aplicable en este caso la definición del artículo 13 TR LIRNR antes citado.

En definitiva, a la hora de interpretar un CDI, primero se habrá de acudir a los términos y definiciones del propio convenio, y en caso de no encontrarse, se recurrirá al Derecho interno. Esto nos trae a colación los conceptos de interpretación estática y dinámica. La interpretación estática de una norma indica que el referente interpretativo de la norma debe ser el que estaba vigente en el momento de su promulgación, o en el caso de los CDI, en el momento de su suscripción. Frente a esta postura, la interpretación dinámica propugna que la interpretación de la norma debe hacerse a la luz del derecho vigente en dicho momento, dado el carácter vivo del derecho que debe adaptarse al contexto del momento.

GARCÍA NOVOA, partiendo de que la evolución de la interpretación puede constituir una modificación encubierta de los CDI, considera que sólo se puede admitir la interpretación dinámica cuando tiene carácter aclaratorio, correspondiendo a los países firmantes determinar a través de sus órganos internos si las aclaraciones son tales. Y entiende por aclaración cuando concurre el requisito de confusión de la norma a interpretar o cuando tal interpretación no pudo preverse en el momento de la elaboración del CDI, por ejemplo, si las páginas *web* son establecimientos permanentes o si el *know how* o el *software* se califican como cánones. Al contrario, no admite la interpretación dinámica cuando suponga modificaciones sustanciales en el ámbito de aplicación de un artículo ya que suponen normas de innovación del ordenamiento al margen del procedimiento de revisión del mismo.

En el caso de los CDI, el análisis de la posibilidad de aplicación de la interpretación estática o dinámica se realiza en

dos planos diferentes pero, en muchas ocasiones, coexistentes: si la interpretación del CDI debe ser estática o dinámica respecto del MC OCDE y los Comentarios. Y en el caso de que se produzca una remisión a la legislación interna, si esta remisión se debe hacer de acuerdo con una interpretación estática o dinámica.

2. INTERPRETACIÓN DE LOS CDI VS MC OCDE

Como ya hemos expuesto a la hora de presentar el MC OCDE, este incluye unos Comentarios. La ventaja del MC OCDE y sus Comentarios es su carácter permanente, si bien no hay que olvidar que el MC OCDE no es imperativo, sino que tiene naturaleza jurídica de recomendación y los Estados pueden hacer reservas. Los comentarios no le dan a los términos del CDI un significado especial, sino que precisan el significado ordinario de los términos incluidos en el CDI **(47)** .

Aunque el MC OCDE puede utilizarse como punto de partida de las negociaciones a modo de trabajo preparatorio, si los Estados miembros adoptan el MC OCDE, coherentemente estarían obligados a entender los preceptos en los mismos términos del Modelo y sus comentarios, en tanto que delegan en el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE la adopción de los comentarios aclaratorios. MARTÍN JIMÉNEZ considera que, pese a ser *softlaw*, el MC OCDE tiene una indudable vocación de producir efectos en los ordenamientos nacionales con relación a los CDI que siguen el Modelo **(48)** .

En primer lugar, hay que determinar si a la hora de interpretar se debe seguir el MC OCDE vigente en el momento de la firma del CDI o el vigente en el momento de la interpretación. Debe tenerse en cuenta si la redacción del artículo del MC OCDE no ha cambiado. Si el texto del precepto ha cambiado, habrá a su vez que distinguir entre si se trata de un cambio con finalidad aclaratoria o suponga una innovación sustancial, en cuyo caso no se aplicarán retroactivamente. En este caso, debemos optar por la interpretación estática, ya que tomar como referencia a la hora de interpretar un MC OCDE posterior puede producir el efecto de considerar aplicable una cláusula introducida con posterioridad a la firma del CDI.

Como ejemplo de este supuesto encontramos el artículo 17 del MC OCDE. Una categoría de obligados tributarios, los artistas y deportistas, estaban realizando deslocalizaciones fijando su residencia fiscal en países considerados como paraísos fiscales, o bien en Estados con una tributación conveniente para sus intereses por lo que, sumado a la dificultad de fluidez de la información de carácter fiscal entre Estados y a la especial naturaleza de las actividades económicas llevadas a cabo por estos profesionales, exigió dar solución a esta forma de evasión. El artículo 17 del MCOCDE surge como mecanismo que pretende evitar la evasión fiscal otorgando un tratamiento específico aplicable para los artistas y deportistas, y sometiéndoles a una potestad tributaria sustentada en el Estado de la fuente, el cual puede, si su normativa interna así lo prevé, gravar los rendimientos que se hayan generado en su territorio como consecuencia de una manifestación de carácter artístico o deportivo, lo que los diferenciaba del criterio generalizado del Estado de residencia aplicable a los otros contribuyentes. Más adelante, el artículo 17 del MCOCDE, en la revisión del Modelo de 1977, se tecnifica más mediante la incorporación del párrafo segundo, que atribuía de manera expresa la potestad al Estado de la fuente cuando los rendimientos derivados de las actividades personales de los artistas y deportistas no se atribuyen directamente a dichos sujetos, sino a una sociedad interpuesta. En tales ocasiones, y siempre que pueda demostrarse que existe una vinculación efectiva entre el artista y deportista y la sociedad interpuesta, y que los efectivos beneficiarios últimos de los rendimientos obtenidos por la sociedad son propiamente los artistas y deportistas, los rendimientos deberán someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades en cuestión **(49)** .

Al introducir el artículo 17 MC OCDE la referida cláusula anti-abuso en la revisión del Modelo de 1977, supuso que los CDI firmados por España con anterioridad no la incluyeran. En la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000 se adoptó la interpretación dinámica admitiendo el MC OCDE vigente en dicho momento, postura que rechazó la AN en su sentencia de 3 de octubre de 2002 **(50)** . En cambio, la STS de 13 de abril de 2011, se posiciona nuevamente ante la interpretación dinámica, admitiendo que España incorpore una cláusula que no existe en el CDI firmado. Nos adherimos a la opinión de BARRAS por la que manifiesta que, pese a la jurisprudencia del TS admitiendo la interpretación dinámica, considera que dicha interpretación es contraria a los principios de seguridad jurídica y de legalidad, además de infringir el artículo 94.1.d) y e) de nuestra CE, el cual exige el consentimiento de las Cortes Generales para la modificación de los Tratados internacionales, sin olvidar que la aplicación de la analogía no está permitida por el artículo 14 de la LGT. En base a ello, y refiriéndose a los comentarios, admite la interpretación dinámica de los Comentarios del MC OCDE, cuando sean meras aclaraciones conceptos implícitos en el texto anterior del Comentario o se refieran a una modificación formal del CDI, apostando por la interpretación estática de los comentarios cuando se produzcan modificaciones sustantivas **(51)** .

Los Comentarios son una guía que sirve para determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en el MC OCDE en el momento de su aplicación. La aplicación de los Comentarios al MC OCDE a la hora de interpretar los CDI no plantea problemas en el caso de que los dos Estados contratantes sean miembros de la OCDE y firmen un convenio que reproduzca el modelo de convenio, ya que se asume que las partes quieren darle el mismo significado que la OCDE **(52)** . El problema surge cuando uno de los Estados no es miembro de la OCDE o no se sigue literalmente el MC OCDE.

Si el CDI se firma entre Estados miembros pero no sigue literalmente el MC OCDE se plantea hasta qué punto es válida la interpretación dada por los Comentarios. GARCÍA NOVOA considera que se trataría de un medio suplementario o un prioritario valor interpretativo en cuanto que los Comentarios explican prácticamente todos los campos de duda y ofrecen alternativas, atendiendo a las peculiaridades de ciertas relaciones **(53)** .

En cambio, en un principio la aplicación de los Comentarios a los Estados no miembros de la OCDE se considera que no vinculan, ya que se considera que la OCDE sólo tiene en cuenta los intereses de los Estados miembros. No obstante, hay que tener en cuenta que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha manifestado su interés por conocer la opinión de los Estados no miembros, invitándolos a realizar colaboraciones externas, por lo que está abierto a todos los Estados, de modo que pudiera considerarse el MC OCDE como trabajos preparatorios de todos los Estados que hubieran intervenido o realizado aportaciones.

España al pertenecer a la OCDE y utilizar el modelo de Convenio, recurre a los Comentarios como fuente interpretativa, y encontrando numerosas Resoluciones de la DGT en base a dicha fuente **(54)** . No obstante, el TS considera que tales interpretaciones no son normas del ordenamiento jurídico cuya infracción pueda servir para fundar motivos de casación **(55)** . Sin embargo, CASERO BARRÓN es de la opinión de que sí se pueden utilizar como argumentación y como interpretación auténtica de los CDI, los cuales sí son una norma del ordenamiento jurídico español **(56)** .

Por último, en la aplicación de los CDI es clave una interpretación armonizada y consensuada y en el TJCE no se admite como argumento la interpretación de conceptos de los CDI dada por la OCDE, ya que considera que han de analizarse a la luz de los principios comunitarios, si bien sí recurre a los Modelos de Convenio de la OCDE como punto de partida de su interpretación.

Pero una vez establecida la vinculación entre los comentarios y los CDI, encontramos el problema de la modificación sucesiva de los comentarios. No es habitual cambiar el MC OCDE **(57)** , pero sí sus Comentarios, por lo que hay que plantearse cuáles vinculan a la hora de interpretar el CDI, si los que estaban vigentes en el momento de la firma del CDI o los comentarios posteriores.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE admite la interpretación dinámica de los Comentarios sobre la base del carácter mutable de las relaciones económicas internacionales y por la dificultad de estar renegociando la adaptación de los CDI a las nuevas situaciones, por lo que opta por reconocer los efectos retroactivos de los comentarios Sin embargo, hay que introducir alguna matización. Por regla general, tienen especial relevancia en la interpretación cuando se trata de Comentarios anteriores a la conclusión del Convenio. Cuando se trata de Comentarios posteriores, debe tenerse en cuenta si la redacción del artículo del MC OCDE no ha cambiado. Si el texto del precepto ha cambiado, habrá a su vez que distinguir entre si se trata de un cambio con finalidad aclaratoria o suponga una innovación sustancial, en cuyo caso no se aplicarán retroactivamente. En todo caso, la posición de los Estados puede clarificarse mediante un intercambio de notas, por lo que si la modificación del precepto es sustancial, la ausencia del ese intercambio de notas puede ser indicativa de que no se aplican los Comentarios posteriores **(58)** .

Como primer ejemplo, nos referiremos al concepto de beneficiario efectivo. Desde la introducción en el año 1977 en el MC OCDE del concepto de beneficiario efectivo, la delimitación de su significado ha sido objeto de numerosos debates doctrinales y jurisprudenciales, habida cuenta de la inexistencia de una auténtica definición de este término en los modelos de convenio o en los convenios para evitar la doble imposición. El 26 de junio y el 15 de julio de 2014, el Comité de Asuntos Fiscales y el Consejo de la OCDE aprobaron, respectivamente, la Actualización al Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Actualización y el Convenio Modelo). Esa Actualización prevé diversas modificaciones al articulado, a los comentarios, a las reservas y a las observaciones del Convenio Modelo, así como distintas modificaciones a las posiciones de los países no-miembro de la OCDE. Entre otras cuestiones, se incluyeron aclaraciones relacionadas con el concepto de «beneficiario efectivo» a que hacen referencia los artículos 10 «Dividendos», 11 «Intereses» y 12 «Regalías» del Convenio Modelo del que resulta la siguiente definición: La imposición reducida para dividendos o intereses sólo será aplicable si el «beneficiario efectivo» del ingreso es residente del otro Estado contratante. Con esta precisión, se pretende evitar que personas que no tuvieren derecho a la aplicación del CDI disfrutaran de los beneficios derivados del mismo mediante la interposición de agentes, intermediarios y empresas. Los intereses pagados a un residente de un Estado no deberán ser objeto de alivio o exención fiscal por el mero hecho de que el receptor directo sea residente del otro estado contratante, ya que los agentes o intermediarios no pueden considerarse beneficiarios activos porque no tienen pleno derecho a usar o disfrutar de dichos conceptos de ingreso al no ser de su propiedad las facultades sobre dicho dividendo o interés, sino que tienen la obligación de transferir el pago a otra persona derivada de documentos legales, contractuales o de cualquier otra naturaleza que lo demuestran. El derecho de usar se refiere tanto al derecho de propiedad como del uso y disfrute sobre las acciones como al derecho a reclamar la deuda. Esta medida está dirigida a combatir conductas evasivas por interposición de personas y, entre otros, se realizan ajustes efectuados a la terminología empleada en los párrafos 12.2, 10 y 4.1 de los Comentarios a los artículos 10 «Dividendos», 11 «Intereses» y 12 «Regalías», respectivamente, para aclarar que los ingresos «pagados», no ya «recibidos», a un residente de un Estado contratante no deberán ser objeto de alivio o exención por el mero hecho de que el receptor «directo», en sustitución de «inmediato», sea residente del otro Estado contratante.

GARCÍA NOVOA considera que toda norma interpretativa es retroactiva por naturaleza y las disposiciones aclaratorias lo son. La norma vigente es la norma interpretada, y la norma interpretativa, en cuanto didáctica o aclaratoria, se convertiría en una simple adherencia a aquella **(59)** . El problema está en que la interpretación dinámica afecta a la seguridad jurídica de los contribuyentes de los Estados firmantes y a la confianza legítima. En base a ello, se recomienda acudir a la última versión de los Comentarios aprobada oficialmente por el Comité Fiscal en aquellos casos en los que los CDI bilaterales estén basados en el MC OCDE, en cuanto que se tomó como punto de partida en la negociación, pero como no tiene que haber identidad con el Modelo de Convenio, GARCÍA PRATS no admite esta recomendación como mandato, ya que dicha referencia genérica puede colocar a la Administración en situación de desatender sus obligaciones legales respecto de las normas internas y las derivadas del derecho internacional **(60)** . Los

comentarios no pueden sustituir las normas aplicables por un Estado o las convencionales.

Como otro ejemplo de la interpretación dinámica en los CDI firmados por España, podemos hacer referencia a los Comentarios que han aclarado nuevos supuestos no conocidos en ediciones anteriores como es el *know how*, el *software*, en relación con la calificación de su renta como cánones. En estos Comentarios no se introducen modificaciones a lo regulado, sino que se ocupan de situaciones nuevas que necesitan aclaración, según los criterios de aplicación del MC OCDE.

Respecto de la falta de seguridad jurídica que conlleva la interpretación dinámica, este problema lo pueden salvar los órganos jurisdiccionales y administrativos de cada Estado determinando si los nuevos Comentarios son meras aclaraciones y no cambian el sentido de los artículos, o bien incluyen una modificación total o parcial del acuerdo, en cuyo caso deberán ser rechazados.

En esta línea, en la jurisprudencia del TS se ha admitido la interpretación dinámica de los Comentarios, considerando que la Administración española está obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE, cuando no formula reserva alguna **(61)** , amparándose en que los países integrantes de la OCDE expresamente reconocen la vigencia interpretativa de los Comentarios en relación con cualesquiera de los tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad **(62)** .

Esta postura jurisprudencial que admite la interpretación dinámica no ha estado exenta de crítica por la doctrina **(63)** . Volvemos a traer a colación el artículo 17 del MC OCDE, el cual también ha dado lugar a conflictos en relación con la aplicación de los Comentarios. La sentencia de la AN de 28 de enero de 2010, a través de la interpretación dinámica admitió la incorporación de la cláusula del apartado 2, la cual no figuraba de forma expresa en el Convenio Hispano Holandés, mediante la aplicación de los Comentarios, a pesar de considerar que dicha resolución iba más allá de lo acordado entre las partes. MARTÍN JIMENEZ se pronuncia al respecto denunciando que la Administración y los tribunales no pueden atribuir a los Comentarios al MC OCDE, principalmente si son posteriores al CDI, una fuerza que carecen en nuestro ordenamiento, careciendo de base suficiente para fundar una liquidación tributaria, en cuanto que por el artículo 31.3. de la CE, el principio de legalidad exige la ley para establecer prestaciones patrimoniales coactivas. Y, si los CDI pueden limitar la aplicación de la legislación tributaria, pero no pueden en ningún caso crear nuevos hechos imponibles inexistentes en el ordenamiento interno o mutar la naturaleza de las disposiciones internas, menos aún lo pueden hacer los Comentarios al MC OCDE **(64)** .

3. INTERPRETACIÓN DEL CDI VS DERECHO INTERNO

En virtud del artículo 3.2 del MC OCDE, cuando la definición convencional de un término no se puede extraer del propio CDI, se remitirá al derecho interno del Estado que aplica el CDI. A este respecto, podemos traer a colación la reserva introducida al artículo 11.3 del MC OCDE relativo a «Intereses: "44. España, Grecia y Portugal se reservan el derecho a extender la definición de intereses incluyendo una referencia a su derecho interno conforme a la definición que figuraba en el Proyecto de Convenio de 1963".

En este caso se vuelve a plantear la duda de si la legislación aplicable será la vigente en el momento de aplicación del CDI (interpretación dinámica) o la vigente en el momento de la firma del CDI (interpretación estática).

La opción entre la interpretación estática y dinámica adquiere especial relevancia en relación con el derecho interno dada la naturaleza cambiante del Derecho Tributario, que viene exigida por la necesidad de adaptarse a la realidad económica y las nuevas formas de renta, de ahí que la OCDE se incline por la interpretación dinámica, eso sí, dentro de los límites permitidos por el CDI **(65)** .

Cuando una norma invoca a otra norma, se entiende que la remisión se realiza a las normas que están vigentes en dicho momento, que en el caso de la norma tributaria, que se caracteriza por su adaptación a la realidad económica cambiante, es la más apropiada. Sin embargo, GARCIA NOVOA recuerda que la interpretación auténtica debe tener como límite el que los cambios del derecho interno modifiquen los términos acordados en relación con la soberanía tributaria de los Estados contratantes, de tal modo, que el alcance del CDI se vea modificado unilateralmente con base a los criterios exclusivos de la Ley interna de uno de los Estados **(66)** .

Por último, la remisión al derecho interno plantea el problema relativo a la aplicación de una cláusula general anti-elusoria interna cuyo contenido no aparezca recogido en el CDI, lo que puede producir la negación de un beneficio derivado de dicho acuerdo. GARCIA NOVOA considera aplicable el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, cuando ese principio se encuentre recogido en el ordenamiento al que se efectúa la remisión, únicamente a partir de su incorporación a una cláusula general anti-elusión prevista en dicho ordenamiento interno. No obstante, la opinión mayoritaria es contraria a su aplicación puesto que alteraría el reparto de la potestad tributaria derivada del CDI. El párrafo 23 del Comentario al MC OCDE no impide, en principio, la aplicación de éstas cláusulas, pero consideran importante que los Estados se salvaguarden de la aplicación de estas cláusulas mediante la incorporación del concepto de abuso del tratado **(67)** .

En relación con la remisión al derecho interno y la aplicación de los regímenes forales en España, hay que tener en cuenta que el Concierto Económico de 2002 del País Vasco y el Concierto de 1990 de Navarra atribuyen a los Territorios Históricos competencias normativas, gestoras y de recaudación en materia de no residentes. Respecto a los no residentes con establecimiento permanente, el IRNR es un impuesto concertado de normativa autónoma pues la remisión que hace el IRNR a la LIS se entiende referida en el caso de los territorios forales a su propia normativa ya que el

Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma, si bien, aunque el punto de conexión es el domicilio, se podrán regir por la normativa común cuando más del 75% de las operaciones se obtengan en territorio común. Al contrario el IRNR de los no residentes sin establecimiento permanente es un impuesto concertado de normativa común, ya que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Aunque Navarra no ha aprobado su propio IRNR, los Territorios Históricos del País Vasco han aprobado su propio IRNR en la Norma Foral 16/2014 de Guipúzcoa, la Norma Foral 12/2013 de Vizcaya, y la Norma Foral 21/2014 de Álava. En relación con el ejercicio de estas competencias normativas, VEGA BORRERO considera que tiene poco sentido que los tres Territorios Históricos hayan aprobado su propia normativa pues, si bien es cierto que en gran parte se limita a reproducir la LIRNR, esta opción puede generar cierta inseguridad jurídica cuando los cambios en la LIRNR no se trasladen de forma inmediata a la normativa foral, en cuanto que la aplicación de la normativa propia puede dar lugar a una tributación incorrecta, ya que la norma que prevalece, al menos para los no residentes sin establecimiento permanente, es la del Estado **(68)** .

V. PRESENTE Y FUTURO DE LOS INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN DE LOS CDI.

Los CDI aportan seguridad jurídica a los inversores extranjeros como consecuencia del rango superior de los CDI por su naturaleza de tratados internacionales y su fuerza pasiva ante la normativa tributaria interna, anterior y posterior. No obstante, dada la continua evolución de los sistemas tributarios como respuesta a la necesidad de adaptarse a los cambios del mercado, es necesario establecer mecanismos con los que llevar a cabo la actualización de los CDI. Como los procedimientos de negociación son lentos, en muchas ocasiones se pretende la adaptación mediante la interpretación de los CDI. La posibilidad de interpretar los CDI conforme a la última actualización del MC OCDE genera problemas porque los organismos donde se discute carecen de atribución de competencias y se hurta a los Parlamentos nacionales de todo control parlamentario al proceso de adaptación de los convenios. Trasladar muchas cuestiones que deben ser resueltas en el mismo CDI a la fase interpretativa y aplicativa del CDI corre el riesgo de generar interpretaciones unilaterales diversas, contradictorias y en contravención con lo dispuesto en el CDI **(69)** .

Tanto el propio Modelo de Convenio de la OCDE como sus Comentarios no tienen la consideración de norma de Derecho internacional en el sentido estricto de tal expresión, sino que se trata de "recomendaciones", que si bien "no son legalmente vinculantes pero la práctica les atribuye una fuerza moral importante por representar la voluntad política de los Estados miembros y existir una expectativa de que los Estados miembros harán lo máximo posible para seguir las Recomendaciones" **(70)** . Por tanto, desde una óptica puramente internacional, el Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios constituyen un auténtico *soft-law*, en cuanto no poseen auténtica fuerza normativa pero tienen una indudable vocación de producir efectos en los ordenamientos y así se percibe por las propias instituciones internacionales, que crean procedimientos específicos a fin de asegurar la efectividad de la norma de *soft-law* que ellas han elaborado.

No obstante, junto a los CDI el ordenamiento interno de los Estados contratantes está presente por cuanto que el artículo 3 MC OCDE remite a la normativa interna del Estado que aplica el Convenio y a la interpretación contextual del mismo respecto de los términos no allí definidos.

Al margen de la labor interpretativa, el propio MC OCDE introduce mecanismos de interpretación cuya utilización debe fomentarse por los Estados contratantes. Nos referimos al procedimiento amistoso para la resolución de controversias de modo previsto en el artículo 25 MC OCDE, previsto para que se alcancen interpretaciones bilaterales o concordadas dirigidas a resolver las dudas que plantee la aplicación del CDI, sin necesidad de que se realice un acuerdo previo sobre la interpretación del Convenio, sino que se puede realizar conforme surjan las complicaciones de la aplicación normal del CDI.

Como ejemplo, exponemos el Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 (BOE de 31 de diciembre de 1975), en relación al cual existe un acuerdo de interpretación del Convenio, basado en su artículo 25.3 ("Procedimiento amistoso"), plasmado en un intercambio de cartas entre las autoridades competentes brasileña y española, culminado el 26 de febrero de 2003, y aplicable incluso a los hechos imponibles anteriores al intercambio de cartas. En este caso, no nos referimos a un problema de interpretación, sino a un nuevo acuerdo sobre aspectos concretos derivados del CDI, de ahí que se admitan los efectos retroactivos.

El Plan de Acción BEPS aprobado por la OCDE en diciembre de 2015 recoge entre sus medidas la necesidad de una aplicación coherente y adecuada de los CDI, tanto con el objetivo de minimizar la doble imposición involuntaria como la incertidumbre de su interpretación **(71)** . Para ello, en el marco de la Acción 14 se establecen medidas para reforzar el procedimiento amistoso a través de un compromiso político de desarrollar un estándar básico en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios y garantizar su efectiva implementación mediante de un sólido mecanismo de supervisión interpares.

El estándar básico persigue los siguientes objetivos: Asegurar que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se apliquen plenamente y de buena fe, resolviendo tempestivamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos; garantizar la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución tempestiva de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios; y asegurar que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello. El estándar básico se complementa con una serie de buenas prácticas. El seguimiento de la aplicación de dicho estándar se llevará a cabo de conformidad con los criterios de referencia detallados y atendiendo al método de evaluación que se

prevé desarrollar en el contexto del Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 en 2016.

Además del compromiso firme de implementar el estándar básico por parte de todos los países que declaran aceptar y adherirse a los resultados del Proyecto BEPS, otros países, entre ellos España, han manifestado su compromiso de establecer procedimientos de resolución de controversias con carácter preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales, tales como el arbitraje, en cuanto que es un mecanismo que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios en un plazo determinado.

En el Plan de Acción BEPS también se toma conciencia de la dificultad, en tiempo y recursos, de actualizar la red actual de CDI cuando se aprueba la modificación consensuada del MC OCDE. Para sincronizar los CDI con los Modelos de Convenio, la Acción 15 del Plan de Acción BEPS prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito.

El informe de 2014, pese a ser consciente de las dificultades y problemas de la elaboración de este instrumento multilateral, concluyó que es recomendable y posible, y que las negociaciones relativas a dicho instrumento deberían iniciarse de manera inmediata. Atendiendo al presente análisis, en febrero de 2015, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó la decisión, avalada a su vez por los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20, de constituir un grupo especial para desarrollar un instrumento multilateral sobre medidas fiscales anti-elusivas. El Grupo, el cual está abierto a la participación en igualdad de condiciones de todos los países interesados y cuenta con la asistencia de la Secretaría de la OCDE, comenzó su trabajo en mayo de 2015 con el firme propósito de llevar a término la tarea que le fue encomendada y abrir el instrumento multilateral a la firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016. La participación en la elaboración de dicho instrumento tiene carácter voluntario y no entraña compromiso u obligación alguna de firmarlo una vez finalizado.

A nivel de la Unión Europea, pese a que se ha planteado en múltiples ocasiones, no existe un modelo de CDI multilateral para todos los Estados miembros. No obstante, en marzo de 2016 la Comisión Europea ha iniciado una consulta entre los Estados miembros, *Public Consultation on Improving double taxation dispute resolution mechanism* **(72)** , para mejorar los mecanismos en la resolución de disputas entre administraciones tributarias en casos de doble imposición internacional que afecten a dos o más estados miembros, buscando en última instancia la instauración de un mecanismo de arbitraje, para la resolución de aquellos supuestos de doble imposición internacional, entre España y otros países de la Unión Europea, que traigan causa en la diferente calificación o imputación temporal de las rentas, en la atribución simultánea de residencia fiscal en más de un Estado Miembro, en la discrepancia acerca de la posible existencia de un establecimiento permanente de una empresa en el territorio de otro estado miembro o en cualquier otra razón que no sea una controversia sobre la diferente valoración de operaciones vinculadas.

Actualmente ya existe un tratado internacional entre los Estados de la UE de la que contempla un mecanismo de arbitraje específico para la evitar la doble imposición económica internacional derivada de precios de transferencia, el Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.

En España, el procedimiento amistoso se encuentra regulado en el Real Decreto 1794/2008, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. En esta norma se recogen disposiciones comunes y normas específicas para el procedimiento amistoso y el procedimiento de arbitraje. El procedimiento amistoso se aplica a los conflictos en la aplicación y/o interpretación de los CDIs firmados por España. Al contrario, el arbitraje únicamente está a disposición del contribuyente cuando se ha realizado un ajuste de Precios de Transferencia entre Estados de la Unión Europea, en desarrollo del Convenio Europeo de Arbitraje.

BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M.: "La relevancia de los convenios de doble imposición internacional para determinar el cumplimiento de las libertades comunitarias por el Estado de la fuente". *Revista Quincena Fiscal* n.º 9/2008 (BIB 2008/603), pág. 1.

BARRAS GARCIA, P.J: "Interpretación dinámica en relación con la cláusula de transparencia fiscal de los convenios para evitar la doble imposición internacional". Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento n.º 34/2012 (BIB 2012/372).

CAAMAÑO ANIDO, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Globalización económica y Poder Tributario ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?". REDF n.º 114/2002.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: ¿hacia la "comunitarización" de los CDIs? *Crónica Tributaria* n.º 103/2002.

- "Algunas consideraciones entre la interrelación de los Convenios de doble imposición y el Derecho comentario Europeo". *Crónica Tributaria* n.º 112 y 113/2002.

- "Art. 3", en la obra *"Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España"*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004,

-"A vueltas con las reglas interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución

del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional". *Revista Quincena Fiscal* n.º 12/2012 (BIB 2016/810).

FALCON Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *"Derecho Fiscal Internacional*". Marcial Pons.2013, Pág.21.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "La interpretación de los cánones en los Convenios para evitar la doble imposición internacional". *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 133/2007 (BIB 2007/591).

FUENTES QUINTANA, E.: *"Política fiscal e integración europea. España ante la integración europea*". Edit. Ariel, Barcelona, 1966.

GARCIA NOVOA, C.: "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional". *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 131/2006 (BIB 2006/1276).

GARCIA NOVOA y GARCIA-ROMEU QUINZA, J.E. y GONZALEZ MARTÍN EZ, T.: "Convenios para evitar la doble imposición: Interpretación y alcance". *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 278/2006.

GARCIA PRATS, F.A.: "Los Modelos de Convenio: Sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición". *Crónica Tributaria* n.º 133/2009.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "El artículo MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y porqué el artículo 17 MC OCDE debería ser eliminado". *Revista Quincena Fiscal* n.º 15/2011 (BIB 2011/1230).

-"Los comentarios al MC OCDE: Su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes". *Carta Tributaria* n.º 20/2003.

VEGA BORREGO, F.A.:"No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y Derecho Europeo", en la obra "*Concierto económico y derecho de la Unión Europea"* (Coord. Isaac Merino Jara, Juan Ignacio Ugartemendía Eceizabarrena), Editores Gobierno Vasco, Instituto Vasco de Administración Pública — Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea, 2014.

VOGEL, K. y PROKISHC, R.: "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición". Informe General. Congreso de la IFA de 1993*. Cahiers de Droit Fiscal Internacional,* Vol. 78.a), Kluwer, 1993.

ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho tributario internacional". *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 800/2010 (BIB 2010/1281).

---

(1) FUENTES QUINTANA, E.: *"Política fiscal e integración europea. España ante la integración europea*". Edit. Ariel, Barcelona, 1966, pág. 121.

Ver Texto

(2) Doble imposición económica: Dos sujetos diferentes pueden ser gravados por la misma renta o el mismo patrimonio, ya sea en el mismo país o en dos distintos.

Doble imposición jurídica: Un mismo sujeto puede ver gravada una misma renta o patrimonio por dos tributos diferentes, situación que siempre se da en ámbito internacional, ya que la doble imposición interna está prohibida.

Ver Texto

(3) CALDERÓN CARRERO, J.M: "A vueltas con las reglas interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional". *Revista Quincena Fiscal* nº 12/2012 (BIB 2016/810), pág. 17

Ver Texto

(4) GARCÍA PRATS considera que pronto se deberá regular también los problemas tributarios relativos a supuestos de doble imposición o no imposición derivados de diferencias en las reglas de localización que afectan a la imposición general sobre el consumo. GARCÍA PRATS, F.A.: "Los Modelos de Convenio: Sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición". *Crónica Tributaria* nº 133/2009, pág. 123.

Ver Texto

(5) CALDERÓN CARRERO, *op.cit,* pág.18.

Ver Texto

(6) GARCÍA NOVOA, C.: "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional". Revista Española de Derecho Financiero nº 131/2006 (BIB 2006/1276), pág. 6.

Ver Texto

(7) *Organization for Economic Co-operation and Development*, la cual sustituyó a la OEEC (*Organization for European Economic Co-operation).*

Ver Texto

(8) El Modelo OCDE parte de la premisa de que será el país de residencia quien corregirá la doble imposición a través del método de imputación o de exención, mientras que el país de la fuente reducirá su imposición. En cambio, el Modelo ONU, busca el equilibrio entre los países desarrollados y los países en vía de desarrollo, otorgando una más amplia, pero no exclusiva, jurisdicción para gravar al país de la fuente. Junto al Modelo ONU y al Modelo OCDE, encontramos el Modelo estadounidense, que si bien se basa en el Modelo OCDE tiene ciertas particularidades en materia de retenciones, el Modelo de la Comunidad Andina, caracterizado por distribuir el poder tributario en función del criterio de imposición del país de la fuente y el Modelo de Alemania. BARRAS GARCIA, P.J.: "Interpretación dinámica en relación con la cláusula de transparencia fiscal de los convenios para evitar la doble imposición internacional". *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* nº 34/2012 (BIB 2012/372), pág.1.

Ver Texto

(9) El "*soft-law*" es un fenómeno bien conocido tanto en las organizaciones internacionales como en el Derecho comunitario. En relación con este tema se puede consultar: CAAMAÑO ANIDO, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Globalización económica y Poder Tributario ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?". *Revista Española de Derecho Financiero* nº 114/2002. CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Algunas consideraciones entre la interrelación de los Convenios de doble imposición y el Derecho comentario Europeo". *Crónica Tributaria* nº 112 y 113/2002. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes". *Carta Tributaria* nº 20/2003.

Ver Texto

(10) GARCÍA NOVOA, *op.cit,* pág. 13.

No obstante, la coexistencia del Modelo de Convenio OCDE y del modelo de Convenio ONU cuestiona la validez indiscutible e incontestable del MC OCDE por varios motivos: La falta de legitimidad internacional para abordar la equitativa distribución de competencias internacionales entre el Estado de la fuente y el de residencia, por la ausencia de representación de muchos Estados, aunque se intente suplirla invitando a los Estados no miembros con manifestaciones de su posición sobre el contenido del MC OCDE. Aun así, no debe hablarse de confrontación entre ambos modelos, sino de convergencia. GARCÍA PRATS, *op.cit.*, pág.105.

La ONU tiene representación de un mayor número de Estados, por lo que algunos autores le reconocen mayor legitimidad al Modelo de Convenio que ha elaborado. Sin embargo, como España, además de ser miembro de la OCDE, sigue el Modelo de Convenio elaborado por esta, vamos a referirnos a este en concreto en el desarrollo de este trabajo.

Ver Texto

(11) GARCÍA NOVOA, *op.cit.*, pág. 3.

Ver Texto

(12) GARCÍA PRATS, *op.cit,* pág. 107.

Ver Texto

(13) Ejemplo de observación realizada a los comentarios del artículo 4 MC OCDE: "26. En España, debido al hecho de que, conforme a su Derecho interno, el año fiscal coincide con el año civil y no es posible concluir el período impositivo por motivo del cambio de residencia del contribuyente, no se podrá proceder conforme al párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4. En tal caso, se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes".

Observación realizada a los comentarios del artículo 12 MC OCDE relativo a cánones: "27. España e Italia no se adhieren a la interpretación dada en el párrafo 8.2, y consideran que los pagos efectuados en contraprestación por la transmisión de la propiedad de un elemento comprendido en la definición de regalías están cubiertos por el ámbito de este artículo cuando lo que se transmita no llegue a ser la plena propiedad. Italia adopta esa misma posición en relación con los párrafos 15 y 16".

Ver Texto

(14) GARCÍA PRATS, *op.cit,* pág. 108.

Ver Texto

(15) Ejemplo de reserva introducida por España en relación con el artículo 6 del MC OCDE relativo a la imposición de rentas inmobiliarias:"7. España reserva su derecho a gravar las rentas generadas por cualquier forma de uso de un derecho de disfrute de la propiedad inmobiliaria situada en su territorio, cuando tal derecho se derive de la tenencia de acciones u otras participaciones en la sociedad titular de la propiedad inmobiliaria".

Ver Texto

(16) CALDERÓN CARRERO, "A vueltas … ",*op.cit,* pág.32.

Ver Texto

(17) ALMUDÍ CID, J.M.: "La relevancia de los convenios de doble imposición internacional para determinar el cumplimiento de las libertades comunitarias por el Estado de la fuente". *Revista Quincena Fiscal* nº 9/2008 (BIB 2008/603), pág. 1.

Ver Texto

(18) CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: ¿hacia la "comunitarización" de los CDIs?". *Crónica Tributaria* nº 103/2002. Página 15.

Ver Texto

(19) Sentencia TJCE Avoir Fiscal (C-37/86): Los derechos que derivan del Tratado son imperativos y no se puede depender su respeto de un Convenio celebrado con otro Estado miembro.

Ver Texto

(20) Sentencia TJCE *Scorpio* (C-182/06).

Ver Texto

(21) Sentencia TJCE *Avoir Fiscal* (C-37/86): La falta de armonización de las disposiciones legislativas entre los Estados miembros en materia de Impuesto sobre Sociedades no puede justificar la diferencia de trato en cuestión, lo que abre la posibilidad de una armonización negativa en base a las libertades comunitarias.

Ver Texto

(22) Sentencia TJCE *Bouanich*, de 19 de enero de 2006 (C-265/2004).

Ver Texto

(23) ALMUDÍ CID, J.A.: "La relevancia de los convenios de doble imposición internacional para determinar el incumplimiento de las libertades comunitarias por el estado de la fuente". *Quincena Fiscal Aranzadi* nº 9/2008.

Ver Texto

(24) En Derecho Internacional se diferencian distintos niveles de interpretación de los CDI: La interpretación auténtica, que es la que realizan los Estados contratantes mediante acuerdos complementarios al CDI, pero siguiendo su mismo procedimiento; la interpretación judicial, que le correspondería a una jurisdicción internacional sobre el Derecho internacional, y que hasta el momento no existe; y la interpretación individual, que realizan las Administraciones y los organismos jurisdiccionales de los Estados implicados. VOGEL, K. y PROKISHC, R.: "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición". Informe General. Congreso de la IFA de 1993*. Cahiers de Droit Fiscal Internacional,* Vol. 78.a) .1993 Kluwer, pág. 130.

Ver Texto

(25) A modo de ejemplo, en el MC OCDE España expresa la siguiente reserva al artículo 11 (Intereses): "44. España, Grecia y Portugal se reservan el derecho a extender la definición de intereses incluyendo una referencia a su derecho interno conforme a la definición que figuraba en el Proyecto de Convenio de 1963".

Ver Texto

(26) STC 11/1985 (RTC1985,11).

Ver Texto

(27) CALDERÓN CARRERO, "A vueltas … ",*op.cit.,* pág.20.

Ver Texto

(28) CALDERÓN CARRERO, "A vueltas … ",*op.cit.,* pág.18.

Ver Texto

(29) CALDERÓN CARRERO, "A vueltas … ",*op.cit,* pág. 24.

Ver Texto

(30) Los conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios supusieron el 90% de los casos pendientes de trámite a finales de 2013, según las estadísticas de la OCDE.

Ver Texto

(31) FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "La interpretación de los cánones en los Convenios para evitar la doble imposición internacional". Revista Española de Derecho Financiero nº 133/2007 (BIB 2007/591), pág. 10.

Ver Texto

(32) BOBOKO MOICHE, S: "Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación", *Crónica tributaria* nº 114/2005, pág. 33.

Ver Texto

(33) Como ejemplo de protocolo adicional y su interpretación, hacemos referencia al Protocolo anexo al Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, suscrito el 3 de junio de 1986, (BOE de 4 de agosto de 1987), el cual establece en su párrafo 1 la siguiente aclaración:

" El presente Convenio no se aplica a las sociedades "holding", definidas en la legislación especial luxemburguesa contenida actualmente en la Ley de fecha 31 de julio de 1929, y el Decreto gran ducal de fecha 17 de diciembre de 1938 (que desarrolla el artículo 1º7.b), apartados 1 y 2 de la Ley de 27 de diciembre de 1937). No se aplica tampoco a las rentas que un residente de España obtenga de acciones u otros títulos de sociedades similares, ni al patrimonio representado por acciones u otros títulos de participación en el capital de tales sociedades que esta persona posea."

De acuerdo con el procedimiento amistoso concluido por el Ministerio de Hacienda con la Autoridad fiscal luxemburguesa el 3 de mayo de 2000 en interpretación de dicho Protocolo, "lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 del Protocolo, se entenderá que no es de aplicación a las rentas procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva debidamente autorizadas por la autoridad competente de cada Estado, y que sean comercializadas en el otro Estado previo cumplimiento de los requisitos establecidos al efecto en la sección VIII de la Directiva 85/611/CEE del Consejo de 20 de diciembre de 1985."

Ver Texto

(34) GARCÍA NOVOA, *op.cit.,* pág. 12.

Ver Texto

(35) FERNÁNDEZ JUNQUERA, *op.cit.*, pág. 3.

Ver Texto

(36) Un mismo Estado debe tener una interpretación coordinada de los CDI firmados, ya que no sería admisible una interpretación diferente para los distintos CDI suscritos. GARCÍA NOVOA y GARCIA-ROMEU QUINZA, J.E. y GONZALEZ MARTÍNEZ, T.: "Convenios para evitar la doble imposición: Interpretación y alcance". *Revista de Contabilidad y Tributación* nº 278/2006, págs. 108 y ss.

Ver Texto

(37) CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Art. 3", en la obra *"Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España"*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004, pág. 174.

Ver Texto

(38) GARCÍA NOVOA, *op.cit.,* pág.13.

Ver Texto

(39) GARCÍA PRATS, *op.cit.*, pág. 108.

Ver Texto

(40) A modo de ejemplo, a efectos de concretar quienes se encuentran incluidos en el concepto de artistas, el comentario 3 al artículo 17 del MC OCDE) declara: "3. El apartado 1 se refiere a los artistas y los deportistas. No es posible formular una definición precisa del término "artista", si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término "artista" comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas) de publicidad para televisión. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los acompañantes que viajan con un grupo pop, etc.). Existe entre ambos supuestos una zona ambigua en la que será necesario valorar el conjunto de las actividades de la persona en cuestión."

Ver Texto

(41) FERNÁNDEZ JUNQUERA, *op.cit.*, pág. 2.

Ver Texto

(42) FERNÁNDEZ JUNQUERA, *op.cit.*, pág. 7.

Ver Texto

(43) Por ejemplo, el artículo 12 del Convenio Hispano-Francés que establece: (…)3. El término "cánones" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas ("know-how"). (…)", de tal modo que no deja opción de aplicación otra interpretación.

Ver Texto

(44) GARCÍA NOVOA, *op.cit*., pág. 37.

Ver Texto

(45) GARCÍA NOVOA, *op.cit*, pág. 39.

Ver Texto

(46) GARCÍA NOVOA, op.cit, pág. 42.

Ver Texto

(47) En atención a lo establecido en el artículo 5 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 16 de diciembre de 1998, una sucursal en España de una sociedad residente en Rusia dedicada al transporte aéreo internacional de viajeros, que realice la actividad de venta y entrega de pasajes de avión y la atención a los pasajeros para su embarque tiene consideración de establecimiento permanente de la sociedad rusa.

Por lo que se refiere a los beneficios obtenidos por dicho establecimiento permanente en territorio español, el artículo 8.1 del Convenio Hispano-Ruso establece lo siguiente: "Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional obtenidos por una empresa de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado".

Este artículo únicamente hace referencia a los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, sin que pueda extenderse su aplicación a otro tipo de beneficios o rendimientos distintos. No obstante lo anterior, el comentario 4 al artículo 8 del Modelo de Convenio de la OCDE, dispone: "Los beneficios a los que se hace referencia son, en primer lugar, los beneficios que la empresa obtenga del transporte de pasajeros o mercancías por embarcaciones o aeronaves (ya se posean en propiedad, arrendadas o de cualquier otra forma a disposición de la empresa) dedicadas al tráfico internacional. Sin embargo, como el transporte internacional ha evolucionado, las empresas de navegación internacional marítima y aérea llevan a cabo invariablemente una gran variedad de actividades para permitir, facilitar o dar soporte a sus operaciones de tráfico internacional. El párrafo también cubre los beneficios derivados de actividades directamente vinculadas con tales operaciones, así como los derivados de actividades que no están directamente conectadas con las operaciones de navegación internacional de la empresa pero sirven de forma auxiliar a las mismas.".

Por último, el comentario 8 al artículo 8 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE establece que incluso la venta de billetes de otras compañías quedaría cubierta por lo regulado en el artículo 8, por lo que queda claro que la venta de billetes de la propia compañía se encuentra en el ámbito de aplicación del artículo 8. Por todo ello, se entiende aplicable lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Hispano-Ruso a las operaciones descritas. Resolución de la DGT V1891-15, de 16/06/2015.

Ver Texto

(48) MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Los comentarios al MC OCDE: Su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes". *Carta Tributaria,* Monografía nº 20/2003, pág. 3.

Ver Texto

(49) Ello ha permitido, por tanto, fomentar aún más la protección anti-elusión pretendida por la OCDE, lo que junto a la mejora en el traspaso de información entre los Estados miembros ha permitido mejorar notablemente el panorama fiscal internacional. TERRASA, M.: "La tributación internacional del artista y del deportista en el marco del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico". *Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* nº 31/2011 (BIB BIB 2011\90), págs. 27 y 28.

Ver Texto

(50) El asunto se refiere al artículo 17 de CDI entre España y Holanda aprobado en 1972, referido a las rentas obtenidas por artistas y deportistas.

Ver Texto

(51) Es reconocida la dificultad de determinar la fecha de los Comentarios al haberse adoptado un sistema de hojas intercambiables en la OCDE, de modo que es difícil seguir la secuencia temporal de los mismos. BARRAS GARCIA, P.J: "Interpretación dinámica en relación con la cláusula de transparencia fiscal de los convenios para evitar la doble imposición internacional". Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento nº 34/2012 (BIB 2012/372).

Ver Texto

(52) Los Estados miembros de la OCDE son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. La Comisión Europea participa en los trabajos de la OCDE.

Ver Texto

(53) GARCÍA NOVOA, *op.cit*, pág. 25.

Ver Texto

(54) Como ejemplo, aportamos la Resolución de la DGT V1346-07, de 22/06/2007: "En el caso consultado, la base imponible deberá estar constituida exclusivamente por el importe del alquiler de los equipos, en este sentido los comentarios elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, con relación al Modelo Convenio Fiscal sobre la renta y el patrimonio, establecen que cuando confluyan cánones y prestaciones de servicios en un mismo contrato y con una contraprestación global, dada la diferente tributación de uno y de otros, se debe separar la parte de contraprestación correspondiente a cada uno. No obstante, los comentarios también disponen, que si las prestaciones tuvieren un mero carácter residual, seguiría el tratamiento fiscal de la prestación principal y, en este caso, toda la renta pagada por el alquiler y los servicios accesorios que le acompañan tributarían como canon".

Ver Texto

(55) STS 15/04/2003, de 11/05/2004 y 25/06/2004.

Ver Texto

(56) CASERO BARRON, R.: "Comentario a las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el tratamiento tributario de los bonos austriacos". *Revista Quincena Fiscal* nº 12-13/2005.

Ver Texto

(57) En 1963 la OCDE aprueba su primer Modelo y sus Comentarios, si bien es objeto de numerosas revisiones y modificaciones, principalmente a sus Comentarios, en los años 1977,1994,1997,2000,2003 2005,2008 y 2010.

Ver Texto

(58) El comentario 33 a la Introducción del MC OCDE considera que los convenios existentes deberían interpretarse al espíritu de los nuevos Comentarios. Los comentarios reflejan el consenso de los estados miembros de la OCDE acerca de la interpretación correcta de las disposiciones existentes y su aplicación a situaciones específicas. Comentario 35 de la Introducción al MC OCDE.

Ver Texto

(59) GARCÍA NOVOA, *op.cit.,* pág.29.

Ver Texto

(60) GARCÍA PRATS, *op.cit.*, pág. 110.

Ver Texto

(61) STS de 29 de julio de 2000.

Ver Texto

(62) STS de 11 de junio de 2008.

Ver Texto

(63) ZORNOZA PÉREZ reclama una reflexión en profundidad sobre las implicaciones del principio *pacta sunt servanda* en el empleo de los comentarios. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho tributario internacional". *Actualidad Jurídica Aranzadi* nº 800/2010 (BIB 2010/1281), pág. 1.

Ver Texto

(64) Los Comentarios de 1992 al artículo 17,2 MC OCDE son más que meras interpretaciones, sino que suponen el cambio de naturaleza del precepto de regla anti-elusión pura a norma de determinación en la fuente de rentas artísticas más allá de su naturaleza anti-elusoria. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "El artículo MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y porqué el artículo 17 MC OCDE debería ser eliminado". Revista Quincena Fiscal nº 15/2011, (BIB 2011/1230), pág.19.

Ver Texto

(65) El Comentario 11 al artículo 3 del MC OCDE opta por la interpretación dinámica.

Ver Texto

(66) GARCÍA NOVOA, *op.cit.,* pág. 44.

Ver Texto

(67) GARCÍA NOVOA, *op.cit.,* pág. 43.

Ver Texto

(68) VEGA BORREGO, F.A.:"No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y Derecho Europeo", en la obra "*Concierto económico y derecho de la Unión Europea"* (Coord. Isaac Merino Jara, Juan Ignacio Ugartemendía Eceizabarrena), Editores Gobierno Vasco, Instituto Vasco de Administración Pública - Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea, 2014, pág. 344.

Ver Texto

(69) GARCÍA PRATS, *op.cit.,* pág. 122.

Ver Texto

(70) Definición recogida en la página Web de la OCDE (www.oecd.org). Las Recomendaciones son uno de los distintos tipos de actos que puede adoptar la OCDE, tal y como dispone el artículo 5 de la Convención sobre la OCDE de 14 de abril de 1960.

Ver Texto

(71) En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS (*base erosion and profit shifting)*. 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.

Ver Texto

(72) Esta consulta es parte del Trabajo de implementación del *Action Plan for a Fair and efficient Corporate tax system in the European Union*, aprobado el 17 de Junio de 2015, el cual está dirigido a mejorar la resolución de disputas sobre la aplicación de

mecanismos para corregir la doble tributación. El *Action Plan* se base en gran parte en las medidas previstas en el Plan BEPS de la OCDE, en concreto, en el Plan de Acción 14. La consulta se desarrollará del 16/02/2016 al 10/05/2016 y está previsto que presenten las propuestas de mejora en el verano de 2016.

Ver Texto

La residencia fiscal en el derecho tributario internacional

Antonio Cubero Truyo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

I. INTRODUCCIÓN

La residencia fiscal ha sido tradicionalmente el criterio esencial de aplicación territorial de las normas tributarias en los impuestos personales. Lo dice la Ley General Tributaria, en el artículo 12, y es así en la inmensa mayoría de los Estados. Se trata pues de un aspecto consolidado en el Derecho tributario internacional, como suele reflejarse en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que en múltiples sentencias se refiere a él como un criterio comúnmente aceptado.

Pero en este trabajo vamos a actuar cual abogado del diablo para no dar por sentada la vigencia del dogma. ¿Sigue siendo en nuestros días la residencia el criterio que rige con toda claridad o va perdiendo peso? Nos ha parecido detectar una serie de factores que pudieran estar suscitando cierta crisis o replanteamiento del concepto de residencia y de su utilidad como cauce para determinar el derecho de gravamen de los países. El alcance del concepto de residencia y su juego de relaciones con el criterio alternativo con el que de algún modo compite, el criterio de la fuente, debe tener una lectura actualizada porque el contexto en el que nos hallamos exige una revisión de algunos de los postulados clásicos.

En cualquier caso, antes de entrar a comentar los factores que nos llevan a repensar el papel de la residencia en el Derecho tributario internacional de nuestros días, conviene que hagamos un breve repaso a la regulación del concepto de residencia.

II. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA

En virtud del artículo 9.1 de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español cuando se da cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español .
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- Asimismo, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

También hay que tener en cuenta el artículo 8.2 de la Ley del IRPF, que establece la conocida como regla de «cuarentena», en virtud de la cual si los españoles (la regla se aplica solo a los españoles) trasladan su residencia fiscal a un paraíso fiscal (y lo acreditan debidamente), aún así continuarán siendo calificados como residentes en España (o contribuyentes del IRPF, para ser exactos) en el período impositivo en que se hubiera efectuado el cambio de residencia y durante los cuatro períodos siguientes.

Sobre el concepto de residencia, nos limitaremos a hacer dos propuestas de técnica normativa.

1. La conveniencia de una definición unívoca de la residencia en lugar de una definición múltiple

En primer lugar, creemos que sería muy importante y oportuno atreverse a cambiar la estrategia de la legislación interna, estrategia tradicional consistente en ser ambiciosos y acumular todo tipo de criterios, autosuficientes *per se*, lo cual trae consigo de manera inexorable la generación de problemas de doble residencia. Con esa filosofía, si un sujeto tiene en un país sus principales intereses económicos, en otro país su familia y en otro país pasa la mayor parte del tiempo, y cada uno de esos países emplea fórmulas semejantes, todos ellos podrían llegar a considerarlo residente. Creemos que por aplicación elemental del principio de justicia tributaria (que parece olvidarse cuando se entra en pugna con la soberanía fiscal de otros países eventualmente implicados), en lugar de conformarse con asignar la residencia —y con ella la amplísima sujeción personal que conlleva- cuando se cumple cualquiera de los criterios ensayados, sin necesidad de que sea el mejor o el más determinante (porque no todos pueden serlo a la vez), nuestra legislación debería esforzarse en basar la cualidad de residente en un criterio verdaderamente definitorio, objetivo e imparcial.

¿Cuál puede ser ese criterio? Tenemos la suerte de contar con una referencia utilísima, que es la representada por el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE y su metodología de resolución de los conflictos de doble residencia. En

este caso, al ser un instrumento planeado en abstracto para su utilización por todo tipo de países, siendo necesario que los firmantes de cada tratado bilateral confíen en su validez y su ecuanimidad, podremos entender garantizado que se trata de un criterio correcto aquel que se sitúa en la primera posición a la hora de conceder la residencia discutida. Si cuando se trata de arbitrar entre dos países enfrentados por sostener la residencia de un mismo sujeto, el Modelo de la OCDE se decanta en el apartado a) del artículo 4.2 por el Estado donde la persona tiene una vivienda permanente a su disposición y por el Estado con el que mantiene relaciones personales y económicas más estrechas (el centro de intereses vitales), creemos que este pronunciamiento puede —debe- ser empleado por nuestro legislador.

En concreto, proponemos que nuestra legislación adopte una redacción según la cual se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando tenga en España su centro de intereses vitales. Nos inclinamos por emplear este criterio genérico, mejor incluso que el criterio de la vivienda permanente, porque nos parece que la amplitud y profundidad deben ser las notas dominantes en el primer acercamiento que proporciona la definición abstracta del concepto de residencia. A partir de ahí, es evidente que el concepto general, irreprochable desde el prisma de la justicia, tendría que venir normativamente acompañado de una serie de reglas de especificación y desarrollo. Y ahí tendrían cabida ya los criterios actualmente vigentes, que podrían incluso utilizarse como presunciones *iuris tantum* . Se puede en principio presumir que una persona que esté la mayor parte del año en territorio español tiene aquí su centro de intereses vitales; se puede presumir igualmente que quien tenga en España la base principal de sus actividades económicas tiene aquí su centro de intereses vitales; y se puede presumir también que quien tenga en España a los integrantes de su unidad familiar, tiene aquí su centro de interés vitales (en este caso ya presenta el factor familiar el carácter de presunción, que ahora se extendería a los demás criterios particulares para entre todos conformar el criterio global del centro de intereses vitales, criterios actuales que ya no serían definiciones directas y autónomas de la residencia, sino aportaciones parciales en la búsqueda de la vinculación más profunda con un país determinado). En asuntos con implicaciones internacionales, es normal que no se deba pecar de ingenuos o inocentes en la configuración de la residencia, y de ahí que propongamos un sistema que no deja de utilizar los actuales parámetros, pero en el seno de un diseño diferente que no incurre en el defecto objetivo, para nosotros, de proponer varios criterios independientes que pueden resultar incompatibles, sino que se vale en primera instancia de una única definición, una definición justa.

Lo mismo puede decirse en relación con las personas jurídicas, pues nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades emplea varios criterios no sucesivos sino auto-suficientes, como son: la constitución conforme a las leyes españolas; el domicilio social en territorio español; y la sede de dirección efectiva. De nuevo el criterio que consideramos debiera emplearse en exclusiva para la definición general es aquel del que se vale el Modelo de la OCDE, en el artículo 4.3, para resolver los supuestos de doble residencia: la sede de dirección efectiva. Sin perjuicio de que también pudiera venir arropada la definición inicial de una serie de presunciones con los criterios del país de constitución y del domicilio social.

2. La conveniencia de incluir el concepto de residencia (y de establecimiento permanente) en la Ley General Tributaria

Y en segundo lugar, creemos que hay que cambiar la Ley General Tributaria para introducir allí el concepto de residencia fiscal, porque nos parece que este concepto tiene una importancia central en el sistema tributario y no debe ser configura-do de manera aislada y parcial en la normativa reguladora de cada impuesto. El código tributario por antonomasia no puede mantenerse al margen de un asunto esencial en el ordenamiento. No nos parece que tenga sentido que la Ley General Tributaria sí se pronuncie en su artículo 48 sobre el domicilio fiscal de los sujetos, residentes y no residentes, que es un asunto formal subsiguiente, y no se aborde el tema anterior y sustantivo de la residencia.

El lugar adecuado dentro de la Ley General Tributaria es la Sección 2.ª del Capítulo II del Título I, «Aplicación de las normas tributarias». Esta Sección tiene dos artículos, el 11, dedicado a la aplicación temporal, y el antes citado artículo 12, dedicado a la aplicación territorial o espacial, bajo la rúbrica de «Criterios de sujeción a las normas tributarias», que es el que tendría que recoger la definición de la residencia.

Además, debería aprovecharse la reforma que proponemos de la Ley General Tributaria para perfeccionar (para corregir, mejor dicho) la afirmación del artículo 12 según la cual «los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia». Ello es incierto o insuficiente porque olvida que los impuestos personales también se exigen conforme al criterio del establecimiento permanente. Se debe pues matizar el artículo para recoger el concepto importantísimo de establecimiento permanente, que tiene un significado fiscal equivalente al de residencia y es incomprensible que no esté reconocido en nuestro código tributario.

Nuestra tesis *de lege ferenda* la hacemos extensiva al artículo 10 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava; al artículo 10 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; y al artículo 10 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, dado que todas ellas reproducen el contenido del precepto estatal.

III. FACTORES QUE INFLUYEN EN LA CRISIS DE LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN EN FISCALIDAD INTERNACIONAL

Como ya hemos avanzado en la presentación de este trabajo, creemos que pueden ponerse sobre la mesa algunos datos o elementos de juicio que acaso estuvieran influyendo en una cierta situación de crisis de la residencia. El carácter pacífico de la residencia como punto de conexión incontestable en la fiscalidad internacional va desquebrajándose, por culpa de o gracias a una serie de factores concurrentes, que no van todos en la misma línea, que incluso unos se oponen a los otros, pero que juntos están creando una tensión que lleva a replantearse el futuro del concepto de residencia.

1. ¿Crisis de la progresividad?

En el caso de las personas físicas, la vigencia del principio de residencia como criterio de aplicación espacial de la imposición directa sobre la renta tiene sentido en la medida en que los sistemas fiscales sigan rigiéndose por el principio de progresividad. Esta es una diferencia esencial entre el sistema fiscal de los residentes y de los no residentes. La condición de residente fiscal implica la declaración de la renta mundial del sujeto, esto es, de la totalidad se sus rentas, al objeto de que se pueda contar con una información precisa sobre su capacidad económica que justifique la aplicación de los tipos adecuados a la misma dentro de las correspondientes escalas progresivas.

Por tanto, la subsistencia del valor —fundamental a efectos fiscales- del criterio de la residencia está ligada en buena medida a la subsistencia de unos impuestos sobre la renta decididamente progresivos. Sin la diferencia entre un impuesto progresivo para las personas físicas residentes frente a un impuesto proporcional (una retención a tipo fijo) para los no los residentes, decaería uno de los argumentos esenciales para reivindicar la justicia a la que conduce una fiscalidad internacional apoyada en el concepto de residencia, y podría plantearse con mayor legitimidad la evolución hacia simples sistemas de tributación en la fuente. Téngase en cuenta que la discusión sobre si el reparto de la soberanía fiscal debe apoyarse más en el gravamen en la residencia o en la fuente es una discusión que perdería buena parte de su sentido si la defensa de la residencia solo pudiera apoyarse en la ambición material de los países más desarrollados (que salen ganando con una potente tributación de sus residentes) y se perdiera el argumento sustancial de que la residencia es la técnica que permite gravar con justicia y con verdadera fidelidad a la diferente capacidad económica de los sujetos. Sin impuestos progresivos, la razón de ser (una de ellas) del principio de la renta mundial que caracteriza al tratamiento de los residentes se diluiría y ganarían terreno los argumentos a favor del gravamen en la fuente, que son por otra parte los defendidos por Modelos como el de la ONU y en general, por los países menos desarrollados.

En suma, si la fiscalidad basada en la residencia depende en buena medida del principio de progresividad, debemos preguntarnos si está o no garantizada la conservación de este principio. Resulta difícil, conviene advertirlo desde el principio, valorar la evolución actual de las estrategias de política fiscal en torno a la progresividad porque en los tiempos recientes de crisis económica extrema las opciones técnicas pierden peso frente a las decisiones a corto plazo por necesidades coyunturales derivadas de los excesos de déficit, por ejemplo. Con lo cual las reformas no son tan indicativas como en los tiempos de sosiego en los que se pueden aplicar las posiciones que profundamente se consideran adecuadas.

En ese sentido, haciendo el ejercicio de situarnos antes de la crisis, en aquel estadio las llamadas a la aplicación de un tipo único en el IRPF iban in crescendo. Sabemos que sus defensores sostienen que el tipo único no contradice el principio de progresividad, cuyo espíritu se mantendría jugando con los mínimos exentos. Con ellos los tipos efectivos de gravamen sí reflejarían una modulación progresiva, aunque formalmente no hubiera tarifas con porcentajes crecientes sino un impuesto proporcional. En cualquier caso y a los efectos que nos interesan, no puede negarse que ello supondría un giro en la concepción de las consecuencias fiscales propias de la condición de residente. Con un tipo único, realmente la residencia dejaría de estar ligada a la aplicación de tipos progresivos (ecuación ahora mismo visible), para convertirse, distinto enfoque, en el punto de conexión que lleva aparejada la decisión sobre en qué país debe tenerse en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente .

Si a la tendencia —solo apuntada- a un tipo único del IRPF, unimos la —ya confirmada- exclusión (o matización) de la progresividad para un buen número de rentas, las rentas del ahorro , el balance podría acercarse a una progresividad en estado de crisis , lo cual insistimos puede terminar afectando indirectamente al dominio de la residencia como punto de conexión básico en la fiscalidad internacional.

Nos parece intuir que la progresividad va a ir poco a poco depositando su influjo en la reivindicación renovada del impuesto sobre el patrimonio, más que en la aplicación directa de tipos crecientes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los impuestos patrimoniales sobre las grandes fortunas pueden adquirir protagonismo como un imprescindible complemento de unos impuestos sobre la renta diluidamente progresivos, de manera que pueda así contrarrestarse la pérdida de la progresividad. Sobre todo tomando en consideración que no tiene mucho sentido cargar los tipos marginales del IRPF si al final van a descansar sobre las rentas del trabajo y no sobre las rentas más elevadas que optan por la interposición de sociedades . Es posible entonces que la residencia pase a tener más importancia en la imposición sobre el patrimonio que en la imposición sobre la renta.

2. La influencia de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la evolución de la imposición sobre los no residentes y su acercamiento a las pautas de la imposición sobre los residentes

Desde un punto de vista objetivo, todo criterio de asignación de la potestad de gravamen tiene sentido si trae consigo consecuencias prácticas diferenciales a la utilización de otros criterios alternativos. A saber, la residencia como punto de conexión tiene sentido porque supone unos efectos fiscales completamente diferentes a los que se derivan del otro punto de conexión alternativo, cual es la fuente de la renta. *A sensu contrario*, la residencia entraría en crisis si dejara de tener repercusiones impositivas claramente distintas y exclusivas. ¿Cuál es la situación actual a este respecto?

Pues bien, desde la Unión Europea (más en concreto, desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea) se está obligando a revisar la clásica delimitación entre el modelo de impuesto del país de residencia y el modelo de impuesto del país de la fuente. La proverbial simplicidad del impuesto de los no residentes se ha visto ya distorsionada y este sistema impositivo se está transformando en un proceso de continuo acercamiento al sistema impositivo de los

residentes.

El Tribunal de Luxemburgo, en defensa de las libertades de circulación recogidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ha llamado la atención sobre la comparabilidad de buena parte de las situaciones en las que se encuentran residentes y no residentes (por no decir la mayoría), y lo injustificado entonces de las diferencias de tratamiento.

Como es bien sabido, la jurisprudencia se ha basado en la idea de que cualquier trato fiscal que perjudique a los no residentes puede representar una discriminación por razón de nacionalidad, dado que si bien las respectivas normas no emplean directamente el criterio de la nacionalidad sino el de la residencia, lo cierto es que la mayoría de los residentes son nacionales y los no residentes son por lo general extranjeros, de manera que se produciría una discriminación encubierta.

Con esos mimbres, el Tribunal de Justica se ha ido pronunciando a favor de la aplicación a los no residentes de medidas propias del impuesto de los residentes. El caso más claro lo representa la deducción de gastos. El impuesto sobre la renta de no residentes estaba tradicionalmente construido sobre el eje de la retención sobre el ingreso bruto, retención que no es un pago a cuenta sino el impuesto definitivo (withholding tax). Una vez que el Tribunal dictamina que los no residentes se hallan en situación comparable a la de los residentes a los efectos de la deducción de los gastos que tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en el país de la fuente y que, por tanto, deben tener el mismo acceso a su deducibilidad , los ordenamientos de los Estados miembros no han tenido más remedio que adaptar la regulación del impuesto sobre la renta de no residentes incorporando la deducción de gastos en las mismas condiciones que los residentes, personas físicas o jurídicas. El impuesto en el país de la fuente ya no responde a los cánones habituales sino que en el caso de los contribuyentes europeos es un impuesto no reconocible, cada vez más cercano al de los sujetos residentes.

También hemos tenido que alterar a remolque del Tribunal otras reglas básicas para evitar incurrir en discriminaciones, incluso en el tipo de gravamen, pues ahora los no residentes que residen en otros países de la Unión Europea no tributan conforme al tipo general del impuesto sino con arreglo a un tipo específico diseñado en garantía de una tributación que no pueda ser superior a la de los residentes (en España, el 19 por 100 en lugar del 24 por 100).

En definitiva, los fallos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea han irrumpido en la estabilidad de los esquemas tradicionales y aunque se está intentando salvaguardarlos en relación con los terceros ajenos a la Unión, esa situación de disparidad no resulta fácilmente sostenible. Pensemos por ejemplo en la fiscalidad de las ganancias de patrimonio obtenidas por sujetos no residentes. La reducción del antiguo (y excesivo) 35 por 100 a un tipo de gravamen comparable al de los residentes, aunque fue una reacción arrastrada por las denuncias de la Comisión y el inminente pronunciamiento del Tribunal , es decir, una reacción en clave europea, se produjo en nuestra legislación con carácter universal. Todos los no residentes se beneficiaron de una medida de corrección de la discriminación que había salido a relucir a raíz de la intervención de las instancias europeas.

El hecho de que en un contexto de especial integración y de refuerzo de las libertades de circulación, se llegue a la conclusión de que la tradicional delimitación de gravámenes residentes/no residentes no estaba asentada sobre bases admisibles y deba ser recompuesta, supone una llamada de atención dirigida también hacia las situaciones *extra*-Unión, máxime cuando la libre circulación se está contagiando a ámbitos cada vez más amplios, con acuerdos regionales diversos y con acuerdos de la Unión Europea con países terceros (y no nos referimos solo al caso más cercano y ya consumado de los países del Espacio Económico Europeo) sino a acuerdos con otros países o territorios, progresivamente crecientes.

Si de resultas de la influencia europea, se va produciendo una paulatina aplicación a los no residentes de reglas semejantes a las de los residentes, no cabe duda de que el concepto de residencia irá viendo rebajada su trascendencia, en la medida en que no conduzca a un tratamiento específico y diferencial sólido. Es, en suma, un factor que podría incidir en la crisis de la residencia como concepto básico para el reparto de la soberanía fiscal cuando concurren elementos de extranjería.

3. La potenciación en los últimos tiempos de los regímenes opcionales que permiten seleccionar la tributación como residente o como no residente, en ambos sentidos

Si observamos la configuración actual del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, notaremos que estos dos impuestos no están ya situados uno enfrente del otro, como compartimentos estancos, sino que en ambas figuras se posibilita la adscripción voluntaria al otro impuesto, cumpliendo determinadas condiciones.

- En la Ley del IRPF, el artículo 93 ofrece un régimen fiscal especial a los trabajadores residentes que han adquirido su residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a territorio español, régimen consistente en permitirles optar por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, esto es, al 24 por 100 (con algunas particularidades, como la aplicación del 45 por 100 a partir de 600.000 euros de renta). La opción puede ejercerse con carácter temporal, solo durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes.

- En el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el artículo 46 establece una opción en sentido contrario (esta vez dirigida no a todos los contribuyentes del impuesto sino solo a los residentes en otros

Estados miembros de la Unión Europea). Tales sujetos podrán optar por tributar en calidad de contribuyentes del IRPF cuando hayan obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta ; o bien cuando la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que les hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residentes en España y siempre que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo .

De esta intercambiabilidad creciente de regímenes se pueden extraer algunas reflexiones:

En primer lugar, al existir la posibilidad del trasvase de un impuesto al otro y también viceversa, se pone de manifiesto que ninguno de los dos impuestos es mejor que el otro (más favorable para el contribuyente) de manera sistemática, sino que ambos pueden serlo o no dependiendo de las circunstancias del caso concreto. Y ello porque el impuesto de los no residentes en su concepción clásica se sitúa en una posición intermedia, con un tipo de gravamen que ni es muy bajo ni tan alto como los marginales del IRPF. De donde resulta que a los contribuyentes con menor capacidad económica les conviene el tratamiento como residentes en el IRPF, mientras que a los contribuyentes con mayor capacidad económica les interesa el tratamiento como no residentes.

En segundo lugar, la posibilidad de que se permita a ciertos contribuyentes que han sido calificados como residentes tributar como si no lo fueran viene a denotar, o así lo interpretamos nosotros, que la definición de residencia en nuestros días no se asienta sobre unas bases indiscutibles y que existe el reconocimiento de la dificultad de dilucidar en muchos casos si los sujetos deben tributar como residentes o como no residentes. Este es un factor que pasa desapercibido en las lecturas del régimen especial de trabajadores desplazados y en el que queremos hacer hincapié. Desde nuestra perspectiva, la opción no debe contemplarse tanto como un incentivo fiscal para sujetos que son sin duda residentes y en iguales términos que los restantes residentes (contemplado como puro beneficio fiscal, se comprende que haya recibido enormes críticas desde los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y progresividad, y que se haya terminado excluyendo a los beneficiados más visibles, los deportistas profesionales); sino que debe entenderse como una solución ecléctica y transitoria para sujetos cuya catalogación como residente resulta harto discutible, si entendemos la residencia como la adscripción que da a un país ese potentísimo derecho a gravar por la renta mundial y a acusadísimos tipos progresivos. En esta línea, el Informe de 2014 de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español planteaba la posibilidad de ampliar el régimen de trabajadores desplazados y crear la figura del «residente domiciliado». Al igual que la nacionalidad en un nuevo país no se puede adquirir sobre la marcha, nos parece que la residencia fiscal, en la medida en que de ella deriven implicaciones de tan hondo calado, es normal que no se imponga por un simple traslado laboral que pueda resultar de reducida duración. Que el sujeto pueda elegir varios años entre la fiscalidad del residente y la del no residente no puede escandalizarnos porque viene a reproducir la elección voluntaria que realiza el mismo contribuyente de tributar o no como residente, porque le corresponde a él en primera instancia el autodefinirse como residente al presentar o no la autoliquidación del IRPF (sin perjuicio de que su decisión autónoma esté sometida por supuesto a control por la Administración). En unos sistemas fiscales basados fundamentalmente en el régimen de autoliquidaciones, las elecciones voluntarias de los sujetos (al presentar determinadas declaraciones censales o declaraciones de determinados impuestos) y las clasificaciones que de sí mismos realicen tienen una enorme importancia. Y el régimen especial de los impatriados participa en cierto modo de esa naturaleza.

En tercer lugar, la posibilidad ventajosa de que determinados no residentes europeos puedan elegir el régimen que más les convenga (escoger el IRPF o mantenerse en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes), ha llegado a su culmen cuando el Tribunal de Justicia ha avalado la pretensión de un contribuyente no residente que podía optar por tributar en el IRPF, pero que renunciaba a esa facultad y prefería mantenerse como no residente, eso sí, reclamando la aplicación de ciertas reglas del IRPF que le resultaban favorables. Nos referimos a la sentencia de 18 de marzo de 2010 (Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148). La doctrina Gielen ha sido recibida con suspicacias (hasta tal punto que algunos han querido ver —y aplaudir- un cambio de criterio en la reciente sentencia de 19 de noviembre de 2015, Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765, cambio que a nuestro juicio no es tal), porque vendría a violentar elementales reglas de justicia al permitir al contribuyente una fiscalidad a la carta, en la que selecciona de cada uno de los dos regímenes alternativos (obligación personal y obligación real) aquellos elementos parciales que le benefician, logrando así un resultado global óptimo. Nosotros consideramos aceptable y legítima esta situación entendida como manifestación de discriminación positiva en el seno de la Unión Europea hacia el colectivo de sujetos que hacen uso de las libertades de circulación, un colectivo que merece protección al menos con carácter transitorio hasta que el ejercicio sin obstáculos de dichas libertades pueda considerase completamente consolidado (discriminación positiva análoga a la que debe existir con la mujer mientras no de facto no exista una paridad absoluta). Pero con independencia de esta opinión, no puede negarse que la gama múltiple de posibilidades con que se encuentran ahora los contribuyentes, elegir un régimen, elegir otro régimen o elegir una mezcla de ambos, convierte de algún modo en insostenible la convivencia hasta ahora pacífica de los dos sistemas bien delimitados de tributación, lo cual puede convertirse en el germen de la necesidad de cambiar las reglas actuales de juego. Es un factor más de crisis de la distinción tradicional resi-dentes/no residentes.

4. La mejora de los mecanismos de intercambio de información

Para que resulte concebible que el criterio de la residencia ceda su hegemonía a favor del criterio de la territorialidad, el gravamen en el país de la fuente debería perfeccionarse, debería afinarse desde el punto de vista técnico. En ese sentido, la mejora ostensible de los mecanismos de intercambio de información y la sofisticación de los recursos informáticos actuales hacen factible que se puedan aplicar las pautas de la obligación personal en el país de la fuente (incluso la progresividad). Hasta ahora la defensa de una aplicación a rajatabla del criterio de la residencia se apoyaba

en la idea cierta de que sin la implicación profunda del país de residencia en la determinación del gravamen adecuado de sus residentes, los sujetos podrían evitar el pago del tributo que en justicia les correspondía. El pago en el país de la fuente no ha podido competir con el impuesto de la residencia a la hora de presentarse como un impuesto justo y atinado. Renunciaba a los ideales de la justicia impositiva en aras de la simplificación, no solo porque la simplificación fuera un valor objetivo desde el punto de vista de la gestión para sujetos que eran gravados en un país en el que no se hallaban establecidos; sino también por absoluta impotencia. No era posible articular un impuesto sobre los residentes más ambicioso desde el punto de vista del acercamiento escrupuloso a la capacidad contributiva de cada sujeto, porque dicha capacidad (en la que influyen aspectos como la renta total del sujeto y las circunstancias personales y familiares) no podía ser conocida.

Ahora nos encontramos ante un panorama distinto, en el que cada vez existen más posibilidades de determinación cuasiautomática de los datos relevantes de cualquier perceptor de renta, y ello por los eficientes medios técnicos de los que van disponiendo todas las administraciones tributarias y por los avances reconocibles en la asistencia y cooperación internacional.

Pueden citarse a modo de ejemplo dos interesantes exponentes, uno que nos llega desde fuera y otro que nos llega desde nuestro propio ámbito de actuación:

- Por un lado, conviene mencionar todo lo que está representado FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), la normativa de los Estados Unidos de América para la obtención de información sobre las cuentas extranjeras que tengan los ciudadanos y residentes de Estados Unidos, normativa implementada con numerosos acuerdos con otros países, entre ellos España, para facilitar el logro de la información de las instituciones financieras de estos países. Precisamente el hecho de que esta demanda de información vaya dirigida al conocimiento de la situación de los propios residentes, pone bien de manifiesto las tensiones actuales entre el esfuerzo por la conservación del funcionamiento pleno del principio de residencia y el hecho de que si hay esos sofisticados y automatizados sistemas de intercambio de información, el país de la fuente puede hacerlos valer para proclamar que su potestad de gravamen puede aplicarse no con la absoluta simplicidad clásica sino con mayores pretensiones de acercamiento a la capacidad económica, es decir, teniendo en cuenta el importe mundial de su renta para aplicar tipos progresivos e incluso, por qué no, aplicando circunstancias personales y familiares, que pueden ser objeto de perfecta acreditación y verificación.
- En el plano interno, además de la creciente suscripción de Convenios de doble imposición o de acuerdos específicos de intercambio de información con países o territorios que hasta hace poco eran considerados paraísos fiscales, destacaríamos la «Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», que debe cumplimentarse mediante la presentación de la declaración en el controvertido Modelo 720. Esta reciente obligación , que alcanza a quienes posean cuentas, acciones o inmuebles en el extranjero por valor respectivamente de más de 50.000 euros (y que se reproduce anualmente si se producen incrementos de más de 20.000 euros), constituye una manifestación excelente de cómo el conocimiento por las administraciones tributarias ya no está ceñido al ámbito puramente interno. Si bien hay que advertir de los riesgos ciertos de que la imposición de semejante deber informativo (sometido a fuertes medidas sancionatorias y a perjuicios en aspectos esenciales como la prescripción) reciba algo más que la reprobación por parte de las instancias oportunas de la Unión Europea, muy vigilantes de que no se establezcan tratamientos más gravosos a los ciudadanos que haciendo uso de la libre de circulación, tienen sus bienes en el extranjero.

5. La creciente mala prensa del criterio de la residencia por el uso interesado de las multinacionales

No cabe duda de que uno de los grandes problemas de la fiscalidad y puede decirse también que de la economía mundial es el uso de los paraísos fiscales. Pero este es un tema que, con grandes dificultades en los avances y con una lentitud exasperante en los logros, parece alcanzado un gran consenso en contrario y cabe esperar una beligerancia creciente y progresivamente fructífera. Y por lo que al tema de este trabajo respecta, es un factor que juega a favor de la defensa de la residencia frente a las banderas de conveniencia.

Pero en la actualidad tiene un peso considerable —incluso con mayor carga de profundidad- otra cuestión, que afecta ya a la ubicación de la residencia en países «normales» que no están clasificados en las listas al uso de paraísos fiscales, pero que van a ofrecer consecuencias o ventajas en cierta medida homologables a las que provienen de los paraísos fiscales en sentido estricto.

Nos estamos refiriendo a la polémica sobre diversas multinacionales, grandes empresas de sectores como el tecnológico, el informático u otros, que planifican la ubicación de su residencia (o de una sucursal como establecimiento permanente) en países en los que logran un trato fiscal generoso e individualizado, países en donde no siempre realizan una actividad con suficiente «sustancia económica». Este panorama, perfectamente visible y doliente, se está convirtiendo de algún modo en la avanzadilla de las demandas de revisión de la validez de los criterios de residencia. Estas empresas eligen la residencia en el país que les conviene a efectos fiscales (por ejemplo, Luxemburgo, Irlanda…), con un gravamen soportable o contenido alcanzado mediante favorables «tax rulings», y logran sobre todo que los rendimientos que obtienen en otros países no tributen en la fuente. Ello provoca una desazón lógica en los ciudadanos, críticos con el mal trato comparativo que reciben de la fiscalidad: en las empresas con las que compiten; y en los países que ven frustradas sus pretensiones de gravamen siquiera sea parcial (España por ejemplo es bastante crítica con los criterios que maneja la OCDE para considerar si hay o no establecimiento permanente en el comercio electrónico o con los criterios de exclusión de gravamen de los cánones). Y en general, se va creando una corriente de opinión partidaria de que estas grandes empresas paguen más tributos y paguen más en los países de la fuente.

Desde la Unión Europea se está intentando atacar estos comportamientos de las empresas (y de determinados países) fiscalmente agresivos, recurriendo entre otras fórmulas al socorrido control de las ayudas de Estado. Pues la legítima relación cooperativa entre las Administraciones y las grandes empresas no puede servir de cobertura para obtener beneficios flagrantemente excesivos.

Y ya a nivel general, para ver cómo se puede reaccionar ante un contexto manifiestamente mejorable, nos tenemos que situar en el panorama que dibuja el Plan BEPS de la OCDE, que ha acaparado el protagonismo de la fiscalidad internacional en los últimos años. No vamos a entrar en esta materia, que excedería los límites del presente trabajo, pero al menos nos permitimos hacer una escueta reflexión: BEPS parece reflejar una filosofía tendente a preservar los valores del criterio de la residencia (como no puede sorprender, en el seno de la OCDE), pero lo importante a nuestro juicio es que está obligando a repensar críticamente el modelo actual de funcionamiento de la fiscalidad internacional. En esa medida, nos parece que puede ser considerado (tal vez resulte una paradoja pero no una exageración) como un factor más que evidencia o incide en la crisis de la residencia, en su configuración tradicional.

6. Desmitificación del principio de gravamen por la renta mundial, como un principio más aparente que real

Por último, queremos lanzar una observación que nos parece pertinente en este debate sobre si la residencia mantendrá o no su vigor en el futuro. En realidad, el mito de la renta mundial como característica esencial ligada a la residencia no es del todo cierto.

Hay que tener en cuenta que con la tupida red de convenios de doble imposición que España y, en general, cualquier país tienen firmados, una buena parte de las rentas transnacionales o no tributan en el Estado de residencia o tributan parcialmente (al tener que evitar la doble imposición con una deducción en la cuota). Las rentas en las que se renuncia al gravamen en el país de la fuente no son muchas (las ganancias patrimoniales mobiliarias, con excepciones, los rendimientos de actividades empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente y poco más, dado que los cánones, que en el Modelo de la OCDE quedarían exentos en el país de la fuente, no lo terminan estando en la práctica convencional). Por tanto, no habría un cambio tan radical como se piensa si se evolucionara hacia un predominio del sistema de la fuente.

Y no es una consecuencia solo de los Convenios. A mayor abundamiento, los ordenamientos internos suelen conceder en la regulación de la imposición sobre los residentes ciertos beneficios fiscales a las rentas percibidas en el extranjero, llegando con frecuencia a la exención de las mismas.

En nuestra normativa interna merece citarse la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para «los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero». Obsérvese que esta exención (además de tener un umbral cuantitativo máximo de 60.100 euros anuales), viene condicionada a que exista un gravamen similar al IRPF en el país en el que se desarrolle el trabajo; es decir, se trata de una medida directamente vinculada a la decisión de si las rentas deben tributar en el país de la fuente o en el país de residencia y en tal debate se otorga prioridad al gravamen en el país de la fuente, siempre que ese gravamen concurra, claro está. Es una buena muestra de que la percepción de rentas en otros países no siempre determina ni mucho menos la confluencia entre dos gravámenes, el de la fuente basado en el vínculo territorial y el de la residencia basado en el vínculo personal, porque este último decae con bastante facilidad desmitificándose así la proclamación inicial del principio de la renta mundial.

Otra exención importante que desmiente la efectividad de la idea de la renta mundial la encontramos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Conforme al artículo 22 de la Ley 27/2014, las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español quedarán exentas. Y de nuevo la exención solo resulta aplicable si la sociedad residente ha estado sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades contribuyendo allí con un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento.

Todo ello nos señala que, que por encima de lo acordado en los Convenios bilaterales, España renuncia *motu proprio* a buena parte de su capacidad de gravamen sobre las rentas obtenidas en otros países por los sujetos residentes.

En definitiva, cuando se habla de que en fiscalidad internacional domina el criterio de la residencia sobre el de la fuente y de que se aplica el principio de la renta mundial para los residentes, es más bien un espejismo. En realidad, el grueso de los contribuyentes que tributan por la renta mundial en su país de residencia son sencillamente aquellos contribuyentes que han obtenido todas sus rentas en el país de residencia, de manera que aunque se aplicara el gravamen en el país de la fuente seguirían tributando por la totalidad de su renta en el mismo país. Mientras que los contribuyentes que obtienen rentas en otros países (grupo creciente con la globalización), lo cierto es que finalmente no tributan por la totalidad de sus rentas en el país de residencia o no tributan por las rentas extranjeras con los mismos porcentajes que tributarían si se hubieran obtenido en el país de residencia.

Es cierto que con el método de imputación en relación con las rentas que tributan en el país de la fuente solo se paga una parte de modo que para los sujetos con rentas elevadas hay que pagar un plus en el país de residencia. Pero este plus dejaría de ser tan acusado si se confirmaran los indicios de amortiguación de la progresividad que antes hemos apuntado (y dejaría seguramente de existir si se llegara a adoptar un tipo lineal o único).

Y también es cierto que si se aplica el método de exención, está previsto que las rentas extranjeras exentas en el país de residencia se tengan en cuenta para de-terminar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas (esto es, no se prescinde por completo de ellas sino que influyen en alguna medida en el gravamen en el país de residencia). Pero

este recurso técnico (la exención con progresividad), más que afianzar el valor de la residencia como criterio de funcionamiento estable de los regímenes fiscales, lo que puede servir es para extender su metodología al país de la fuente, de manera que los no residentes tributen solo por la renta allí obtenida pero teniendo en cuenta la totalidad de sus rentas (gracias a los avances en el intercambio automático de información). Con ello cerraríamos el círculo de la evolución hacia una fiscalidad internacional basada predominantemente en el criterio de la fuente, pero sin renunciar a las aspiraciones de justicia material.

IV. LOS CONFLICTOS DE RESIDENCIA EN EL ÁMBITO INTRAESTATAL

En una línea opuesta a la hipótesis de pérdida de valor del concepto de residencia que estamos planteando, ahora vamos a dejar reseña de cómo este concepto juega un rol muy importante como criterio de distribución del poder tributario no ya entre Estados a nivel internacional sino entre Comunidades Autónomas u otros entes infraestatales dotados de potestad tributaria.

1. La residencia no es un concepto exclusivamente internacional. La existencia de poderes tributarios infraestatales (autonómicos o forales) conlleva la aplicación interna de la residencia como punto de conexión

Otra de las tendencias que se observa en los últimos años en relación con el tema de la residencia es que se ha convertido en un problema no ya solo internacional sino interno o intraestatal. En el caso de las Haciendas forales esto ya tiene mayor recorrido (recordemos, por ejemplo, todos los conflictos derivadas de las llamadas «vacaciones fiscales»), y en el resto de las Comunidades Autónomas de régimen común, se ha desarrollado con la eclosión de las competencias normativas en los impuestos cedidos, especialmente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en cierta medida también en el IRPF. Al igual que en el ámbito internacional algunos sujetos procuran disminuir la presión fiscal eligiendo aquella residencia que mejor trato les ofrezca, también dentro de España nos vamos a encontrar con sujetos que trasladan su residencia o aparentan trasladarla a la zona más atractiva a efectos tributarios. Con lo cual el ordenamiento ha tenido que rodearse de cautelas para contrarrestar las maniobras elusivas o fraudulentas ligadas a la residencia.

De entrada, si nos dirigimos a la LOFCA, observamos una defectuosa presentación de los puntos de conexión o criterios de sujeción a una u otra Comunidad. El artículo 10.4.a) indica que en los impuestos personales, la atribución a las Comunidades Autónomas «se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante». No cabe duda de que el concepto formal de domicilio fiscal resulta inadecuado o insuficiente a la hora de calibrar con tino cuál deba ser el poder tributario beneficiario del gravamen y debiera ser sustituido por el concepto de residencia, porque no siempre coinciden los conceptos de domicilio fiscal y residencia habitual, que es el que debe prevalecer a estos efectos (idéntica crítica lanzamos hacia las reglas del Concierto y diversas normas forales que emplean el domicilio fiscal como punto de conexión en el caso de las sociedades; aunque lo hagan con un valor conceptual equivalente a la residencia, nos parece una inclinación terminológica heterodoxa y deseablemente corregible).

En realidad, a pesar de la referencia al domicilio fiscal en la presentación de la LOFCA, la que se ocupa de establecer de manera efectiva los puntos de conexión es 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, y aquí ya sí se utiliza el concepto de residencia habitual. En su artículo 28.1, se regula cómo debe considerarse a una persona física residente de una Comunidad determinada y es un precepto que ofrece una lectura interesante, dado que, a diferencia del artículo 9 de la Ley del IRPF, al que le vale cualquiera de los criterios o circunstancias reguladas para entender que el contribuyente es residente en España, el artículo 28.1 establece varios criterios pero no acumulativos sino de aplicación sucesiva. Como es lógico, la ley española no podría regular una definición de residencia que condujera de suyo a los problemas internos de doble residencia (resultado patológico del que se despreocupa la Ley del IRPF porque afectan a otros Estados y con otros Estados le parece oportuno intentar de entrada que haya cuantos más residentes mejor, aunque con algunos no se apoye la residencia en los argumentos comparativamente más justificados). De ahí que emplee una estrategia más razonable (nosotros ya defendíamos antes el conveniente abandono de las estrategias egoístas de nuestras definiciones internas de la residencia en las Leyes del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades), más cercana a la que emplea el Modelo de la OCDE, de ir señalando ordenadamente cuál es el criterio que debe prevalecer e ir avanzando a otros criterios solo en caso de que el anterior o los anteriores no arrojen luz .

Y además de establecer con criterio arbitral dónde debe ubicarse la residencia fiscal de cada sujeto, la Ley 22/2009 añade ciertas reservas al objeto de evitar traslados interesados y/o ficticios de la residencia entre Comunidades Autónomas. Así, el artículo 28.4 proclama que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los impuestos cedidos. Y para concretar tal afirmación se recurre a las presunciones, de tal manera que no se admitirá el cambio de residencia (salvo que la nueva residencia se prolongue durante tres años continuados) si concurren un cúmulo de circunstancias que pudieran denotar que el cambio es exclusivamente por motivos fiscales:

- Que en el año del cambio de residencia o el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50 por ciento, a la del año anterior al cambio.
- Que ello determine una tributación efectiva por IRPF inferior a la que hubiese correspondido en la Comunidad en la que antes era residente.
- Y que en uno de los dos años siguientes vuelva a tener su residencia habitual en la misma Comunidad de la

que procedía.

El mismo criterio se aplica en el artículo 43.7 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Ya en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , el artículo 25.2 del Concierto, matiza que las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto (si bien esta regla no resulta aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía). Por otro lado, el Concierto también presenta una regla más con finalidad cautelar en relación con las personas jurídicas (aspecto que está ausente de la Ley 22/2009 al no figurar el Impuesto sobre Sociedades entre los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común). En virtud del artículo 43.8 del Concierto, «se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad» . Y como norma de cierre en relación con los eventuales problemas de determinación de la residencia o el domicilio, el artículo 43.6 del Concierto establece que «las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral» (Junta regulada en el artículo 65 del Concierto y compuesta, como es sabido, por tres expertos de reconocido prestigio nombrados para un período de seis años).

Como puede observarse, en cuanto que las normativas de las distintas Comunidades o territorios del Estado no están del todo unificadas, la legislación interna ha tenido que afrontar los conflictos de residencia de manera semejante, mutatis mutandis, a como se hace a nivel internacional en relación por ejemplo con los posibles traslados a paraísos fiscales. El concepto de residencia —y toda la problemática que conlleva- es un concepto esencialmente empleado en la delimitación de la fiscalidad entre distintos países, pero también necesario a nivel doméstico.

2. Los criterios de reparto entre territorios forales y territorio común y la hipótesis de su traslado futuro al Derecho tributario internacional

Para finalizar este trabajo, nos parece importante dejar apuntado (especialmente por la sede en la que se publica) que las pautas que se siguen en el ámbito foral para distribuir la recaudación de los impuestos entre las distintas haciendas implicadas, resultarían perfectamente aprovechables en caso de que se produjera una evolución de la fiscalidad internacional en defensa de la legitimidad tributaria de los países de la fuente y en detrimento del principio del gravamen por la renta mundial en los países de residencia.

Estamos pensando sobre todo en la regulación de la exacción del Impuesto sobre Sociedades. Conforme al artículo 15.2 del Concierto, «los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere 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». Lo cual significa que para las grandes empresas no existe atribución universal de la renta atendiendo a un criterio personal (la residencia o, como se designa en esta ley, el domicilio fiscal), sino que se procede a una asignación proporcional entre las distintas «soberanías» implicadas.

La aplicación de este criterio de tributación dividida y coordinada en función de los distintos territorios donde se obtengan las rentas supone en la práctica una anticipación o un valioso ensayo de lo que puede ser el futuro de la fiscalidad internacional, si se avanza en la línea de repartir el gravamen de manera escrupulosa entre los varios poderes tributarios cuyos territorios hayan sido parcialmente fuente de las rentas.

BIBLIOGRAFÍA

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, núm. 210, 2015, págs. 120-122.

CASAS AGUDO, D., «El modelo dual de impuesto sobre la renta. Rasgos específicos del caso español», Revista Técnica Tributaria, núm. 107, 2014, págs. 79-102.

CUBERO TRUYO, A., «El IRPF como impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas. Cambios necesarios», El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero, Civitas, Navarra, 2016, págs. 59-84.

CUBERO TRUYO, A., «Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia», Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea, Civitas, Navarra, págs. 291-322.

CUBERO TRUYO, A., «El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma», Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos, Aranzadi, Navarra, 2013, págs. 239-329.

CUBERO TRUYO, A., «Crisis del régimen opcional de tributación en el IRPF para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Reparos jurisprudenciales a su capacidad de subsanar las discriminaciones (sentencia Gielen)», Revista Técnica Tributaria, núm. 96, 2012, págs. 107-137.

DÍAZ RAVN, N., «La declaración de bienes y derechos en el extranjero: regulación legal y criterios administrativos»,

Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 155-163.

FALCÓN Y TELLA, R., «El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal», Quincena Fiscal, núm. 11, 2014, págs. 11-16.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., Derecho Fiscal Internacional, Marcial Pons, Madrid, 2013.

FUSTER GÓMEZ, M., «La sombra de FATCA es alargada. Últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», Civitas. Revista española de Derecho Financiero, núm. 167, 2015, págs. 135-180.

GARCÍA PRATS, F.A. (Dir.), Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, A., «Cuestiones conflictivas en la residencia fiscal de las personas físicas (sin convenio)», El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero, Civitas, Navarra, 2016, págs. 133-163.

MARTÍNEZ GINER, L.A. «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional. FATCA versus RUBIK, Quincena Fiscal, núm. 19, 2012, págs. 37-79.

MARTOS ALMONTE, P., "FATCA, un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal", Crónica tributaria, núm. 155, 2015, págs. 133-155.

MARTOS GARCÍA, J.J., IRPF Dual. Análisis constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

NIESTEN, H., "Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet", EC Tax Review, núm. 4, 2015, págs. 185-201.

ORTIZ CALLE, E., "La 'dualización' del Impuesto sobre las renta de las personas físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual", Crónica Tributaria, núm. 129, 2008, págs. 141-178.

RUANO, L. y CUBERO TRUYO, A., "Reflexiones sobre la aportación del Tribunal de Justicia a la integración europea. El papel de la jurisprudencia en el ámbito de la fiscalidad", Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 201-246.

SANZ GÓMEZ, R., "Los acuerdos entre la Administración tributaria y las grandes empresas en el punto de mira de la Comisión Europea: aplicación del régimen de ayudas de Estado", Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza», Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 113-152.

SANZ GÓMEZ, R., «Una visión del IRPF dual a la luz de la Constitución española», El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero, Civitas, Navarra, 2016, págs. 481-505.

SIMÓN ACOSTA, E., «A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España», Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 917, 2016, pág. 5.

SORENSEN, P.B., «From the global income tax to the dual income tax: Recent tax reforms in the Nordic countries», International Tax and Public Finance, vol. 1, núm. 1, 1994, págs. 57-79.

URRECHA BENGURIA, P., «Procedimiento de cambio de domicilio fiscal», Forum Fiscal, núm. 213, 2015, págs. 68-81.

VEGA BORRERO, F.A., «Territorios forales y no residentes», La distribución del poder financiero en España. Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet, Marcial Pons, Madrid, 2014, págs. 649-666.

YOUNG, C. y VARNER, C., «Millionaire migration and state taxation of top incomes: evidence from a natural experiment», National Tax Journal, núm. 64 (2), 2011, págs. 255-284.

Dividendos e intereses en la fiscalidad internacional

Arrate de Meñaca

Asociado Senior de PwC Tax & Legal Services

Juan L. Morlan

Socio responsable de PwC Tax & Legal Services para el País Vasco y Navarra

I. Introducción

El panorama de la fiscalidad internacional debe situarse en el contexto de globalización y liberalización de las economías en el que cada vez se producen más transacciones económicas entre sujetos o empresas multinacionales radicadas en distintos territorios o estados que son independientes y cado uno de los cuales elabora y aprueba sus normas fiscales de forma autónoma.

En el pasado, a lo largo de los años, la preocupación en el ámbito de la fiscalidad internacional venía marcada por la manera de evitar el fenómeno de la doble imposición, pues la misma suponía un obstáculo para la expansión de las relaciones económicas entre los diferentes países. Esta preocupación supuso la materialización de diferentes medidas y estudios, entre los que destacan los referentes a los modelos de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) **(1)** , y que en el contexto de la Unión Europea ha supuesto la aprobación de diferentes Directivas **(2)** . Es por ello que a lo largo del presente artículo se analizará la incidencia de estos estudios y normas en la tributación de los intereses y dividendos transfronterizos.

A la hora de realizar el análisis sobre la tributación de los dividendos e intereses desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, deberemos tener en cuenta que en los últimos años los países se han movido dentro de un contexto de crisis económica, circunstancia que unida al descenso de la recaudación tributaria ha incrementado la percepción de "continua elusión" por parte de los gobiernos. Dicha percepción se basa en el entendimiento que algunos contribuyentes o entidades se "aprovechan" de esa diversidad de sistemas impositivos aprobados por los distintos estados o territorios para la reducción de su carga impositiva, produciendo la consiguiente "sospecha" de que determinadas rentas gocen de las ventajas de la "doble no imposición" más allá de que se evite el fenómeno de la doble imposición.

Es en este contexto de múltiples legislaciones fiscales en una economía globalizada y con un mercado de marcado carácter internacional es donde surge el Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (conocido por BEPS por las siglas de su texto original en inglés que responde al literal *"Base Erosion Profits Shifting"*).

En palabras de la OCDE **(3)** , este proyecto trata de dotar a los distintos Estados de soluciones para limitar los vacíos normativos existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas desaparezcan o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.

No es objeto del presente artículo el análisis en detalle cada una de las soluciones propuestas, si bien se comentarán aquellas acciones que por la naturaleza de su objetivo tienen que ver directamente con los dividendos e intereses. En particular, en este análisis vamos a remitirnos la Acción 2 "Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos" así como a la Acción 4 "Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros".

A este respecto, no podemos dejar de señalar el Paquete de lucha contra la elusión fiscal promovido por el Consejo de la Unión Europea, que incluye un conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y para que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz. En particular resulta de interés señalar la aprobación el pasado 12 de julio de la Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior **(4)** .

Una vez contextualizado el escenario mundial actual, a continuación pasamos a revisar las implicaciones desde el punto de vista tributario derivadas de la distribución de dividendos y del pago de intereses, teniendo en cuenta la normativa fiscal aprobada por los territorios forales así como la normativa de rango internacional.

II. Tributación derivada de los dividendos e intereses

1. Posibilidades de financiación

Una de las cuestiones clave a la hora de abordar una inversión radica en determinar cómo financiar la misma. Al margen de otras consideraciones de negocio, desde el punto de vista fiscal, la financiación a través de recursos propios o ajenos impacta de forma directa en la carga impositiva tanto de la entidad que soporta la financiación como de la entidad que aporta la misma.

Desde el punto de vista de la entidad que percibe la financiación, si ésta se obtiene a través de recursos propios, serán los socios de la entidad los que aportarán el capital a través de la operación societaria que a tales efectos se decida como más eficiente. La operación de aportación a los fondos propios no generará por sí misma ingreso o gasto alguno para el perceptor de la financiación. Por contra, cuando la financiación derive de recursos ajenos la entidad obtendrá la financiación a través de la concesión de un préstamo u otra figura similar que, como regla general, dará lugar a un gasto deducible en sede del destinatario de la financiación. Como puede observarse, el resultado a efectos patrimoniales de una operación u otra es radicalmente distinto así como sus efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Esto mismo ocurre desde el punto de vista de la entidad que aporta la financiación, pues si la financiación se lleva a cabo mediante una aportación al capital o los fondos propios la misma derivará en una inversión que generalmente será retribuida mediante la distribución de dividendos o bien a través de la realización de ganancias de capital derivadas de la eventual transmisión de la inversión. Sí, por el contrario, la financiación se formaliza a través de un préstamo, el mecanismo de retribución lo constituirán los intereses que generalmente supondrán un ingreso tributable para la entidad prestamista.

A continuación pasamos a analizar cómo sería la tributación derivada de la percepción de dividendos así como la derivada del pago de intereses o registro de gastos financieros.

2. Tributación de los dividendos en el Impuesto sobre Sociedades

Toda percepción de dividendos deriva de la generación de beneficios en sede de otra sociedad que, como regla general, deberá haber tributado en su Impuesto sobre Sociedades en el territorio en que se generaron los mismos. Cuando la percepción de dividendos se grava de nuevo en sede de la sociedad perceptora, se produce el fenómeno conocido como "doble imposición económica" según el cual dos sociedades distintas tributan en el Impuesto sobre Sociedades por el mismo beneficio, produciéndose una doble tributación.

Es precisamente sobre la base de no gravar dos veces el mismo beneficio por lo que las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco prevén la no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de determinados dividendos o participaciones en beneficios. De esta forma, el legislador ha optado por la exención como método para la eliminación de la doble imposición, en lugar del de imputación según el cual el ingreso resultaría gravado aunque se otorgará al sujeto pasivo la posibilidad de aplicar una deducción posterior equivalente al impuesto satisfecho en primera instancia que pretende compensar la potencial doble imposición sobre la misma renta.

Este método ha sido igualmente el elegido por una gran diversidad de territorios, entre los que destacan los Estados miembros de la Unión Europea **(5)** , que en la mayoría de los casos prevén una exención total, aunque en algunos casos sea parcial **(6)** , para la percepción de dividendos que provienen de otros Estados de la Unión Europea y que suele extenderse a los dividendos distribuidos por terceros países.

Como es habitual en el derecho comparado, en los territorios forales la no integración de los dividendos se aplicará siempre que se cumplan determinados requisitos que a continuación exponemos.

Requisito de participación mínima

Para proceder a la eliminación de la doble imposición se debe poseer una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente de, al menos, el 5 por 100 (o del 3 por 100 en el caso de entidades cotizadas) mantenida durante un año.

Este porcentaje mínimo no es casual, obedece a la necesidad de establecer un umbral para poder considerar que una sociedad participa en otra ostentando una posición de control, según lo previsto en la normativa mercantil que bajo este porcentaje prevé un mecanismo de garantías para los derechos del socio o accionista. Ahora bien, la Hacienda Foral de Bizkaia se ha manifestado a este respecto, señalando que la exigencia de la participación del 5 por 100 puede ser cumplida con acciones sin derecho a voto **(7)** .

Dicha 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, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo de este plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad del mismo grupo de consolidación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

La Directiva matriz – filial define una sociedad matriz como aquella que posee una participación del 10%, que deberá conservarse durante un periodo ininterrumpido de, por lo menos, dos años.

Requisito de tributación análoga

La entidad no residente debe estar sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

Se considerará 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 resulta de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En caso de no resultar aplicable un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información, se entenderá cumplido el requisito de tributación análoga si se ha tributado por un impuesto similar a un tipo de gravamen no inferior al 10%. Si no se cumpliera esta condición de tributación mínima, la renta se integraría en su totalidad y podría aplicarse una deducción en cuota equivalente al 18% de la renta integrada. Esta deducción sólo podría aplicarse en el ejercicio en que se integre dicha renta. La cuestión entonces radicará en dilucidar en qué momento se puede entender cumplido este requisito y si el cumplimiento del mismo requiere efectivamente la tributación de la renta en el país de origen, tal y como parece desprenderse de la literalidad de la norma.

En ningún caso se aplicará la exención cuando la sociedad filial sea residente en un país o territorio 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.

A este respecto, no podemos dejar de mencionar que el pasado 12 de julio de 2016 el Consejo de la UE publicó la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Si bien es cierto que el texto finalmente aprobado no ha incluido el artículo relativo a la cláusula de inversión *("switch-over"*), entendemos que resulta de especial interés conocer que en el texto de la propuesta de Directiva publicada el 28 de enero de 2016 se mencionaba la conveniencia de utilizar este tipo de cláusulas contra la tendencia a eximir de impuestos las rentas con origen en el extranjero.

Así, en virtud de este tipo de cláusulas, el contribuyente queda sujeto a gravamen (en lugar de estar exento) y obtiene una deducción fiscal en concepto de los impuestos pagados en el extranjero. De ese modo, se disuade a las empresas de trasladar sus beneficios desde jurisdicciones donde se aplican elevados niveles de tributación a otras con niveles inferiores, a menos que esas transferencias estén suficientemente justificadas desde el punto de vista empresarial. De esta forma la propuesta de Directiva incluía una regla denominada "Cláusula de inversión" que señalaba lo siguiente:

"1. Los Estados miembros no eximirán a un contribuyente del impuesto sobre la renta extranjera que haya percibido en concepto de distribución de beneficios de una entidad de un tercer país, o como producto de la enajenación de acciones que posea en una entidad de un tercer país, o como renta procedente de un establecimiento permanente situado en un tercer país, en caso de que la entidad o el establecimiento permanente estén sujetos, respectivamente, en el país de residencia de la entidad o en el país en que esté situado el establecimiento permanente, a un impuesto sobre los beneficios a un tipo legal del impuesto sobre sociedades inferior al 40 % del tipo impositivo legal que se habría aplicado en el marco del sistema del impuesto sobre sociedades aplicable en el Estado miembro del contribuyente. En tales circunstancias, el contribuyente tributará por la renta extranjera y el impuesto pagado en el tercer país se deducirá de su deuda tributaria en su Estado de residencia a efectos fiscales. La deducción no deberá superar la cuantía del impuesto, calculada antes de la deducción, imputable a la renta que pueda ser gravada.

2. El apartado 1 no se aplicará a los tipos de pérdidas siguientes:

a) las pérdidas soportadas por el establecimiento permanente de un contribuyente residente situado en un tercer país;

b) las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones en una entidad que sea residente fiscal en un tercer país".

Debido a la existencia de posturas divergentes en relación con esta regla y en aras a no dilatar la aprobación de la norma, el texto de la Directiva aprobada no ha incluido finalmente el artículo que contenía la denominada "cláusula de inversión". De esta forma, la actual redacción de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades no tendría por qué verse modificada en este aspecto. En todo caso, cabe señalar que la redacción del artículo 33 de la normas de los territorios forales prevén una medida similar a la establecida en la propuesta de Directiva cuando la tributación de la entidad participada es inferior a un tipo efectivo del 10%, si bien esta cláusula sólo se aplica en el supuesto casos que la sociedad participada no resida en un país que tenga en vigor un convenio internacional para evitar la doble imposición.

Se trata de un asunto al que se deberá dar seguimiento en la medida que se ha previsto la introducción de este mecanismo en la Propuesta de Directiva de Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades. De esta forma en el texto publicado el pasado 25 de octubre de 2016, se establece una exención para los ingresos por dividendos de

participaciones cualificadas (participación del 10% en el capital o derechos de voto durante doce meses) correspondientes a entidades residentes en la Unión Europea, y se introduce un régimen de exención con cláusula "*switch-over*" para los dividendos de entidades no residentes en la Unión Europea.

Requisito de actividad empresarial

Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Se entenderá cumplido este requisito cuando al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio correspondan a rentas que se hayan obtenido en el extranjero y que no estén comprendidas entre aquellas clases de renta susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

Es decir, no se aplicará la exención respecto de aquellos dividendos distribuidos por sociedades que obtengan rentas calificadas como pasivas, de acuerdo con lo previsto en las reglas que determinan la aplicación de transparencia fiscal internacional también conocidas como "*CFC rules*" (que responde a las siglas en inglés de las "*Controlled Foreign Corporations*"). A este respecto, debe tenerse en cuenta que durante el mes de julio de 2016 el Territorio Histórico de Bizkaia **(8)** ha introducido modificaciones en el artículo 48 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades **(9)** con el objeto de hacer más efectivas las reglas de inclusión en la base imponible de rentas obtenidas por sociedades extrajeras controladas. A este respecto, se manifiesta el legislador a través de la "Exposición de motivos" de la Norma Foral 5/2016 señalando que:

> *"En relación con el Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar el refuerzo de medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. Precisamente en este ámbito, los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis para la detección y represión del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente Norma Foral introduce medidas encaminadas a este objetivo, como las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional, tanto para personas físicas como jurídicas, o en relación a las operaciones vinculadas".*

Las medidas aprobadas están dirigidas a endurecer el régimen de transparencia fiscal internacional y hacen referencia a las cuestiones siguientes:

1. Se establece que los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando ésta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente, salvo que el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

2. Se amplía el catálogo de rentas pasivas, de forma que en adelante se encontraran incluidas las siguientes:

a. Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. **(10)**

b. Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios **(11)** .

c. Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

d. Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

e. Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

f. Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g. Transmisión de los bienes y derechos mencionados.

Adicionalmente, la norma que regula la exención para los dividendos prevé unas reglas especiales para identificar cuándo se consideran procedentes de actividades empresariales determinadas actividades realizadas en el exterior:

- En el comercio al por mayor, se entenderá que los ingresos proceden de la realización de actividades empresariales, si los bienes son puestos a disposición de los adquirentes en cualquier país o territorio diferente del español y la filial extranjera cuente con una organización de medios materiales y personales.
- En el supuesto de prestaciones de servicios, los ingresos se entenderán que proceden de la realización de actividades empresariales si la entidad participada cuenta con una organización de medios materiales y personales y los servicios son utilizados en cualquier país o territorio diferente del español.
- En el caso de operaciones crediticias y financieras, las rentas se considerarán empresariales si la

filial cuenta con una organización de medios materiales y personales y los préstamos o créditos se otorgan en cualquier otro país o territorio diferente del español.

- En las operaciones de seguro y reaseguro, las rentas serán consideradas empresariales si la filial cuenta con una organización de medios materiales y personales y los riesgos asegurados se encuentran en cualquier país o territorio diferente del español.

Cabe concluir entonces que, para que se entienda cumplido este "test" de actividad empresarial, es necesario que la entidad participada cuente con una organización de medios materiales y personales, y que en caso contrario debería revisarse detenidamente la existencia de motivos económicos válidos que justifiquen la actividad llevada a cabo por la filial que distribuye el dividendo.

A continuación resumimos brevemente los requisitos establecidos en diferentes países para la aplicación de la exención en dividendos.

PAIS	% tenencia requerido	Periodo Tenencia	Requisitos tributación	Requisitos actividad
Alemania	10% /15%	x	no pero puede aplicar CFC	CFC
Argentina	no dispone de régimen de exención para los dividendos de entidades no residentes rige el sistema de deducción			
Austria	10%	1 año	x	x
Bélgica	10% o valor adq. mínimo 2,5 M €	1 año	Equiparable a la tributación del país	No act. Construcción o promoción
Bulgaria	x	x	x	x
Chipre	x	x	Equiparable a la tributación del país	x
Croacia	x	x	x	x
Dinamarca	10%	x	x	CFC
Finlandia	0%-25%	x	x	x
Francia	5%	2 años	x	x
Holanda	5%	x	Equiparable a la tributación del país o al menos 10%	x
Hungría	x	x	x	CFC
Irlanda	5%	x	x	x
Italia	x	x	no pero puede aplicar CFC	x
Lituania	10%	1 año	si en caso de aplicar CFC	√
Luxemburgo	10% o valor adq. mínimo 1,2 M €	1 año	Equiparable a la tributación del país o al menos 10,5%	x
Malta	10% o valor adq. mínimo 1,2 M €	183 días	Al menos 15% excepto UE	Revisar intereses y cánones
México	no dispone de régimen de exención para los dividendos de entidades no residentes rige el sistema de deducción			
Noruega	10%	2 años	√	√
Polonia	10%/25%/75%	2 años	x	x
Portugal	10%	1 año	√	x
Reino Unido	x	x	x	CFC
Republica Checa	10%	1 año	Equiparable a la tributación del país	x
Rumania	10%	1 año	x	x
Suecia	10%	1 año	√	x
Suiza	10% o valor mercado de 1 M CHF	x	x	x

PAIS	% tenencia requerido	Periodo Tenencia	Requisitos tributación	Requisitos actividad
Turquía	10%	1 año	√	x

3. Deducibilidad del gasto financiero

Tal y como se ha señalado al principio de este documento, una de las claves desde el punto de vista tributario que determina la forma de financiar una inversión radica en la posibilidad de reducir el beneficio tributable a través de la deducción del gasto financiero.

Como regla general los gastos financieros son gastos fiscalmente deducibles, ahora bien existen determinadas normas que vienen a delimitar la deducción de este tipo de gastos las cuales han sido objeto de un intenso estudio y revisión en los últimos años. Ello es debido a que generalmente en los grupos multinacionales la elección de una financiación a través de recursos ajenos cobra mayor atractivo en la medida que el gasto pueda localizarse en territorios con altos beneficios gravables donde los tipos impositivos sean más elevados, y que por el contrario, el ingreso se localice en territorios de reducida o mínima tributación, optimizando de esta forma la carga impositiva del grupo multinacional. En este sentido se manifiesta la OCDE en sus informes finales señalando que "*el dinero es un bien móvil y fungible, lo que allana el camino para que los grupos multinacionales puedan obtener resultados favorables desde una perspectiva fiscal ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo*".

Como punto de partida en relación con los posibles sistemas de limitación del gasto financiero, podemos remitirnos a las recomendaciones aprobadas en el Consejo Ecofin **(12)** en el año 2010, en las que se señalaban las siguientes circunstancias como indicadoras de la transferencia artificial de beneficios vía intereses: i) el nivel de deuda respecto de los fondos propios es excesivo, ii) el importe de los intereses netos pagados por la compañía rebasa un límite calculado sobre los beneficios antes de los intereses e impuestos (EBIT) o de los intereses, impuestos, deterioro y amortización (EBITDA), y iii) el nivel de deuda respecto de los fondos propios es excesivo por comparación con el nivel de deuda del grupo respecto de los fondos propios del grupo.

Cuando el indicio se basa en el nivel de deuda respecto de los fondos propios el legislador opta por una norma anti-subcapitalización. En la medida que, como regla general, las normas que regulan este tipo de limitación toman en consideración exclusivamente la financiación vinculada, se trata obviamente de medir hasta qué grado es razonable o no endeudarse con vinculados.

En este sentido se ha regulado la deducción del gasto financiero en los territorios forales, de forma que con motivo de la reforma fiscal aprobada en el año 2013 y que entró en vigor para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, el legislador optó por incluir como sistema limitador a la deducción del gasto financiero el régimen de subcapitalización, es decir, el de limitación en función del ratio de endeudamiento con entidades vinculadas.

El sistema elegido viene regulado de forma que 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 éste vinculada, excede 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 (tanto el endeudamiento neto remunerado como el patrimonio neto a efectos fiscales se reducirán a su estado medio a lo largo del periodo impositivo).

Esta limitación no resulta aplicable cuando el endeudamiento neto con entidades vinculadas no exceda de 10.000.000 euros en cualquier momento del periodo impositivo.

En relación con el concepto de patrimonio neto, ha de señalarse que el mismo difiere del concepto de patrimonio neto desde el punto de vista de mercantil ya que, a efectos de lo dispuesto en las normas forales del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá por patrimonio neto a efectos fiscales el importe del patrimonio neto resultante del balance correspondiente al último día del periodo impositivo que se corresponda con los fondos propios de contribuyente según la normativa contable y excluyendo el resultado del ejercicio.

Al tratarse de una regla que sólo es de aplicación para el endeudamiento con entidades vinculadas, resulta un sistema razonable de cara a evitar la deslocalización de beneficios tributables entre las mismas. En nuestra opinión este sistema resulta mucho más proporcional, ya que permite a las empresas decidir libremente si requieren o no de financiación externa – diferente de la vinculada – sin afectar a la deducción en base imponible de los intereses generados, por ejemplo, con entidades bancarias.

Así en palabras del legislador del Territorio Histórico de Bizkaia, con ocasión de la aprobación de la Norma Foral **(13)** "*se da nueva articulación de la regla que trata de evitar la subcapitalización de las entidades, en la medida en que se generaliza su aplicación para hacerla plenamente compatible con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y para evitar que se produzca una erosión de las bases imponibles sometidas al Impuesto sobre Sociedades en beneficio de entidades vinculadas, lo que supone un medio que se entiende como más adecuado y proporcionado para incidir sobre el equilibrio entre el apalancamiento de las entidades y su capitalización propia*".

No obstante lo anterior, en opinión de algunos autores, este tipo de reglas son desaconsejables por cuanto: i) es preciso calificar las fuentes de financiación como pasivos financieros o fondos propios, lo cual encierra en ocasiones una

elevada complejidad, ii) la determinación del nivel de endeudamiento que se considera excesivo encierra un cierto grado de arbitrariedad, iii) puede ser burlada a través de diferentes operaciones como sucede cuando la financiación vinculada es sustituida por financiación de terceros garantizada por alguna entidad solvente del grupo ("*back-to-back*"), lo cual ha dado lugar a una gran litigiosidad **(14)** .

Como alternativa al sistema de subcapitalización, numerosos estados han venido implementado un sistema basado en determinar la limitación a la deducibilidad en función de un coeficiente de gasto financiero sobre EBIT o EBITDA. Este sistema se impone como reacción de los Estados a la existencia de operaciones financieras complejas que dan lugar a una reducción de la base imponible y en opinión de la OCDE, así como de la UE, es el método más eficaz para erradicar conductas abusivas. Es por ello que en la Acción 4 del Proyecto BEPS publicada el 5 de octubre de 2015, establece como recomendación básica establecer como regla general un coeficiente de deducibilidad de intereses ("*fixed ratio rule*") de forma que se limite la deducción de gastos financieros en un rango del 10% al 30% del EBITDA o EBIT de la compañía. De esta forma se vincula la deducibilidad del interés al beneficio tributable.

Estas reglas (también conocidas como *"interest-capping rules"* también podemos encontrarlas en algunos Estados miembros de la Unión Europea, siendo Alemania unos de los primeros promotores, en las que parece inspirarse el legislador de territorio de régimen común cuando introdujo la limitación, en determinadas circunstancias, de la deducibilidad de los gastos financieros al 30% del beneficio operativo del ejercicio, así como la desaparición de la deducción de los gastos financieros asociados a la adquisición de sociedades dentro de un grupo a través de la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público **(15)** .

En opinión de varios autores, existen números argumentos en contra de este sistema, como pueden ser: i) el mismo puede suponer una sobreimposición, ii) al igual que señalábamos con la subcapitalización, la determinación del coeficiente ofrece un amplio margen de arbitrariedad, iii) este sistema impone un patrón excesivamente rígido de deducción de los intereses que puede ser ajeno al mundo empresarial y que puede suponer el quebranto del principio de proporcionalidad.

No obstante lo expuesto, la rigidez de este sistema puede verse aliviada con una serie de medidas y excepciones que son previstas en su mayoría por la OCDE en su informe final, y que pueden resumirse como sigue:

- "*De minimis rule*": que supone el establecimiento de un umbral mínimo de deducibilidad, es decir, un importe de gasto financiero que será siempre deducible con independencia del porcentaje que éste represente sobre el EBIT o EBITDA.
- "*Group ratio rule*": se trata de una regla de escape que permita tener en cuenta la situación particular del grupo al que pertenece la entidad. Esto es, cuando el ratio de endeudamiento de la entidad es comparable con el ratio del grupo al que pertenece. Circunstancia que puede venir motivada por motivos operativos y razones de negocio diferentes, y en todo caso ajena a cualquier tipo de consideración de carácter tributario.
- "*Carry forward of disallowed interest rule*", de forma que se prevea la posibilidad de que las entidades deduzcan los gastos financieros no compensados fiscalmente en ejercicios futuros o incluso en ejercicio previos (adelantando en este caso la deducción de intereses – "*carry back of disallowed interest*").
- También puede plantearse la posibilidad trasladar el porcentaje de EBIT o EBITDA no utilizado en un ejercicio (capacidad de deducción) a ejercicios posteriores.
- Excluir determinadas actividades como las financieras y las aseguradoras.

En línea con lo previsto en el Proyecto BEPS, en la Directiva aprobada el pasado 12 de julio de 2016, se ha incluido finalmente como regla general el establecimiento de un coeficiente máximo de gasto financiero deducible en un 30% sobre el EBITDA. De forma que su aprobación supone el establecimiento obligatorio de esta regla como sistema de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en todo el territorio de la Unión Europea. El objetivo de esta norma pretende desincentivar la deslocalización de los ingresos derivados de los intereses, limitando con carácter general el importe de los intereses que el contribuyente tiene derecho a deducir en un determinado ejercicio fiscal.

A estos efectos, la Directiva ha incorporado varias reglas de escape sobre las que pueden optar los Estados miembros, de forma que *"se podrá otorgar al contribuyente el derecho a: a) deducir los costes de endeudamiento excedentarios hasta 3 000 000 EUR; b) deducir íntegramente los costes de endeudamiento excedentarios si el contribuyente es una entidad aislada".*

Asimismo, cuando el contribuyente sea miembro de un grupo consolidado, se le podrá otorgar el derecho a deducir íntegramente los costes de endeudamiento excedentarios si puede demostrar que la razón entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la razón equivalente del grupo, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Adicionalmente, la Directiva deja la puerta abierta para que los Estados miembros puedan establecer normas que permitan:

- Traspasar a un período posterior, sin limitación temporal, costes de endeudamiento excedentarios que no puedan deducirse en el período fiscal en curso.
- Traspasar a un período posterior, sin limitación temporal, y a un período anterior, hasta un máximo de tres

años, costes de endeudamiento excedentarios que no puedan deducirse en el período fiscal en curso.

- Traspasar a un período posterior, sin limitación temporal, costes de endeudamiento excedentarios y, hasta un máximo de cinco años, la capacidad no utilizada de deducir intereses que no pueden deducirse en el período fiscal en curso.

Asimismo, la Directiva incluye una exoneración general para las sociedades financieras y aseguradoras y permite el establecimiento de reglas específicas para los costes de endeudamiento excedentarios sufragados en concepto empréstitos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo, cuando tanto el promotor del proyecto como los costes de endeudamiento, los activos y la renta estén radicados en la Unión Europea.

La trasposición de la Directiva es obligatoria para todos los Estados miembros **(16)** , de forma que los territorios forales deberán adecuar sus normativas vigentes al contenido de la misma con anterioridad al 31 de diciembre de 2018, de forma que la implementación resulte de aplicación a partir del 1 de enero de 2019. Habrá que ver por tanto, dentro de las posibilidades que ofrece la Directiva cuáles son, si alguna, las reglas de escape elegidas por nuestro legislador.

A continuación resumimos el panorama mundial en relación con las normas limitadoras de la deducibilidad de los gastos financieros existentes en países que se han considerado relevantes.

PAÍS	Regla Subcapit.	Regla EBITDA			
		%	Escape vía Grupo	Mínimo deducible	Posibilidad de traslado de gastos
Alemania	x				
Argentina	√	x	x	x	x
Austria	√	x	x	x	x
Bélgica	√	x	x	x	x
Brasil	√	x	x	x	x
Bulgaria	√	x	x	x	x
Chipre	x	x	x	x	x
Croacia	√	x	x	x	x
Dinamarca	√	80%	x	21,3 M DKK	1 año
Estados Unidos	√	x	x	x	x
Finlandia	x	25%	√	500 K €	Sin límite
Francia	√	25%	x	150 K €	Sin límite
Holanda	√	x	x	x	x
Hong Kong	x	x	x	x	x
Hungría	√	x	x	x	x
Irlanda	x	x	x	x	x
Italia	x	30%	x	x	Sin límite
Lituania	√	x	x	x	x
Luxemburgo	√	x	x	x	x
Malta	x	x	x	x	x
México	√	x	x	x	x
Noruega	√	25%	x	5 M NOK	10 años
Polonia	√	x	x	x	x
Portugal	x	40%	x	1 M €	5 años
Reino Unido	√	x	x	x	x
Republica Checa	√	x	x	x	x
Rumania	√	x	x	x	x
Singapur	x	x	x	x	x
Suecia	x	x	x	x	x
Suiza	√	x	x	x	x

PAÍS	Regla Subcapit.	Regla EBITDA			
		%	Escape vía Grupo	Mínimo deducible	Posibilidad de traslado de gastos
Turquía	√	x	x	x	x

Observamos que en la actualidad numerosos países contemplan, al igual que en los territorios forales, la norma anti-subcapitalización como sistema para la limitación de la deducibilidad de intereses. Situación que como hemos explicado deberá cambiar en el curso de los siguientes meses, al menos en Europa tras la aprobación de la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal.

Por último cabría destacar, en relación con determinadas operaciones concretas de compraventa de participaciones, que la Directiva aprobada no contempla la introducción de una serie de reglas específicas a este respecto. Este tipo de reglas ha sido introducido en legislaciones de otros países o en el régimen del territorio común, como reacción a las operaciones de adquisición de participaciones de sociedades dentro de un grupo empresarial mediante el endeudamiento con entidades prestamistas situadas en territorios de baja tributación.

Así, en el año 2012 se introdujo en territorio de régimen común una limitación general a la deducción de gastos financieros asociados a la adquisición de empresas dentro del Grupo y tras la aprobación de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades se ha previsto una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la financiación para la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida o cualquier otra que sea objeto de incorporación al grupo fiscal o reestructuración con la adquirente en los 4 años posteriores, no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

Sin bien es cierto que con anterioridad a la existencia de estas reglas la respuesta de la Administración tributaria de régimen común ha consistido en calificar estas operaciones como fraude de ley o en conflicto en la aplicación de la norma, e incluso en algunos casos la operativa ha sido considerada como un supuesto de simulación absoluta, entendemos que éste sería, en su caso, el argumento que podrían utilizar las autoridades fiscales de los territorios forales en la medida en que las normativas forales ya prevén en las respectivas Normas Forales Generales Tributarias una cláusula general anti-elusión aplicable en todas las figuras tributarias.

III. Híbridos: dividendos vs intereses

Los mecanismos híbridos aprovechan las asimetrías o diferencias en el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con arreglo a las legislaciones de dos o más jurisdicciones tributarias con el fin de lograr la no imposición por partida doble. Es por ello que estos tipos de mecanismos pueden dar lugar a una erosión considerable de las bases imponibles de los contribuyentes que forman parte de los grupos multinacionales.

Este fenómeno ha venido siendo objeto de preocupación por parte de los países de nuestro entorno desde hace varios años. En concreto, casi un año antes de la publicación del primer informe BEPS, la OECD ya había publicado un informe al respecto titulado *"Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues"*, el cual ha sido objeto de análisis detallado en el informe final publicado el 5 de octubre de 2015, dentro de la Acción 2 del Proyecto BEPS.

En esta misma línea, se modificó la Directiva matriz-filial **(17)** y se aprobó el pasado 12 de julio la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal antes mencionada que regula las asimetrías híbridas pero solo dentro de la Unión Europea, que se ve reforzada por la publicación el pasado 25 de octubre de la Propuesta por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países **(18)** , y que trata de establecer normas contra ese tipo de erosión de la base imponible.

En la primera parte del informe BEPS, Acción 2, se hace referencia a supuestos que generan asimetrías y que pueden tener que ver con los siguientes supuestos:

- Transacciones efectuadas en virtud de un instrumento financiero.
- Pagos realizados en favor o por parte de un tipo de entidad que por su propia naturaleza puede clasificarse como entidad híbrida.
- Asimetrías indirectas que se producen cuando los efectos de un mecanismo híbrido se importan en una tercera jurisdicción.

Por otro lado, el informe tiene una segunda parte destinada a impedir que la utilización de entidades y estructuras híbridas, o también entidades con doble residencia, se destinen a beneficiarse indebidamente de las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición, así como para asegurarse de que los convenios existentes no obstaculicen la aplicación de las recomendaciones.

No es objeto de presente artículo enumerar todos y cada uno de los supuestos en relación con los cuales la Parte I de la Acción 2 trata de dar directrices, de forma que a lo largo del presente documento comentaremos brevemente aquellas transacciones que, por su naturaleza, pueden dar lugar a un tratamiento diferente en el estado de la fuente de

la renta y en el estado de recepción y que tienen que ver con los dividendos o los intereses, haciendo especial referencia al caso de los Juros sobre capital propio (instrumento previsto en la normativa brasileña sobre el que se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo) **(19)** . En este sentido podemos observar que, en muchas de las ocasiones, el tratamiento diferenciado o asimétrico que da lugar a la existencia del híbrido viene motivado por la distinta calificación de la transacción en cada jurisdicción, motivo por el cual a continuación se analiza qué se entiende por dividendos y qué se entiende por intereses.

1. Concepto de dividendos e intereses

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE, **el término "dividendos"** hace referencia a las rentas de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en las utilidades, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que acuerda la distribución.

Como puede observarse, la definición se refiere a las distribuciones de beneficios a que dan derecho las acciones; es decir, las participaciones en una sociedad cuya responsabilidad está limitada al valor de sus acciones, y excluye, los créditos que dan derecho a participar en los beneficios, de forma que los intereses derivados de obligaciones convertibles tampoco se consideran dividendos.

Ahora bien, de acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, el término dividendo contempla no solamente los dividendos en sentido estricto, sino también los intereses de préstamos cuando el prestamista comparta efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad; es decir, cuando el reembolso depende en una gran medida del éxito de la empresa. Para ello se deberán analizar en cada caso particular cuándo el prestamista comparte los riesgos de la empresa a la luz del conjunto de circunstancias, como, por ejemplo, las siguientes:

- El préstamo supera, en gran medida, las restantes aportaciones al capital de la empresa (o ha sido concertado para reemplazar una parte importante del capital que se ha perdido) y su cuantía no guarda una proporción razonable con los activos amortizables.
- El acreedor participa en los beneficios de la sociedad;
- El reembolso del préstamo está subordinado al reembolso de las deudas correspondientes a otros acreedores o al pago de dividendos.
- La cuantía o el pago de los intereses depende de los beneficios de la sociedad.
- El contrato de préstamo no contiene ninguna cláusula que prevea el reembolso en un plazo determinado.

No puede olvidarse, asimismo, que existen determinadas circunstancias que pueden conllevar una reclasificación de la operación objeto de revisión, tales como la subcapitalización y los ajustes secundarios derivados de la aplicación de las reglas de precios de transferencia. De forma que una renta puede no tener la consideración de dividendo desde el punto de vista mercantil y sin embargo desde el punto de vista fiscal puede ser un dividendo implícito o una distribución encubierta de dividendos. Es por ello que adquiere especial relevancia la simetría en la calificación y tratamiento tributario por parte de cada jurisdicción de cara a evitar que se produzca una situación de "doble no imposición". Precisamente, como hemos señalado éste es uno de los objetivos de la Acción 2 del Proyecto BEPS.

Teniendo en cuenta lo anterior, algunos autores han propuesto la posibilidad de reconocer las transacciones según sus características fiscales fundamentales. En particular, en relación con los dividendos, se plantea la necesidad de supeditar la aplicación de la exención sobre los dividendos percibidos a la no deducibilidad de la renta en el Estado de residencia de la entidad distribuidora. Es decir, no se aplicaría la exención a los dividendos que hayan sido deducibles en otra jurisdicción. Este criterio ha sido acogido asimismo en la Acción 2 del Proyecto BEPS, tal y como veremos más adelante.

Por lo que se refiere a los intereses, de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE, **el término "intereses"** designa, en general, las rentas de créditos de cualquier naturaleza vayan o no acompañados de garantía hipotecaria o de una cláusula de participación en las utilidades del deudor y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. A este respecto, señalan los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, los intereses procedentes de obligaciones con derecho a participar en las utilidades, no deberán considerarse como dividendos, ni tampoco deberán considerarse como tales los intereses procedentes de obligaciones convertibles hasta que las obligaciones no se hayan convertido efectivamente en acciones.

En todo caso y de cara evitar las situaciones en las que puede resultar difícil distinguir entre los dividendos y los intereses, y con el fin de evitar cualquier posibilidad de solapamiento entre las categorías de rentas comprendidas, respectivamente, en el Artículo 10 y en el Artículo 11 del Modelo de Convenio de la OCDE, debe entenderse que el término "interés" empleado en el Artículo 11 no incluye elementos de renta que caen bajo la aplicación del Artículo 10.

Adicionalmente, puede observarse como el Modelo de Convenio de la OCDE en su artículo 10, incluye una referencia expresa en relación con el concepto del dividendo a "*las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución*". De forma que subsidiariamente se considerará dividendo a aquellas figuras que en aplicación de la legislación del país de residencia de la sociedad que acuerda la distribución puedan tener tal consideración. Por el

contrario, el Modelo de Convenio de la OCDE no prevé una remisión a la legislación de cada país en relación con los intereses.

2. El caso de los "Juros sobre el capital propio"

Resulta de especial relevancia mencionar la Sentencia de 16 de marzo de 2016 por la que se desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 27 de febrero de 2014. La sentencia trae causa en una regularización practicada por la Inspección en relación con los denominados "Juros sobre el capital propio".

La discrepancia entre la sociedad y la Inspección radicaba en la calificación otorgada a los beneficios distribuidos, pues la inspección los calificaba como intereses, mientras que la sociedad los consideraba dividendos practicando la exención correspondiente.

A este respecto, la sociedad demandante alegaba, entre otros argumentos, que los Juros son considerados en Brasil como participaciones en beneficios, es decir, tienen su origen en el resultado social, y que proceden exclusivamente de la titularidad de las acciones de la sociedad, no respondiendo a la remuneración de cantidades dadas a crédito, requiriéndose para su distribución de un Acuerdo de la Junta de Accionistas o el Consejo de Administración. Todo ello con independencia de su deducibilidad fiscal.

Por el contrario, el criterio de la inspección se basaba, entre otros argumentos, que la norma brasileña los denomina intereses, y que el juro no es dividendo en la medida que se trata de un rendimiento de capital mobiliario.

La cuestión radica entonces en determinar cuál es la verdadera naturaleza del Juro, y a la luz de qué normativa debe revisarse tal cuestión. Así la Sentencia de la Audiencia Nacional se remite a legislación brasileña **(20)** , para concluir que las características que definen los juros lo acercan más al concepto de dividendo que al de interés. Afirmación que es admitida por el Tribunal Supremo **(21)** que a este respecto en el Fundamento Cuarto de su Sentencia concluye que *"resulta acertado el criterio de la Sala de instancia cuando entiende que, como distribución de beneficios, resultan incluibles en el concepto de dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el mencionado artículo 21 TRLIS* **(22)** *".*

Según lo expuesto, y en aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo, la percepción de Juros constituye una renta exenta, aun cuando su distribución genera por definición un gasto deducible en sede del pagador. Resulta por tanto, un ejemplo claro de "doble no imposición", que ha sido definido como tal en la Acción 2 del Proyecto BEPS.

En este sentido, de acuerdo con lo previsto en la Acción 2, la respuesta primaria destinada a neutralizar los efectos del instrumento híbrido consiste en negar la deducibilidad en sede del pagador en la medida en que se dé una situación de no imposición. Ahora bien, supuesto que la jurisdicción del pagador permita la deducción, será la jurisdicción del perceptor de la renta, en aplicación de la regla defensiva, quien deberá hacer tributar a éste por el ingreso.

A este respecto, la Acción 2 establece como medida adicional que los países que prevén el método de exención como fórmula para eliminar la doble imposición sobre dividendos, no apliquen esta exención a los dividendos que hayan sido deducibles en otra jurisdicción.

De esta forma puede observarse que la no deducibilidad del pago de los dividendos en la entidad distribuidora se ha convertido en la característica de especial interés fiscal para conceder las medidas para eliminar la doble imposición de los dividendos, circunstancia que nada tiene que ver con la definición de dividendos, sino con la tributación de la entidad que distribuye el mismo.

Las fórmulas mencionadas han sido introducidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de régimen común, con ocasión de la aprobación de la Ley 27/2014, en la que en relación con los híbridos la Exposición de motivos señala *"la inclusión de una norma sobre operaciones híbridas, entendiendo como tales aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes"*.

En ese sentido el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de régimen común introduce un regla según la cual se consideran no deducibles aquellos gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una dispar calificación fiscal en éstas, no generen ingreso o dicho ingreso esté exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10%. Como puede observarse esta norma integra la respuesta primaria propuesta en la Acción 2 del Proyecto BEPS para los instrumentos financieros híbridos, pero haciéndola extensiva a todo tipo de pagos y no solo a los de naturaleza financiera.

Siguiendo esta misma pauta en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de régimen común se establece la no aplicación de la exención a los dividendos y participaciones en beneficios recibidos por un contribuyente residente en territorio español cuando su distribución haya generado un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Otra cosa distinta será el tratamiento fiscal que los contribuyentes decidan otorgar a las cantidades percibidas en concepto de Juros, pues con independencia de lo señalado anteriormente, y de la modificación introducida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de régimen común, deberá revisarse la posibilidad de aplicar a los Juros el mecanismo para evitar la doble imposición previsto en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el Reino de España y

Brasil, según el cual, se eximen de imposición en España a los dividendos que puedan someterse a gravamen en Brasil.

3. Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal

De acuerdo con lo dispuesto en la Directiva aprobada el pasado 12 de julio, las asimetrías híbridas se deben a diferencias en la calificación jurídica de pagos (instrumentos financieros) o entidades, que surgen en el contexto de la interacción entre los ordenamientos jurídicos de dos jurisdicciones, y que da lugar en muchos casos a una doble deducción o una falta de tributación de un gasto deducible.

Con el objetivo de neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos asimétricos, la Directiva establece una serie de normas por las cuales una de las dos jurisdicciones tenga que denegar la deducción de un pago que conduzca a un resultado asimétrico.

Dado que a fecha de hoy la normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable en los territorios forales no contempla la aplicación de estos mecanismos dirigidos a paliar los supuestos de doble deducción o de falta de tributación de un gasto deducible producidos como consecuencia de los híbridos, es de esperar que se proponga algún tipo de modificación de la norma a este respecto.

IV. Retenciones en los pagos

Hasta ahora hemos revisado la tributación de la percepción de los dividendos e intereses en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, en el marco de las operaciones internacionales dichas rentas pueden llevar aparejada asimismo una retención en el territorio donde se origina la renta.

Dentro de la doble imposición internacional se puede diferenciar la doble imposición jurídica que podría definirse como la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y en un mismo periodo de tiempo. Tal y como ha reconocido la OCDE, los efectos que provoca la doble imposición para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas suponen un gran obstáculo para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países.

Es por ello que los países miembros de la OCDE han reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición. Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica.

Así en lo que se refiere a dividendos e intereses el Modelo de Convenio establece, pues, un sistema de tributación compartida entre el Estado de residencia del accionista perceptor del dividendo o interés y el Estado de la fuente de la renta, aunque estableciendo límites al derecho de imposición de este último Estado.

Los mencionados porcentajes constituyen un límite máximo de imposición y no un tipo de gravamen, de forma que si la legislación interna del Estado de la fuente estableciese un tipo inferior de imposición sería éste el aplicable. Estos porcentajes mínimos se aplican sobre el importe bruto bien de los dividendos bien de los intereses, es decir, sin aplicar ningún tipo de minoración o reducción.

En la actualidad, el Reino de España tiene suscritos y en vigor una amplia gama de convenios para evitar la doble imposición. Los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscritos por España siguen, en líneas generales, los criterios y las pautas fijadas por la OCDE a través de sus sucesivos Modelos de Convenio, motivo por el cual, aunque con ciertas matizaciones, todos los convenios suscritos por España tienen una estructura y una filosofía muy similar.

En el ámbito de la Unión Europea, el Reino de España ha firmado convenios para evitar la doble imposición con todos los Estados miembros. Con independencia de la existencia de los convenios, de cara a revisar las retenciones aplicables a los dividendos e intereses deberá tenerse en cuenta la implementación llevada a cabo por los Estados miembros de la Unión Europea como consecuencia de la aprobación de la Directiva matriz – filial, así como la Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones.

A continuación resumimos, cuales son los umbrales máximos de tributación previstos en los Convenios suscritos por parte de España en lo que a dividendos e intereses se refiere.

LÍMITES DE IMPOSICIÓN SOBRE DIVIDENDOS E INTERESES FECHA ÚLTIMA ACTUALIZACIÓN: 27/10/2016

PAÍS	Dividendos			Intereses
	General	Matriz-Filial		(%)
	(%)	(%)	% Part. Min.	
Albania	10	5/0	10/75	0/6
Alemania	15	5	10	0

LÍMITES DE IMPOSICIÓN SOBRE DIVIDENDOS E INTERESES FECHA ÚLTIMA ACTUALIZACIÓN: 27/10/2016

PAÍS	Dividendos			Intereses
	General	Matriz-Filial		(%)
	(%)	(%)	% Part. Min.	
Andorra	15	5	10	5
Arabia Saudí	5	0	25	0/5
Argelia	15	5	10	0/5
Argentina	15	10	25	0/12
Armenia	10	0	25	5
Australia	15	15	-	10
Austria	15	10	50	5
Barbados	5	0	25	0
Bélgica	15	0	25	0/10
Bielorrusia	18	18	-	0
Bolivia	15	10	25	0/15
Bosnia y Herzegovina	10	5	20	0/7
Brasil	15	10	25	0/10/15
Bulgaria	15	5	25	0
Canadá	15	5/0	10/PP	0/10
Chile	10	5	20	5/10
China	10	10	-	10
Chipre	5	0	10	0
Colombia	5	0	20	0/5/10
Corea	15	10	25	10
Costa Rica	12	5	20	0/5/10
Croacia	15	0	25	0
Cuba	15	5	25	0/10
Dinamarca	denuncia convenio			
Ecuador	15	15	-	0/5/10
Egipto	12	9	25	0/10
Emiratos Árabes Unidos	15	5	10	0
Eslovaquia	15	5	25	0
Eslovenia	15	5	25	0/5
Estados Unidos	15	10	25	0/10
Estonia	15	5	25	0/10
Filipinas	15	10	10	0/10/15
Finlandia	15	10	25	10
Francia	15	0	10	0/10
Georgia	10	0	10	0
Grecia	10	5	25	0/8
Hong Kong	10	0	25	0/5
Hungría	15	5	25	0
India	15	15	-	0/15
Indonesia	15	10	25	0/10

LÍMITES DE IMPOSICIÓN SOBRE DIVIDENDOS E INTERESES FECHA ÚLTIMA ACTUALIZACIÓN: 27/10/2016

PAÍS	Dividendos			Intereses
	General	Matriz-Filial		(%)
	(%)	(%)	% Part. Min.	
Irán	10	5	20	0/7,5
Irlanda	15	0	25	0
Islandia	15	5	25	0/5
Israel	10	10	-	0/5/10
Italia	15	15	-	0/12
Jamaica	10	5	25	0/10
Japón	15	10	25	10
Kazajstán	15	5	10	0/10
Kirguizistán	18	18	-	0
Kuwait	5	0	10	0
Letonia	10	5	25	0/10
Lituania	15	5	25	0/10
Luxemburgo	15	10	25	10
Macedonia	15	5	10	0/5
Malasia	5	0	5	0/10
Malta	5	0	25	0
Marruecos	15	10	25	10
México	10	0	10	0/4,9/10
Moldavia	10	5/0	25/50	0/5
Nigeria	10	7,5	10	0/7,5
Noruega	15	10	25	0/10
Nueva Zelanda	15	15	-	10
Omán	10	0	20	0/5
Países Bajos	15	10(Esp)/5(Hol)	50 (o 25+25)	10
Pakistán	10	7,5/5	25/50	0/10
Panamá	10	5/0	40/80 (o FP)	0/5
Polonia	15	5	25	0
Portugal	15	10	25	15
Reino Unido	10	0	10 (o PP)	0
República Checa	15	5	25	0
República Dominicana	10	0	75	0/10
Rumanía	15	10	25	10
Rusia (Federación Rusa)	15	10/5	Vol. Inversión	0/5
Salvador (El)	12	0	50	0/10
Senegal	10	10	-	0/10
Serbia	10	5	25	0/10
Singapur	5	0	10	0/5
Sudáfrica	15	5	25	0/5
Suecia	15	10	50	15
Suiza	15	0	10 (o PP/FP)	0

LÍMITES DE IMPOSICIÓN SOBRE DIVIDENDOS E INTERESES FECHA ÚLTIMA ACTUALIZACIÓN: 27/10/2016

PAÍS	Dividendos			Intereses
	General	Matriz-Filial		(%)
	(%)	(%)	% Part. Min.	
Tailandia	10	10	-	0/10/15
Tayikistán	18	18	-	0
Timor Oriental	15	10	25	0/10
Trinidad y Tobago	10	5/0	25/50	0/8
Túnez	15	5	50	5/10
Turkmenistán	18	18	-	0
Turquía	15	5	25	10/15
Ucrania	18	18	-	0
Uruguay	5	0	75	0/10
Uzbekistán	10	5/0	25	0/5
Venezuela	10	0	25	0
Vietnam	15	10/7/5	25/50/70	0/10

Bibliografía

Feliz Alberto Vega Borrero. "La Norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y el derecho comunitario". Crónica Tributaria nº 104/2002.

Eduardo Sanz Gadea. "La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales". Crónica Tributaria nº. 136/2010 (169-182).

Roberta Poza Cid. María Isabel Prieto Cuadrado. "La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)". Documentos del Instituto de Estudios Fiscales

José Antonio Rodríguez Ondarza. "Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición". Documentos del Instituto de Estudios Fiscales.

OECD Report on Action 2 – Hybrid Mismatches. PwC. Tax analysts. Document service.

Domingo Carbajo Vasco. "El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial". Crónica tributaria nº 154/2015 (46-67).

Mar Barreno, Jorge Ferreras, Jaime Mas, Antoinette Musilek, Alfredo Ranz. "El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados de 2014". Instituto de Estudios Fiscales Doc. Nº 5/2015.

Gemma Patón García. "La posición del legislador español ante el Proyecto BEPS y los avances del Plan de acción de la Unión Europea". Instituto de Estudios Fiscales Doc. Nº 20/2016.

Iñaki Alonso Arce. "La propuesta de Directiva anti-elusión fiscal y sus repercusiones en el Impuesto sobre Sociedades foral". Forum Fiscal Nº 219, abril 2016.

Iñaki Alonso Arce. "Las rentas obtenidas a través de sociedades extranjeras controladas". Forum Fiscal Nº 222, julio 2016.

Fundación Impuestos y Competitividad. Acción 4: Limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros.

Fundación Impuestos y Competitividad. Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

María Cruz Barreiro Carril. "La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era post-BEPS". Documentos del Instituto de Estudios Fiscales.

(1) En 1955 el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adopta su primera Recomendación relativa a la doble imposición. En 1963 la OCDE publica su primer Informe titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio", que fue modificado en 1977. En 1991se reconoció el concepto de un Convenio Modelo "dinámico" que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales.

Ver Texto

(2) Directiva 90/435/CEE de 23 de julio de 1990 y Directiva 2011/96/UE 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). Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros

Ver Texto

(3) Publicación OECD.org. 05/10/2015 "La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20".

Ver Texto

(4) Directiva (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Ver Texto

(5) En el artículo 4 de la Directiva matriz –filial se establece que cuando una sociedad matriz recibe beneficios, bien debe abstenerse de gravar los beneficios o bien debe gravarlos autorizando al mismo tiempo a deducir la fracción del impuesto de la filial correspondiente.

Ver Texto

(6) Bélgica, Francia, Alemania e Italia prevén una exención del 95% de los dividendos percibidos, mientras que Noruega ha establecido una exención del 97%.

Ver Texto

(7) Resolución de consulta de 15 de diciembre de 1998.

Ver Texto

(8) En el Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el Territorio Histórico de Álava la modificación de las reglas de transparencia se en encuentran en proceso de aprobación.

Ver Texto

(9) Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria.

Ver Texto

(10) Salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Ver Texto

(11) En los términos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Se excluyen las rentas procedentes de activos financieros tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales; los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales y los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades.

Ver Texto

(12) Recomendación concerniente a la coordinación de las normas relativas a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal del Consejo Ecofin de 8 de junio de 2010 Ecofin 10689/10. Coreper 10597/10.

Ver Texto

(13) Exposición de motivos de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(14) Sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2006, 3 de abril de 2007 y de 21 de mayo de 2009, resoluciones del TEAC de 27 de mayo de 2007 y de 1 de junio de 2010.

Ver Texto

(15) Actualmente está regulada en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(16) Como excepción al plazo mencionado, se alarga un año el plazo de trasposición del artículo 5 de la Directiva, relativo a la imposición de salida.

Ver Texto

(17) Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de julio de 2014 por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros, según la cual el artículo 4.1.*a*) de la Directiva queda redactado como sigue *"O bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial".*

Ver Texto

(18) El plazo previsto en el Proyecto para la trasposición de esta Directiva finaliza el 31 de diciembre de 2018, al igual que ocurre con la Directiva de lucha contra la elusión fiscal.

Ver Texto

(19) Con anterioridad a la Sentencia en relación con los Juros, el 10 de julio de 2014, el Tribunal Supremo se pronunció en relación con el tratamiento fiscal que corresponde en el Impuesto sobre Sociedades de los rendimientos derivados de acciones de carácter preferente emitidas por una sociedad residente en Australia, instrumento financiero que puede asimismo, tener la consideración de híbrido.

Ver Texto

(20) Artículo 9º de la Ley Federal 9.249, de 26 de diciembre de 1995 de Brasil.

Ver Texto

(21) Existen criterios doctrinales que se muestran contrarios a conjugar el Convenio España-Brasil y la norma interna, tal y como explica en la Tesis Doctoral de JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO de la Universidad Carlos III. Sin embargo, no es objeto del presente artículo entrar a discernir este tipo de cuestiones, debido a su alta complejidad técnica.

Ver Texto

(22) Las siglas TRLIS responden al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Vigente hasta el 1 de Enero de 2015).

Ver Texto

Paraísos fiscales

Pablo Urrecha Benguria

Jefe Regional de Relaciones Institucionales en el País Vasco. AEAT

I. INTRODUCCIÓN

Aunque hay estudios que sitúan el nacimiento de los paraísos fiscales en el siglo XVII con motivo de la piratería, lo cierto es que el surgimiento más cierto puede datarse a finales del siglo XIX, como lugares en los que se aplicaba un régimen tributario más favorable a las empresas no residentes, que en inglés se denominó "tax haven" (refugio fiscal).

La confusión entre las palabras "haven" y "heaven" originó que se tradujese al francés como "paradis fiscal" (paraíso fiscal), término que acabó por imponerse y que ha perdurado hasta la actualidad.

Con anterioridad a la segunda guerra mundial comenzaron a tomar relevancia paraísos fiscales basados en el secreto bancario como Suiza y Liechtenstein, que fueron utilizados por los judíos para refugiar su capital ante el auge de la Alemania nazi.

Después de la guerra, en pleno proceso de descolonización y de reindustrialización, fue cuando los paraísos fiscales proliferaron definitivamente, mediante la definición de sistemas fiscales que permitiesen atraer capital extranjero.

II. CONCEPTO PARAÍSO FISCAL

Con carácter muy general podríamos definir un paraíso fiscal como aquel territorio de baja o nula tributación que, mediante normas específicas internas, garantizan la opacidad de las transacciones, con la ausencia absoluta de registros, formalidades y controles.

Los paraísos fiscales suelen caracterizarse porque: su fiscalidad es nula o muy reducida, las normas financieras son muy flexibles (pudiendo existir secreto bancario), tienen un sistema regulatorio diferente para residentes y no residentes, y no intercambian información tributaria con otros países.

Sin embargo, una vez hecha esta aproximación, hay que señalar que no existe un concepto unitario ni estático de qué es un paraíso fiscal.

Por una parte porque los distintos países u organizaciones manejan diversas listas de paraísos fiscales basados en la concurrencia de unas circunstancias no siempre homogéneas.

Por otra parte, porque la consideración de lo que es un paraíso fiscal es dinámica, y ha venido variando, relajándose en realidad, a medida que ha habido que ofrecer compensaciones a distintos territorios y países para lograr pequeños avances en materia de lucha contra el secreto bancario y la ausencia de intercambio de información.

Todo ello, como veremos en la última parte del estudio, ello genera muchas dudas sobre la auténtica inclusión de territorios que realmente son paraísos fiscales.

Vamos a ver ahora cómo las distintas organizaciones califican un país o territorio como paraíso fiscal.

1. CONSIDERACIÓN DE LA OCDE

La OCDE define los paraísos fiscales como instrumentos de competencia fiscal desleal.

La OCDE pondera las siguientes circunstancias clave para considerar que un territorio es un paraíso fiscal:

A. Inexistencia de impuestos directos o carácter ficticio de los mismos.

Este requisito debe ponderarse junto con los demás, porque cada estado goza de soberanía fiscal para articular su sistema impositivo sobre la renta o sobre el consumo.

En caso de que el país grave el consumo pero no la obtención de renta, debe utilizarse los otros tres requisitos para determinar si estamos ante un paraíso fiscal.

B. Ausencia de transparencia.

C. Existencia de trabas legales o administrativas para el intercambio de información con fines fiscales con otros estados.

D. No exigencia del desarrollo de una actividad económica real para disfrutar de la aplicación de la normativa tributaria.

En la lista de paraísos fiscales publicada el 2/11/2011 solo aparece Nauru y Niue, además de una lista de territorios con un compromiso de mejorar la transparencia y el intercambio de información.

2. CONSIDERACIÓN DEL ESTADO ESPAÑOL

En España tienen la consideración de **paraíso fiscal** los países y territorios previstos en el art. 1 del Real Decreto 1080/91.

No obstante, según el art. 2 del mismo Real Decreto, dejarán de ser considerados paraíso fiscal aquéllos 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 así se establezca. La exclusión solo operará mientras los referidos Convenios o Acuerdos se mantengan en vigor.

De acuerdo a lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/06, la lista podrá actualizarse atendiendo a los siguientes criterios:

A. La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

B. Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por en el apartado 4 de la propia D.A.1ª.

C. Los resultados de las evaluaciones inter pares (peer review) realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales.

La actualización de la lista no tiene carácter automático sino que debe realizarse de forma expresa y, hasta que se apruebe la nueva relación, se seguirá aplicando la vigente lista de territorios que posibilitaba a los territorios allí relacionados su salida (el caso de Omán es, sin embargo, una excepción conforme a DGT Informe 3-11-15).

Hay que señalar que, a raíz de la D.A.1ª de la Ley 36/06, junto con los paraísos fiscales, se introducen otras dos nociones calificadoras de territorios que implican la aplicación de normas desfavorables: nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria

Son **territorios de nula tributación** aquellos en que 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.

Existe **efectivo intercambio de información tributaria** con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:

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;

B. Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o

C. El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

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.

De la lista original siguen siendo considerados paraísos fiscales:

Anguilla, Antigua y Barbuda, Bermudas, Emirato del Bahrein, Fiji, Gibraltar, Granada, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Cook, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Islas Malvinas, Islas Marianas, Islas

Salomón, Islas Turks y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Macao, Mauricio, Montserrat, Principado de Liechtenstein, Principado de Mónaco, Reino Hachemita de Jordania, República de Dominica, República de Liberia, República de Naurú, República de Seychelles, República de Vanuatu, República Libanesa, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Sultanato de Brunei.

3. LA CONSIDERACIÓN DE LA UE

En junio de 2016, bajo la presidencia holandesa de la UE, se elaboraron un paquete de medidas para luchar contra la elusión y evasión fiscal, entre las que destacaba la creación de una lista negra de países y territorios que serían considerados paraísos fiscales.

La Comisión europea presentó en noviembre una lista que contenía 11 países (Afganistán, Irak, Bosnia Herzegovina, Siria, etc) que tienen deficiencias relevantes en materia de lucha contra el blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

Sin embargo esta lista fue devuelta por el parlamento al considerar que dejaba fuera a países que facilitan la comisión de delitos fiscales, y no es previsible que se ultime hasta finales de 2017.

III. VALORACIÓN CRÍTICA DEL CONCEPTO Y DE LA LISTA DE PARAÍSOS FISCALES

Refundiendo todo lo dicho, los paraísos fiscales son territorios donde los inversores extranjeros no tienen que pagar impuestos por los saldos que mantienen en las cuentas bancarias o por la constitución de sociedades en su jurisdicción, siempre que operen fuera de la misma.

La ventaja de constituir estas sociedades offshore es que aparte de pagar menos impuestos de los que pagarían en sus países de origen, gozan de total opacidad.

Las sociedades no tienen que justificar el origen de los ingresos, los beneficiarios de las sociedades pueden fácilmente acudir a testaferros o constituirla con títulos al portador, la desregulación financiera protegida por el secreto bancario dificultan la remisión de información de un cliente incluso cuando se vulneran leyes civiles o penales de su estado de origen (solo se divulgará cuando esté acreditada la comisión de un delito, que también lo sea conforme a la legislación del paraíso fiscal), y no existen convenios de intercambio de información con terceros países.

El poder adquirido por los países que han diseñado estos sistemas de escasa tributación ha alertado a los grandes estados que permitieron y alentaron su creación y desarrollo, al llegar a desestabilizar las economías nacionales.

De hecho, a finales del siglo XX, el Comité de Expertos de París estimó que la mitad del comercio mundial pasaba por paraísos fiscales. A inicios del siglo XXI el valor de los activos depositados en dichos territorios superaba los 11 billones de euros, aunque un informe de TAX JUSTICE NETWORK sitúa esta cifra entre 2005 y 2010 entre 15 y 20 billones de euros, y un informe de 12/12/2016 de INTERMON OXFAM sitúa esta cifra en más de 24 billones de euros (esto es, un 33% del PIB mundial).

Los paraísos fiscales son singularmente perjudiciales para los países en vías de desarrollo, pero también afectan a los países desarrollados. Así, Bruselas estimó que las arcas públicas europeas dejan de ingresar entre 50.000 y 70.000 millones de euros al año debido a la evasión fiscal (a partir de este dato ordeno actualizar la lista de paraísos fiscales), estimando INTERMON OXFAM que el efecto en España solo de la actividad canalizada a través de los 15 paraísos fiscales más agresivos alcanzaría los 1.550 millones de euros. Asimismo estima que la evasión y elusión fiscal por parte de las grandes multinacionales a través de paraísos fiscales cuesta a los países pobres 100.000 millones de dólares anuales en ingresos fiscales.

Recopilando lo anterior se puede decir que los paraísos fiscales producen los siguientes perjuicios:

1.- Reducen los ingresos fiscales y, consecuentemente, los servicios sociales que se pueden prestar con los mismos.

Evidentemente las sociedades offshore no tributan en sus estados de origen, porque para ello se han deslocalizado en un paraíso fiscal.

Pero es que también van a reducir su tributación en sus estados de origen las demás sociedades vinculadas a la offshore a través de préstamos irreales, etc.

Como consecuencia de ello los que pierden recaudación son los estados con empresas deslocalizadas en paraísos fiscales, que deben equilibrar sus cuentas reduciendo gasto, cuyo efecto sobre el consumo y la recaudación es circular, o endeudándose.

Muchas veces son las propias entidades financieras que se han financiado a través de sus sucursales-filiales en paraísos fiscales, las que acaban prestando a altos tipos de interés a los estados que necesitan equilibrar sus cuentas.

2.- Empobrecimiento de los países en vías de desarrollo.

Resulta curioso que en Europa (o bajo su protectorado) haya 9 paraísos fiscales de los 15 más agresivos del mundo, y que prácticamente ninguno se halla en los países subdesarrollados con importantes recursos naturales.

Es así como se produce lo que se ha llamado colonización empresarial, pues son las grandes multinacionales de los países desarrollados las que explotan los recursos naturales de los países subdesarrollados, dejando una mínima tributación en los mismos, y desviando los beneficios hacia sus sociedades en paraísos fiscales.

3.- Competencia desleal entre ricos y pobres, entre multinacionales y pequeñas empresas.

Aunque la constitución de una sociedad offshore apenas cuesta unas horas y 150 euros, requiere el apoyo y asesoramiento de bufetes especializados que no están al alcance de las pequeñas empresas ni de los particulares de renta media.

Al reducir su tarifa fiscal las multinacionales ajustan sus costes y abaratan sus productos, destruyendo la competencia y adueñándose del mercado.

4.- Se fomenta la corrupción política.

La opacidad permite a los políticos corruptos ocultar comisiones y otras formas de corrupción.

Como además, a quienes corresponde la iniciativa política y legislativa para luchar contra los paraísos fiscales es a los políticos, existe poco incentivo para quienes tienen allí sus cuentas.

5.- Se fomenta la delincuencia.

La posibilidad de ocultar el dinero procedente de actividades ilícitas en los paraísos fiscales estimula su realización.

Es por ello que en los mismos se oculta y blanquea dinero procedente de terrorismo, narcotráfico, tráfico de armas, tráfico de personas, y otras formas de delincuencia organizada.

Todo ello ha provocado que desde los países desarrollados se haya lanzado una aparente ofensiva contra los paraísos fiscales.

Sin embargo se critica doctrinalmente que, a cambio de pequeños o nulos avances y compromisos mínimos en la lucha contra el secreto bancario y la ausencia de intercambio de información, se ha sacado de la lista de paraísos fiscales a multitud de territorios, sobre todo europeos, sin que ello responde a un cambio real de operativa de los mismos. Mónaco, por ejemplo, firmó un acuerdo con Francia y luego con 10 países de baja tributación, y gracias a ello salió del listado de la OCDE.

Tanto es así que el informe de INTERMON OXFAM señala que la adopción de criterios subjetivos y no objetivos (como por ejemplo tener un tipo del 0% de Impuesto sobre Sociedades) supone una renuncia a luchar contra los paraísos fiscales.

Denuncia el informe de INTERMON OXFAM que se está produciendo a través de los paraísos fiscales una nueva fórmula de colonización, no por medio de estados, sino a través de grandes empresas.

Territorios como las Islas Vírgenes Británicas acogen a más de la mitad de las 200.000 empresas offshore creadas por Mossack Fonseca, el bufete de abogados en el centro del escándalo de los papeles de Panamá.

España no es ajena a esta corriente, puesto que según el Observatorio de Responsabilidad Corporativa, el 86% de las compañías del IBEX35 tienen algún tipo de filial en paraísos fiscales.

Todo ello se refleja con absoluta crudeza en la lista de los 15 peores paraísos fiscales elaborada por INTERMON OXFAM en base a los criterios previamente citados, por orden de importancia:

Islas Bermudas, Islas Caimán, Países Bajos, Suiza, Singapur, Irlanda, Luxemburgo, Curazao, Hong Kong, Chipre, Las Bahamas, Jersey, Barbados, Mauricio e Islas Vírgenes Británicas.

Nueve de los 15 territorios citados son europeos (Países Bajos, Suiza, Irlanda, Luxemburgo, Chipre) o responsabilidad de países europeos (Islas Caimán, Jersey, Bermudas e Islas Vírgenes Británicas son responsabilidad del Reino Unido). Sin embargo, tan solo tres de estos territorios (Islas Bermuda, Islas Vírgenes Británicas y Mauricio) permanecen en la lista oficial española de paraísos fiscales. El resto de territorios nunca han estado en ella, como por ejemplo Suiza, o han ido saliendo al firmar un convenio de intercambio de información fiscal que no siempre ha resultado eficaz.

Muchos autores señalan como corolario que la lucha contra los paraísos fiscales es más simbólica que real.

IV. ANÁLISIS DE ALGUNOS PARAÍSOS FISCALES

No todos los paraísos fiscales son iguales, sino que se ha ido especializando para competir entre ellos mismos.

Así, hay territorios especializados en fiscalidad corporativa (Jersey, Panamá, Delaware o Liberia) y otros en grandes

fortunas (Mónaco, Andorra o Montserrat). Existen oasis fiscales (zonas privilegiadas fiscalmente dentro de países con una tributación estándar), paraísos bancarios (Suiza o Luxemburgo), países estándar con regímenes privilegiados para tipos de negocios o grupos de sujetos.

Por ello, vamos a analizar algunos de ellos y ver las características que los diferencian.

1.- Delaware. Se trata del segundo estado más pequeño de USA, con menos de 1.000.000 habitantes y más de 1.100.000 empresas. Se estima que más del 60% de las 500 mayores compañías americanas tienen filiales en Delaware, y que el 50% de las casi 900 filiales en paraísos fiscales de las empresas del IBEX 35 también están en Delaware.

Delaware no es un territorio de nula tributación, puesto que se paga el impuesto federal de USA, pero permite la exención de impuestos estatales y locales para sociedades limitadas en manos de extranjeros no residentes, siempre que no operen dentro del estado. Lo que singulariza Delaware es la flexibilidad mercantil, que permite constituir empresas en muy poco tiempo y sin muchas requerimientos de información sobre los socios, pudiendo operar de forma anónima a través de un Agente Autorizado con el que se crea la compañía.

2.- Montserrat.

Ubicado en el archipiélago de las Antillas (Caribe) se trata de una antigua colonia británica, tiene apenas 16 kilómetros de largo y 11 de ancho. De los 11 bancos offshore de Montserrat solo 2 tienen autorización para operar con residentes, debiendo los demás operar solo con no residentes.

Lo que singulariza Montserrat es que permite la creación de sociedades offshore exentas de impuestos durante 25 años.

3.- Suiza. Suiza tiene 255 bancos, que gestionaban en 2015 activos por valor de 6,5 trillones de euros, y fortunas individuales de extranjeros por valor de 2,04 trillones de euros, lo que supone el 25% del total mundial.

El secreto bancario surgió en 1713 cuando la regulación de la ciudad de Ginebra prohibió a los banqueros revelar la identidad de sus clientes. Ello se vio fortalecido por la neutralidad suiza declarada en el Congreso de Viena de 1815, que provocó que los residentes de países limítrofes deslocalizaran sus capitales para evitar la escalada de impuestos para financiar la primera guerra mundial, y que los nazis escondieran también sus botines una vez terminada la guerra.

La firma del acuerdo FATCA por Suiza en 2013 y el Acuerdo Multilateral de la OCDE (Common Reporting Standard o CRS) en 2014 no han terminado con el secreto bancario, pues el primero solo afecta a ciudadanos de nacionalidad americana, y el segundo se aplica con muchas limitaciones con los países menos poderosos.

4.- Islas Bermudas.

Es un archipiélago compuesto por 150 islas situado en América del Norte, que forma parte del territorio de ultramar británico. La mayor de las islas, la Gran Bermuda, tiene apenas 53 kilómetros cuadrados y 60.000 habitantes.

Aunque no es uno de los paraísos fiscales donde resulta más fácil constituir una sociedad, las empresas gozan de exención de impuestos sobre sociedades y los particulares están exentos de impuestos sobre la renta hasta el año 2035.

5.- Islas Caimán.

Constituye un territorio de ultramar británico con más del doble de empresas 200.000 que de ciudadanos. Es el líder mundial en fondos de inversión con más de 11.296.

Las empresas que operan en las Islas tienen que pagar unos derechos de licencia anual, pero están exentos los beneficios empresariales obtenidos fuera de la jurisdicción.

Los nombres de los socios de las compañías no son incorporados a ningún registro público, ni hay obligación de revelar su identidad, lo cual unido a que no tienen firmados acuerdos para evitar la doble imposición genera una opacidad absoluta.

6.- Irlanda. Ocho años después del estallido de la burbuja inmobiliaria y tres después de superar el rescate, Irlanda declaró haber crecido en 2015 más de un 25%. La razón es que en el PIB se computa las transferencias de activos de multinacionales extranjera.

La principal razón de este crecimiento está sin duda en un entorno impositivo que favorece la entrada de inversión extranjera, con un tipo de Impuesto sobre Sociedades del 12,5% y que permite el fácil traslado de los beneficios de las empresas hacia territorios de escasa o nula tributación.

Es lo que se llama el "doble irlandés", que consiste en que una sociedad cree dos sociedades en Irlanda, una de las cuales estaría en un territorio de ultramar y sería la titular de los derechos internacionales de la propiedad intelectual, y la otra sería la que vendería al resto del mundo, pagando por los derechos a la primera. Con ello se traslada los beneficios a la sociedad irlandesa que, mediante el pago de los derechos, traslada a su vez la mayoría

del beneficio al territorio de ultramar. Así, la mayoría de los beneficios no tributan y los pocos que se localizan en Irlanda tributan al 12,5%.

Gracias a eso y a una normativa laboral muy flexible (muy similar a la americana), ha conseguido atraer a Apple, Google, Facebook y otras empresas tecnológicas. Quizás no solo gracias a eso, puesto que la Comisión Europea multó a Apple con 13.000 millones de euros por no haber pagado el impuesto que le correspondía, sin ningún apoyo por el Gobierno Irlandés.

Irlanda también destaca como el principal domicilio para los hedge fund, ya que el 40% operan desde dicho territorio, manejando activos por valor de 235.000 millones de dólares.

7.- Países Bajos, en particular Holanda.

En Holanda son tradicionales las Besloten Vennootschap (BV), sociedades holding, que no pagan impuestos por los dividendos y ganancias que reciban de sus filiales siempre que se tenga una participación mínima del 5%.

Ello unido a que Holanda tiene una gran red de acuerdos para evitar la doble imposición, lo convierten en un territorio ideal para asentar una compañía intermedia entre una empresa matriz y su filial (localizada en un territorio de ultramar).

Además, existen fórmulas específicas de defraudación aprovechando la normativa tributaria holandesa. El más conocido es el denominado "sándwich holandés" consiste en juntar el "doble irlandés" con otras dos sociedades, una localizada en Holanda que cobra royalties por utilizar la propiedad intelectual de la sociedad con sede en Irlanda (la ley irlandesa permite que el pago de royalties estén exentos de impuesto sobre sociedades si se pagan a otra empresa europea, mientras que en Holanda el cobro por royalties no tributa) y luego los transfiere a otra sociedad radicada en un paraíso fiscal (pagando solo un 2% en la salida). Así se logra que incluso la tributación del 12,5% en Irlanda sea menor. Este sistema fue el utilizado por Google para defraudar más de 11.000 millones.

8.- Liechtenstein.

Con una superficie de 160 kilómetros cuadrados y 37.000 habitantes, tiene 74.000 compañías.

Este territorio ofrece un impuesto de 0,1% para las compañías extranjeras. También tiene una ley de fondos en fideicomiso, que permite formar estructuras mezcla de sociedades limitadas y fondos.

Ello unido a una falta total de transparencia, ya que los bancos no están obligados a informar quiénes son los titulares de las cuentas, ha atraído numeroso capital extranjero, gestionando 70.300 millones de dólares.

Para muchos autores la propia City de Londres constituye un paraíso fiscal, ya que a pesar de tratarse de un centro financiero onshore, está unida por medio de una tela de araña con todos los paraísos fiscales territorios de ultramar o antiguas colonias (Islas Caimán, Islas Bermudas, Gibraltar, Islas del Canal, Hong Kong, etc), que permite que la City canalice el 55% de los depósitos offshore del mundo, con 3,2 billones de dólares.

Por parte de otros autores, se ha escrito mucho acerca de si Canarias constituye también un paraíso fiscal, en base a las ventajas fiscales derivadas del REF concedido en base a su condición de territorio insular y ultraperiférico.

Así, Canarias tiene el menor tipo de impuesto sobre sociedades de la UE, con un 4%, además de otras ventajas (como beneficios para las empresas no residentes que se instalen con un establecimiento permanente, deducción de hasta el 75% de la inversión en I+D+I) y de un tipo del IGIC inferior al tipo reducido español y que no grava las importaciones de productos a las islas.

V. LUCHA CONTRA LOS PARAÍSOS FISCALES EN LOS DISTINTOS IMPUESTOS

Como hemos visto, invertir en un paraíso fiscal no es ilegal, motivo por el que la normativa española no lo impide.

No obstante, las ventajas de estas inversiones ha quedado desdibujadas por la adopción de medidas, esencialmente en el IRPF e Impuesto Sociedades (no se tratan las prácticas BEPS sino solo las medidas que específicamente se refieren a paraísos fiscales), que las hacen menos atractivas.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A. Residencia habitual.

En la determinación de la residencia habitual por criterio de permanencia más de 183 días, las ausencias computan como estancia, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país mediante un certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente. Sin embargo, cuando se trate de un paraíso fiscal no basta con aportar el referido certificado, sino que hay que acreditar la permanencia efectiva en dicho territorio de 183 días.

Aún acreditando la permanencia en dicho territorio, si el contribuyente que ha cambiado su domicilio desde territorio español a un paraíso fiscal, es de nacionalidad española, viene sometido a la cuarentena fiscal, por lo cual ha de continuar tributando por el IRPF en el ejercicio de cambio y en los 4 siguientes. Esta norma no requiere acreditar ninguna intención defraudatoria, pues tiene carácter objetivo.

B. Obligaciones documentales derivadas de la realización de operaciones vinculadas.

Los sujetos a los que sea aplicable el régimen de entidades de reducida dimensión podrán evitar la presentación del análisis de comparabilidad, salvo que se trate de operaciones vinculadas con personas o entidades residentes en un paraíso fiscal.

C. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Impuesto de salida.

Cuando un obligado que haya sido residente 10 de los últimos 15 años traslade su residencia al extranjero, deberá pagar la plusvalía latente –no realizada- por diferencia entre el valor de mercado y el precio de adquisición de sus participaciones significativas (aquellas que en conjunto valgan 4.000.000 euros, o aquellas que representen el 25% de una entidad y valgan 1.000.000 euros).

Cuando el obligado se traslade a un paraíso fiscal, a pesar de seguir tributando por IRPF por aplicación de la cuarentena fiscal, también debe pagar el impuesto de salida.

En este caso se aplican las siguientes especialidades:

a. La imputación de las ganancias patrimoniales se realiza al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español; para su cómputo se toma el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho período impositivo.

b. En caso de transmisión de las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición (ejercicios en los que resulta de aplicación la cuarentena fiscal), para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se toma como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial del impuesto de salida.

D. Deducción por doble imposición jurídica internacional.

La Consulta Vinculante de 2/12/2010 de la DGT permite deducir (con las limitaciones del art. 80 LIRPF, por tanto, en caso de que sea la cantidad menor) el impuesto pagado en un paraíso fiscal.

E. Obligaciones de información (pendiente de desarrollo reglamentario).

Los contribuyentes deben suministrar información en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

F. Transparencia fiscal internacional.

Este régimen pretende evitar que los obligados residentes sitúen su patrimonio generador de rentas pasivas en territorios de baja o nula tributación, difiriendo así el pago de impuestos en España hasta que o bien se distribuye el beneficio por la entidad no residente al socio residente o bien se transmite por el socio residente las acciones en la entidad no residente.

Para ello se opta por un régimen de imputación por el que las referidas rentas pasivas obtenidas por la entidad no residente se imputan al socio residente como si las hubiera obtenido el mismo, permitiéndosele deducir lo pagado por la entidad no residente.

En el caso de que la entidad en la que se sitúa el patrimonio generador de rentas pasivas sea residente en un paraíso fiscal, precisamente como consecuencia de la falta de intercambio de información que imposibilita que la administración pueda determinar que se cumplen los requisitos y circunstancias exigidas para aplicar la transparencia fiscal internacional; se presume dicha aplicación, invirtiendo la carga de la prueba a la persona residente.

Así, se presume que:

a. El importe satisfecho por la entidad no residente imputable a las rentas objeto de inclusión es inferior al 75% del que hubiese correspondido en España.

b. La renta obtenida por la entidad son rentas pasivas.

c. La renta a integrar en la base imponible de la persona física residente en territorio español equivale al 15% del valor de adquisición de la participación en aquella entidad.

El único requisito que no se presume es el grado de participación sobre la entidad no residente, que ha de ser probado por la Administración.

G. Normas para determinar el Rendimiento de la Actividad Económica.

Las normas sobre valoración de operaciones con paraísos fiscales y las ventas a sujetos residentes en paraísos fiscales, se verá al tratar la trascendencia de los paraísos fiscales en el Impuesto Sociedades.

2. Impuesto sobre Sociedades

A. Ámbito de aplicación

Cuando una sociedad no se pueda considerar residente por las reglas generales previstas en el art 8 LIS (constitución conforme a las leyes españolas, domicilio social, sede de dirección efectiva), y esté radicada en un paraíso fiscal, se podrá presumir que es residente cuando concurran las siguientes circunstancias:

a. sus activos principales, directa o indirectamente, son bienes situados en territorio español o derechos que se cumplen o ejercitan en este territorio; o

b. su actividad principal se desarrolla en territorio español.

Esa presunción se puede destruir cuando:

a. la entidad acredita que la dirección y efectiva gestión tiene lugar en el país o territorio donde está radicada; y

b. la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

B. Operaciones con paraísos fiscales: gastos e ingresos

El art. 19 LIS establece que las operaciones (no solo las compras) que se realicen con personas o entidades residentes en paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado, con independencia de que ello pueda determinar una tributación inferior que la derivada del valor convenido. La documentación que debe conservarse es similar a la propia de operaciones vinculadas.

Si la operación determina para el obligado residente un gasto por servicios, el art. 15 LIS establece que no será deducible si deriva de las siguientes operaciones:

a. Los realizados directa o indirectamente con sujetos residentes en paraísos fiscales.

b. Los que se paguen a través de sujetos residentes en paraísos fiscales.

Como excepción, el gasto si será deducible si el obligado prueba que se trata de una operación realmente realizada.

C. Medidas para evitar la doble imposición

La LIS regula un doble sistema para evitar la doble imposición:

a. Exención en base imponible cuando se cumplen ciertos requisitos.

b. Deducción en la cuota íntegra con otros requisitos menos exigentes.

El método de exención pretende evitar dos tipos de doble imposición:

a. Doble imposición económica (una misma renta es gravada dos veces en sede de dos sujetos distintos) interna (ambos sujetos son residentes) e internacional, tanto por dividendos como por rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de participación en el capital en entidades residentes o no residentes.

b. Doble imposición jurídica (una misma renta es gravada dos veces a un solo sujeto) internacional para las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente.

Para aplicar la exención por doble imposición económica internacional en participación directa, tanto por dividendos como por transmisión de participaciones se exige (además del requisito de participación para aplicar la exención por doble imposición económica interna), que la propia entidad participada esté sometida a un gravamen por impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS con un tipo nominal del 10%. Pues bien, este requisito no se entiende cumplido cuando la entidad participada sea residente en un paraíso fiscal. Art. 21.1.b LIS.

Así, en caso de dividendos, la entidad residente los integra en su base, aunque se deduce de la cuota íntegra el impuesto pagado por la no residente y el que ella misma hubiera podido pagar en el país de la fuente. En caso de transmisión de participaciones, para los períodos impositivos iniciados en 2017 solo integra la renta positiva (no la negativa) en la base imponible.

Cuando la participación en la entidad residente en un paraíso fiscal sea indirecta a través de una entidad residente o no, se aplicarán las mismas normas mutatis mutandis. Esto es, para los ejercicios iniciados en 2017 se entiende a efectos de dividendo que la entidad residente en un paraíso fiscal no ha estado sometida a un tipo del 10%; y en caso de transmisión de participaciones, la parte de renta correspondiente a las rentas no distribuidas por la entidad residente en un paraíso fiscal tampoco gozarán de exención.

La exención por doble imposición jurídica internacional no será aplicable cuando el Establecimiento Permanente esté localizado en un territorio o país calificado como paraíso fiscal.

D. Patent box

La LIS establece una reducción de la renta integrable en base imponible como consecuencia de la explotación derivada de la cesión a terceros o transmisión de conocimientos técnicos con aplicación industrial o comercial como mecanismo de estimular la realización de actividades de innovación para la obtención de dichos conocimientos.

Pues bien, cuando la cesión (no transmisión) del activo intangible se haya realizado antes del 29/9/2013 se puede seguir aplicando la exención del 50% sobre la renta derivada de la misma, hasta el 30/6/2021, salvo precisamente que el cesionario resida en un paraíso fiscal.

E. Instituciones de Inversión Colectiva constituida en paraíso fiscal

Cuando una IIC esté constituida en un paraíso fiscal los socios residentes tributarán con arreglo a las siguientes peculiaridades:

a. Integrarán en su base imponible la diferencia positiva (no negativa) entre el valor liquidativo (que incluirá los beneficios no distribuidos obtenidos por la no residente) y el precio de adquisición de su participación.

El valor de adquisición de la participación se incrementará (con vistas a una transmisión futura) en el importe integrado en la base imponible por diferencia entre valor liquidativo y valor de adquisición.

b. En caso de distribución del beneficio por la IIC no se integra en la base imponible del socio, por cuanto ya se integró por diferencia entre el valor liquidativo y el valor de adquisición.

En este caso, se disminuirá el valor de adquisición en dicho importe (pues previamente, cuando se tributó por diferencia entre valor liquidativo y valor de adquisición, incrementó dicho importe).

El socio tendrá derecho a deducción por doble imposición internacional por el impuesto satisfecho por la IIC y por el satisfecho por él mismo en el estado de la fuente con motivo de la distribución.

c. La Administración tributaria puede presumir que la renta a integrar en la base imponible es el 15% del valor de adquisición de la participación, salvo que el contribuyente pruebe que dicha renta es diferente a la presumida

F. Transparencia fiscal internacional

El régimen de transparencia fiscal internacional es un régimen de imputación por el cual se imputan al socio residente las rentas obtenidas por la entidad no residente, para evitar que se sitúe el patrimonio generador de rentas pasivas en territorio de baja o nula tributación, difiriendo la tributación en España hasta que se distribuyan los dividendos al socio residente o se transmita la participación en la entidad no residente.

Cuando una sociedad está radicada en un paraíso fiscal o en un territorio de nula tributación se presume que se cumplen los siguientes requisitos para la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional:

a. El importe satisfecho por la entidad no residente imputable a las rentas pasivas es inferior al 75% del que hubiese correspondido de aplicar las normas del IS.

b. La renta obtenida por la entidad no residente procede de las fuentes de rentas objeto de imputación, esto es, son rentas pasivas.

c. La renta obtenida por la entidad no residente objeto de imputación en la base imponible de la sociedad residente en España equivale al 15% del valor de adquisición de la participación en aquella entidad.

La presunción anterior se puede desvirtuar por prueba en contrario.

El único requisito que no se presume es el referente al grado de participación sobre la entidad no residente, el cual debe ser probado por la Administración para poder aplicar este régimen tributario si la sociedad residente no ha incluido renta alguna por su participación en aquella entidad no residente.

G. Canje de valores y fusión

Canje de valores aquella operación por la que una entidad (A) adquiere una participación en el capital de otra (B) que le permita obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, aumente la misma, mediante la atribución a los socios (C) de la dominada (B), a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad (A).

Esta operación cuando se cumplan ciertos requisitos puede gozar de un régimen de diferimiento para evitar que una operación que mercantilmente tiene sentido deje de realizarse por consideración a la tributación derivada de la operación.

La aplicación de este régimen especial requiere que ninguna de las entidades participantes (dominante y dominada) sean residentes en un paraíso fiscal.

Fusión es aquella operación por la que una entidad se disuelve sin liquidación mediante la entrega de todo su patrimonio a una sociedad absorbente (de nueva creación o preexistente), mediante la entrega a sus socios (como compensación por las acciones de la disuelta) de acciones de la absorbente.

Igual que en el canje, la aplicación del régimen especial de diferimiento requiere que ni la sociedad absorbida ni la absorbente sean residentes en un paraíso fiscal.

H. Entidades de tenencia de valores extranjeros

Las ETVE son entidades cuyo objeto social comprende la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

A estas entidades se les confiere el beneficio de no integración (exención) de las rentas derivadas de dividendos o plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones que provengan de entidades participadas residentes en el extranjero.

Para gozar de este régimen especial deben cumplir los requisitos generales vistos en el art. 21 LIS para la exención de doble imposición económica internacional, por lo que no será aplicable si las sociedades participadas radican en paraísos fiscales.

Cuando los socios de la ETVE sean residentes en un paraíso fiscal también se establecen limitaciones a la aplicación del régimen especial a las rentas que los mismos obtengan de la entidad de tenencia de valores extranjeros cuando perciban dividendos distribuidos por esta entidad o bien transmitan la participación tenida en la misma.

I. Deterioro de valores mobiliarios

El art. 13.2 LIS establece que la pérdida por deterioro en valores mobiliarios no es deducible si la participada reside en un paraíso fiscal.

Como excepción, será deducible si la participada consolida sus cuentas con las de la entidad que realizaba la dotación o bien la entidad participada reside en un Estado miembro de la UE y la entidad residente que dotase el deterioro acredita que la constitución y operativa de la entidad residente en el paraíso fiscal responde a motivos económicos válidos y se trata de rentas activas.

Los nuevos acuerdos internacionales en materia de Patent Box y los regímenes fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco

Gemma Martínez Bárbara

Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia
Participante, en representación del País Vasco, en el Código de Conducta de fiscalidad de las empresas del Consejo ECOFIN

I. INTRODUCCIÓN

El establecimiento de incentivos con la finalidad de promover la investigación y el desarrollo tecnológico (I+D) es uno de los instrumentos de política fiscal más utilizados por parte de las jurisdicciones fiscales en la actualidad. Fundamentalmente, dichos incentivos van dirigidos, o bien a provocar una disminución de los impuestos que soportan las empresas que realizan actividades de I+D, o bien de aquellas que perciben ingresos derivados de la comercialización o explotación de los derechos de la propiedad industrial o intelectual. A los incentivos del primer grupo se les conoce con el termino anglosajón *input tax incentives*, mientras que a los del segundo se les denomina *output tax incentives,* siendo el régimen de *patent box,* en sus distintas modalidades, la estrella de este segundo grupo que, además, con carácter general, resulta ser compatible con los incentivos a la realización de I+D.

Lo cierto es que, en estos últimos años, cada vez más jurisdicciones dedican una parte de su gasto fiscal, nada despreciable, a los incentivos en I+D. Observamos que 26 Estados miembros de la Unión Europea (UE) y 27 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) contemplan este gasto fiscal en sus presupuestos, siendo, en particular, los regímenes de *patent box,* conocidos también como *innovation box* (en Holanda) o *licensed box* (en Liechtenstein o en el cantón suizo de Nidwalden), los que han tomado un mayor protagonismo **(1)** .

En términos generales, el *patent box* es un incentivo fiscal que ofrece una reducción en la tributación correspondiente a los ingresos derivados de la explotación de patentes. Hasta la aprobación de la Acción 5 del Plan BEPS –*Base Erosion and Profit Shifting*– de la OCDE, fuertemente apoyado por el G20, a diferencia de los beneficios fiscales a la realización de I+D, este incentivo ofrecía un amplio margen para la planificación fiscal a las empresas a fin de soportar una menor carga impositiva. Asimismo, resultaba un instrumento atractivo para los gobiernos por lo que suele formar parte de los sistemas fiscales de las distintas jurisdicciones para atraer ingresos de entidades no residentes. Las características y la aplicación práctica de los regímenes en vigor llevaban a concluir que provocaban fundamentalmente una menor tributación de la explotación de los activos intangibles patentables, dada la alta movilidad de este tipo de actividades, y no una mayor inversión y generación de los mismos que es el objetivo pretendido **(2)** .

Es por ello que tanto desde la OCDE como desde las instituciones comunitarias hayan sido cuestionados, a pesar de que la propia Comisión Europea reconoce que una evaluación rigurosa de la efectividad que los incentivos fiscales a la propiedad intelectual ofrecen para incrementar la actividad de I+D, se ve dificultada por la planificación fiscal de las empresas y por la competencia entre las diferentes jurisdicciones fiscales.

Así, en el ámbito de la Unión Europea, la Comisión ya puso en entredicho el fundamento de estos esquemas fiscales y su compatibilidad con los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), hasta el punto de que en la primavera de 2014 solicitó información a las jurisdicciones fiscales, incluidas las de los Territorios Históricos del País Vasco, sobre los esquemas en vigor **(3)** . En mi opinión, la apertura de este proceso de investigación sobre los regímenes de *patent box* resultaba incoherente con la postura mantenida por la Comisión en épocas anteriores y estaba claramente contaminada por el análisis que desde el prisma de traslado artificioso de beneficios y erosión de bases imponibles se estaba llevando a cabo en el ámbito OCDE en el marco del Plan BEPS, que poco tiene que ver con los parámetros exigibles para la compatibilidad de estos regímenes con la política de ayudas de estado establecida por el TFUE. A modo de ejemplo, resulta meridiana la incoherencia en la actuación de la Comisión en casos como, entre otros, el del régimen de *patent box* regulado en el Impuesto sobre Sociedades del estado español, aplicable en territorio común, que fue notificado en 2007 a la Comisión Europea y sobre el que esta concluyó que constituía una medida de carácter general y no una ayuda de estado **(4)** .

Mucho más acertado, en mi opinión, resulta ser el enfoque con el que finalmente la Comisión Europea ha realizado, a lo largo de 2015, el escrutinio de los regímenes en vigor en el ámbito de la UE, coincidente con el que se ha llevado a cabo en paralelo en el Foro sobre Practicas Fiscales Perniciosas (FHTP, en inglés) con fundamento en el Plan BEPS, y cuyo antecedente remoto en el ámbito comunitario lo encontramos en la lista Primarolo elaborada por el Código de Conducta de fiscalidad de las empresas (el Código) en 2003, tal y como veremos. Ya que, si realmente el principal efecto de los regímenes de patentes es la deslocalización de los activos en favor de jurisdicciones que ofrecen este incentivo fiscal

para su explotación desde las mismas, sin que realmente se lleve a cabo una actividad sustancial en ellas, nos movemos en el terreno de la competencia fiscal perniciosa y no en el de las ayudas de estado.

En 2015 por primera vez, la Acción 5 del Plan BEPS introduce el criterio de actividad sustancial para el escrutinio de los regímenes preferenciales y, en particular del de patentes, a través del conocido como enfoque del nexo o *nexus approach,* en cuya virtud los beneficios fiscales derivados del *patent box* deben estar conectados con los gastos de I+D que haya soportado el contribuyente **(5)** . Este enfoque fue asimismo adoptado, como detallaremos más adelante, por la Comisión Europea en el Código, al cual asisten desde 2011 representantes de las instituciones vascas formando parte de la representación española, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.2 del Concierto Económico y del Acuerdo aprobado por la Comisión Mixta de Concierto de noviembre de 2010 **(6)** .

El presente artículo, tras presentar, a modo de marco introductorio, un *benchmarking* de los regímenes de *patent box* en la Unión Europea en su configuración previa a la adopción de los acuerdos internacionales BEPS en esta materia, tiene por objeto analizar dichos acuerdos, así como los adoptados en el seno del Código de Conducta, a fin de comentar las consecuencias derivadas de los mismos para los regímenes de *patent box* vigentes y, en particular, para los regulados en los Impuestos sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos del País Vasco.

II. LOS REGIMENES DE PATENT BOX EN LA UNIÓN EUROPEA

A principios de 2015, con anterioridad a su adecuación a los criterios de sustancia del *nexus approach*, existían 16 regímenes de *patent box* en el ámbito europeo, incluyendo los de Liechtenstein, el cantón suizo de Nidwalden así como los de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra, con tipos efectivos que iban desde el 0 por 100 de Malta o Irlanda hasta el 19,6 por 100 de los regímenes forales para algunos supuestos.

Cada incentivo presentaba sus propias características en cuanto a los activos que eran elegibles para su aplicación, los ingresos que cualificaban para su disfrute y el tratamiento de los gastos relacionados con los mismos. Encontramos elementos comunes entre ellos, como su aplicación generalizada a las patentes, aunque algunos se extendían a las marcas o al *know-how* de ciertas características, como en el caso de los de Chipre, Hungría y el País Vasco. Muchos de ellos, como era el supuesto de los regímenes de *patent box* forales, permitían la aplicación del régimen no solamente al activo generado sino también al activo adquirido, aunque en algunos regímenes, como el belga y el holandés se exigía que el adquirente continuara desarrollando el activo y solamente se permitía la aplicación del incentivo sobre la parte desarrollada. En cuanto a los ingresos que se ven beneficiados por una menor tributación derivan con carácter general de los royalties y de las plusvalías puestas de manifiesto en la transmisión del activo, con algunas excepciones en este último supuesto como son los casos de Bélgica, Malta y el País Vasco o Navarra. Excepcionalmente, algunas jurisdicciones fiscales, como Reino Unido y Holanda, extienden el régimen a los *embedded royalties* o ingresos derivados de las ventas de productos que incorporan una patente.

A continuación se presenta una tabla comparativa en la que se recogen de manera sintética las principales características de los regímenes de *patent box* en Europa, tomando como referencia el ejercicio 2014, coincidente con el que tanto la OCDE como la Unión Europea utilizaron para efectuar el análisis de aquellos de sus elementos que eran susceptibles de generar un traslado artificioso de beneficios entre las distintas jurisdicciones fiscales, así como un escenario de competencia fiscal perniciosa. En el análisis se incluyen los regímenes en vigor en la Unión Europea en dicha fecha, así como los de Liechtenstein y el cantón suizo de Nidwalden. La razón de ser de la inclusión de estos dos regímenes, que quedan fuera del ámbito de la Unión Europea, responde a que, desde hace algunos años, la Comisión Europea está negociando la adopción por parte de Suiza y de Liechtenstein de los principios y criterios contenidos en el Código de Conducta de fiscalidad de las empresas. Dicha negociación fue impulsada de nuevo con fuerza en 2015 y, de hecho, en la reunión del Código de 8 de junio de 2017 representantes de ambas jurisdicciones expusieron sus avances en esta materia.

PRINCIPALES CARACTERISTICAS DE LOS REGIMENES DE PATENT BOX EN EUROPA (2014)

	BC/Nv*	BE	CH*	CY	ES	FR	HU	IE	LI	LU	MT	NL	PT	UK
Año de implantación	2008	2007	2011	2012	2008	1971	2003	1973	2011	2008	2010	2007	2014	2013
Tipo general %	28	34	8,5+6	12,5	30	38	20,6	12,5	12,5	29,2	35	25	31,5	21
Tipo efectivo PB%	19,6/ 11,2	6,8	8,8	2,5	12	15,5	10,3	0	2,5	5,8	0	5	15,7	10
Aplicable a PI existente	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓			✓
Aplicable a PI adquirida	✓	❖	✓	✓		❖	✓		✓	✓	✓	❖	✓	❖
Condición de que lo desarrolle		✓			✓			✓				✓	✓	✓
Aplicable solamente a patentes y a derechos asociados		✓				✓						✓		✓
Aplicable a patentes y a derechos asociados	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Aplicable a las marcas	✓		✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓			
Aplicable a diseños y modelos	✓		✓	✓	✓		❖	✓	✓	✓			✓	
Aplicable a secretos industriales y a *know-how*	✓	❖	✓	✓	✓	❖	✓	✓						
Aplicable a las plusvalías			✓	✓	❖	✓	❖		✓	✓		✓		✓
Aplicable a la venta de productos innovadores *Embedded royalties*		✓							✓	✓		✓		✓
Desarrollo en el extranjero o entre vinculadas	✓	❖	✓	✓	❖	✓	✓	❖	✓	✓	✓	❖	❖	❖
Renta incentivada	B	B	N	N	B	N	B	B	N	N	B	N	B	N

Fuente: elaboración propia con datos de la Comisión Europea y de los regímenes fiscales vascos

*País Vasco y Navarra (BC/Nv) y el cantón suizo de Nidwalden son las únicas regiones con regímenes de *patent box* propio. Italia aprobó su régimen de *patent box* en 2015 por lo que no está incluido en la tabla comparativa.

❖ Aplicable con restricciones; B: bruta; N: neta

Comparados con los *input tax incentives*, que claramente fomentan la realización de actividades de I+D, tanto la Comisión Europea, como ya he adelantado, como parte de la doctrina han cuestionado **(7)** que los regímenes de patentes realmente incentiven la innovación. Esto se debe fundamentalmente a las escasas dificultades para trasladar estos activos de unas jurisdicciones a otras, de tal manera que los grupos multinacionales normalmente registran los activos en aquellas jurisdicciones fiscales con tipos efectivos inferiores, a fin de reducir la factura fiscal derivada de su explotación. Si además tenemos en cuenta que los activos adquiridos también se benefician de la reducción impositiva en muchos de los regímenes existentes, todo parece indicar que, al menos en estos casos, existen dos finalidades principales, por un lado para el contribuyente, que pretende el traslado de beneficios a jurisdicciones de menor tributación y, por otro para los gobiernos, que buscan la atracción de ingresos fiscales que naturalmente no les corresponden. Como contrapeso y en defensa de la existencia de los *output tax incentives*, se destaca el papel que juegan estos regímenes en el ámbito de la innovación y, en particular, en los procesos de comercialización de estos activos intangibles de nueva creación que necesitan ser incorporados a bienes y servicios. Así, los *input tax incentives* solamente actúan sobre las fases iniciales en la creación de los intangibles, mientras que los *output tax incentives* procuran una comercialización efectiva y eficiente del activo de nueva creación. Sin embargo, esta función, aunque de gran importancia, difícilmente justifica, en mi opinión, la menor tributación de los royalties en aquellos supuestos en los que el titular del activo no desarrolla ninguna actividad para su generación y se limita a su mera cesión, como en los casos de las patentes adquiridas a un tercero y licenciadas a otro.

Así lo han entendido tanto la OCDE como la UE y por ello realizaron un proceso de revisión de los regímenes vigentes en 2014 a fin de detectar los elementos de los mismos que pueden provocar una deslocalización de los beneficios y, en consecuencia, una situación de competencia fiscal perniciosa entre las diferentes jurisdicciones fiscales. Fruto de dichos análisis, se ha concluido en ambos foros que en todos y cada uno de los regímenes revisados existían elementos perjudiciales y, en consecuencia, han tenido que ser modificados por las autoridades competentes de cada una de las jurisdicciones afectadas. Este contexto colocó a los regímenes de *patent box* en un nuevo escenario y provocó la reconsideración y el rediseño de los mismos, de tal manera que solamente los que se adaptaron a los nuevos estándares internacionales, que estamos a punto de ver, han sobrevivido, si bien es verdad que dichos estándares se vieron

relajados en parte en la versión definitiva del informe final de la Acción 5 BEPS lo que permitió mantener algunos de los elementos que acabamos de identificar en los regímenes en vigor que, sin contradecir el enfoque acordado, aportaban una mayor flexibilidad al mismo. Como resultado de este proceso podemos hablar de la existencia de una estandarización a nivel global de los regímenes fiscales de patentes en la actualidad.

III. LA ACCIÓN 5 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE Y EL CRITERIO DE ACTIVIDAD SUSTANCIAL

La Acción 5 BEPS *«Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia»* nace, por un lado, de la preocupación existente por el riesgo que pueden suponer los regímenes preferenciales y el uso que se pueda realizar de ellos para el traslado artificial de beneficios y, por otro lado, de la falta de transparencia con respecto a algunos *tax rulings*.

En este marco, la OCDE reorienta y moderniza el trabajo desarrollado por el FHTP en el ámbito de las prácticas fiscales lesivas, con un enfoque renovado del criterio de actividad sustancial para cualquier régimen preferencial, exigiendo una correlación entre los ingresos sujetos a imposición que se ven beneficiados por el régimen preferencial y el valor que se crea.

Este requisito de sustancia, en realidad, no resulta ser nuevo sino que ya lo encontramos en el Informe OCDE de 1998 para determinar si un régimen preferencial es pernicioso **(8)** , entre los otros ocho elementos que complementan a los cuatro factores clave que son utilizados en el análisis; en particular, en el último de ellos que establece que hay que tener en cuenta si *«el régimen fomenta operaciones y acuerdos que tienen como motivo el meramente fiscal y no implica actividades sustanciales».* Sin embargo, este requisito no se encuentra suficientemente desarrollado en dicho informe y esta tarea se efectúa a través de la Acción 5 del Plan BEPS, que define y establece los parámetros para apreciar la existencia de actividad sustancial, tanto en relación con los regímenes de *patent box*, como con otros de naturaleza preferencial.

1. El criterio del nexo o *nexus approach* como criterio para definir la actividad sustancial

El FHTP barajó tres métodos diferentes para el requisito de actividad sustancial en un régimen de *patent box*. El primero, que se centró en la creación de valor, requería que los contribuyentes llevaran a cabo un número importante de actividades significativas de desarrollo. Este enfoque tuvo un apoyo minoritario entre los estados. La segunda perspectiva se basó en los principios de precios de transferencia, lo que permitiría a un régimen conceder los beneficios a toda la renta generada por la patente, siempre que se dieran tres condiciones: que el contribuyente hubiera localizado un conjunto de funciones importantes en la jurisdicción que ofrece el régimen; que fuera el propietario legal de los activos que dan derecho a los beneficios fiscales y los usa; y que soportase los riesgos económicos de los activos que dan derecho a los beneficios fiscales. A pesar de que algunos países apoyaron este enfoque, muchos más plantearon objeciones sobre el mismo, y, en consecuencia, no fue adoptado en el FHTP. El tercer método era el enfoque del nexo, que ha sido el finalmente acordado por el FHTP, incorporado a la Acción 5 BEPS y ratificado por el G20.

El criterio del nexo exige que el ingreso derivado de la explotación de la patente solamente se pueda beneficiar del régimen del *patent box,* en la medida en que el contribuyente que lo aplique haya incurrido en gastos para la creación del activo intangible por sí mismo. La razón por la que se le ha denominado *nexus approach* es porque este análisis requiere la existencia de un nexo entre los gastos de I+D en que ha incurrido el contribuyente, el ingreso derivado de la explotación del activo y el beneficio fiscal otorgado por el régimen de *patent box*. Como se puede apreciar en la fórmula que representa el *ratio* del nexo, la proporción de gastos en I+D es el indicador para calcular qué parte del ingreso derivado de su explotación se puede beneficiar de la reducción impositiva:

$$\frac{\text{Gastos que dan derecho al beneficio en los que se incurre para desarrollar el activo intangible}}{\text{Total de gastos incurridos para desarrollar el activo intangible}}$$

En definitiva, el enfoque del nexo aplica un análisis proporcional a la renta, según la cual la proporción de la renta que se puede beneficiar de un régimen de *patent box* es la misma proporción que la existente entre los gastos que dan derecho a la aplicación del régimen y los gastos totales. En otras palabras, el enfoque del nexo permite a un régimen establecer un tipo de gravamen preferencial sobre la renta obtenida de la patente en la medida en que fue generada por los gastos en I+D. El propósito del enfoque del nexo reside en conceder incentivos exclusivamente a la renta que procede del activo, en la que la actividad real de I+D es realizada por el mismo contribuyente. Este objetivo se consigue definiendo «gastos que dan lugar al incentivo fiscal» al objeto de impedir la mera contribución de capital o que los gastos para la actividad sustancial I+D sean sufragados por terceros, distintos al contribuyente, para poder beneficiarse de los incentivos previstos en un régimen de *patent box*.

Este *ratio* puede ser configurado por las diferentes jurisdicciones fiscales como una presunción *iuris tantum*, de tal manera que los contribuyentes puedan destruirla si demuestran suficientemente que existe un vínculo directo entre los gastos y el ingreso derivado del activo, que debiera permitir que un porcentaje mayor del mismo se beneficiase del incentivo. Así lo prevé la Acción 5 que, sin embargo, establece que se limite su aplicación exclusivamente a circunstancias excepcionales.

2. Contribuyentes y activos susceptibles de beneficiarse de un régimen de *patent box*

Los contribuyentes susceptibles de beneficiarse de un régimen de patentes abarcan las compañías residentes, los establecimientos permanentes nacionales (EPs) de compañías extranjeras y los EPs extranjeros de compañías residentes, que estén sujetos a gravamen en la jurisdicción que ofrece los beneficios fiscales.

En cuanto a los activos que pueden aplicar el beneficio fiscal, se encuentran limitados a las patentes y otros activos de la propiedad intelectual e industrial funcionalmente equivalentes a patentes, siempre que estén legalmente protegidos y además estén sujetos a procesos similares de autorización y registro, cuando sea pertinente. El informe final de la Acción 5 BEPS expresamente establece cuales son los activos funcionalmente equivalentes a las patentes y los limita a (i) patentes en un sentido amplio (ii) *software* registrado, y (iii) en algunas circunstancias otros activos de la propiedad industrial e intelectual, que son útiles, novedosos y no evidentes. Asimismo, determina que los activos de carácter comercial o de marketing, como las marcas, nunca podrán ser elegibles para beneficiarse de los incentivos fiscales previstos en un régimen de patentes. El fundamento de dicha exclusión lo encontramos en que, a diferencia de las patentes, se considera que no producen externalidades positivas ciertas, como la mejora en la productividad industrial o la promoción del empleo.

3. Gastos elegibles y gastos totales

Los gastos que dan derecho a beneficiarse del régimen de *patent box –qualifying expenditures–* son aquellos en los que incurre el contribuyente, o que han sido externalizados a terceros no vinculados, que están directamente vinculados con el activo y que solo se destinan para actividades reales de I+D, mientras que los gastos totales *–overall expenditures–* son la suma de todos los gastos que de haber sido realizados directamente por el propio contribuyente hubieran podido beneficiarse del incentivo fiscal.

Con carácter general, se incluirán como gastos que cualifican para la aplicación del incentivo los que actualmente dan lugar al nacimiento de los créditos fiscales de I+D según la normativa tributaria de las distintas jurisdicciones, quedando expresamente excluidos el pago de intereses, los costes de construcción, los costes de adquisición o cualquier otro coste que no estuviera directamente vinculado a un activo específico. Así pues, el enfoque del nexo no incluye todos los gastos en los que se hubiera incurrido en el desarrollo de un activo PI en los gastos totales. En cambio, añade dos tipos de gastos a los gastos elegibles: los gastos de externalización a partes vinculadas y los costes de adquisición.

En cuanto al diferente tratamiento de los gastos de subcontratación, en virtud de que sean pagados a entidades no vinculadas, que los convierte en gastos elegibles, o a vinculadas, que los califica como no elegibles pero que se deben tener en cuenta en el total de gasto, cabe hacer un par de precisiones. El fundamento de esta distinción reside en que es muy poco probable que una entidad subcontrate con un tercero no vinculado una parte esencial de sus actividades de I+D, aunque sí cabe esta posibilidad con un tercero vinculado. Por tanto, hay una presunción básica de que en los casos de subcontratación con vinculados, el contribuyente no realiza en realidad una actividad sustancial. Sin embargo, observamos en la práctica que en ocasiones el contribuyente tiene motivos económicos y de negocio válidos para centralizar toda la actividad del I+D del grupo en una sola entidad y que la subcontratación del desarrollo de la patente a una vinculada no se hace exclusivamente por motivos fiscales. De hecho, en la reunión del FHTP de 22 de mayo de 2014, en París, tanto España como Reino Unido mantuvieron una reserva en relación a la exclusión como gastos elegibles de los derivados de subcontrataciones con vinculados. Esta reserva no fue en vano y dio lugar como veremos a continuación a modificaciones sustanciales en el criterio del nexo.

Por lo tanto, si un contribuyente lleva a cabo directamente las actividades de I+D y desarrolla la patente, el porcentaje aplicable en el *ratio* gastos elegibles/gastos totales sería del 100 por 100 y, en consecuencia, todo el ingreso derivado de la explotación del activo tendría derecho a beneficiarse del incentivo fiscal. Por el contrario, si la totalidad del activo se adquiere a un tercero, los gastos de adquisición no se podrían incluir en el numerador (gastos elegibles) pero si en el denominador (gastos totales) y en consecuencia ninguna parte de los ingresos derivados de la explotación del mismo podría beneficiarse del incentivo. Entre ambos escenarios puede darse una situación intermedia, en la que el contribuyente adquiere el activo pero continúa su desarrollo incurriendo directamente en gastos relacionados con este. Estos gastos vinculados directamente con la mejora del activo después de su adquisición se incluirán tanto en los gastos elegibles como en los gastos totales y, en consecuencia, una parte proporcional de los ingresos derivados de la patente son susceptibles de beneficiarse del régimen de *patent box.*

En febrero de 2015, la OCDE incorporó, a instancias de Alemania y de Reino Unido, una modificación de calado en el criterio del nexo dando lugar al conocido como *modified nexus approach* **(9)** , que fue incorporado al informe final de la Acción 5 del Plan BEPS y que ha regido las modificaciones de los regímenes en vigor llevadas a cabo por las jurisdicciones fiscales a lo largo de 2015 y 2016. La propuesta anglo-germana modifica el *nexus appoach* en su versión original de 2014 en dos aspectos principales. Por una parte, introduce un mecanismo de *uplift,* o de elevación del incentivo fiscal, permitiendo que el contribuyente incluya los costes de adquisición y de externalización a partes vinculadas dentro de los gastos elegibles, siempre que entre ambos no superen el 30 por 100 del total. El objetivo de la propuesta de ambos países es asegurar que el enfoque del nexo no penaliza excesivamente a los contribuyentes por adquirir los intangibles o subcontratar actividades de I+D a partes vinculadas. La elevación permite garantizar que los contribuyentes solo reciben beneficios si ellos mismos realizan las actividades I+D, pero reconoce que, a pesar de haber adquirido el intangible o haber externalizado una parte del I+D a una parte vinculada, pueden ellos mismos ser responsables de una gran parte de la creación del valor que contribuyó a la renta de la patente.

Pongamos un ejemplo de cómo se aplica este mecanismo.

El contribuyente incurrió en gastos elegibles de 100, pagó 15 por costes de adquisición y 35 por los gastos de I+D subcontratados con una entidad vinculada. La cantidad inicial de gastos elegibles es, por tanto, 100, y el máximo de elevación será 30. El contribuyente puede incrementar sus gastos elegibles a 130 si sus gastos totales son iguales o mayores a 130. El total de los gastos en este ejemplo es igual a 150, de modo que la elevación puede incrementar los gastos elegibles a 130. La renta del activo susceptible de ser incentivada será multiplicada, por tanto, por la *ratio* 130/150 (86,7 %). Si este mismo contribuyente hubiera incurrido en unos gastos de adquisición de 5 y de 20 por los gastos de I+D externalizados a una parte vinculada, solo tendría 125 de gastos totales. La elevación puede por tanto incrementar los gastos elegibles a 125 y, por tanto, la renta PI será multiplicada por 125/125 (100 %)

La segunda ampliación afecta al ámbito temporal de aplicación del incentivo fiscal. Así, por una parte, se establece una cláusula por la cual se acuerda que las jurisdicciones que tienen un régimen de *patent box* en vigor lo tenían que adaptar antes del 30 de junio de 2016 a través de los procedimientos legislativos pertinentes que, en todo caso, tenían que iniciarse en 2015; por otra, se establece un régimen transitorio que permite que aquellos contribuyentes que hayan estado aplicando un régimen de *patent box* no alineado con los criterios del *modified nexus approach* continúen haciéndolo como máximo hasta el 30 de junio de 2021.

4. Ingresos totales

Dos son las cuestiones claves que afectan a la definición de cuál es el ingreso que se debe tomar como base para la aplicación del incentivo fiscal. En primer lugar, se limita a tres tipos de ingresos: a) el derivado de la explotación del activo, incluidos los royalties, b) las plusvalías derivadas de la venta del activo y c) la venta de productos relacionados directamente con la patente o *embedded royalties*. En segundo lugar, el ingreso total debe ser el neto, es decir, una vez reducido el ingreso bruto del ejercicio en la cuantía de los gastos que le son directamente imputables en ese ejercicio. El cálculo de la renta neta no ofrece dificultades en los dos primeros supuestos, aunque sí en el tercero, ya que normalmente resulta difícil de determinar qué porcentaje del total obtenido en la venta del producto deriva de la patente, para cuya determinación podría utilizarse un método de precios de transferencia, en cuyo caso nos podemos encontrar con complicaciones derivadas de que las patentes suelen ser únicas, sin comparables y de difícil valoración.

IV. EL CÓDIGO DE CONDUCTA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS DEL CONSEJO ECOFIN Y EL RÉGIMEN DE PATENT BOX

En el ámbito de la Unión Europea, el análisis de los regímenes preferenciales pertenece a la agenda del Grupo del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas en el seno del Consejo ECOFIN. No nos encontramos ante un instrumento jurídicamente vinculante, sino ante un instrumento de *soft law* en forma de sólido acuerdo político, calificado por muchos de histórico, alcanzado en 1997 por unanimidad en el seno del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la UE, para luchar contra la competencia fiscal perniciosa, estableciendo para ello una serie de criterios que permiten la calificación de las medidas fiscales «bajo sospecha» como potencialmente perjudiciales.

Al aprobar el Código de Conducta, los Estados miembros se comprometieron, por una parte, a abstenerse de introducir nuevas medidas fiscales que de acuerdo con los criterios acordados pudieran resultar potencialmente perniciosas (*standstill clause*) y, por otra, a proceder al desmantelamiento en el plazo más breve posible de todas aquellas ya existentes y destinadas a la atracción a un Estado miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros estados (*rollback clause*). Además, también se obligaron a intercambiar recíprocamente información sobre las medidas fiscales vigentes, o en proyecto, siempre que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código, y a institucionalizar un grupo encargado de convalidar las medidas fiscales anteriores, así como a supervisar las informaciones referentes a las mismas.

En junio de 2003, el Consejo ECOFIN adoptó un acuerdo mediante el que se identificaron 66 regímenes potencialmente perjudiciales, que formaron la conocida como lista Primarolo.

A pesar de su naturaleza de *soft law*, la experiencia nos demuestra que el Código ha tenido un indudable efecto en la legislación fiscal de los estados, que han derogado en su totalidad aquellos regímenes que habían sido etiquetados como perjudiciales siguiendo los parámetros del Código, debido, entre otras razones, a la presión que ejercen el resto de estados dentro del grupo. Por ello, para aquellos países que presentan objeciones a un tratamiento preferencial para las patentes y activos asimilados, el Código puede resultar el foro idóneo para contrarrestarlo. Entre las medidas fiscales de la lista Primarolo encontramos dos regímenes fiscales que encajan dentro de los regímenes de patentes: el régimen francés de royalties, que fue declarado perjudicial, lo que provocó consecuentemente una modificación del mismo, y el régimen de exención de royalties irlandés, que no fue considerado como tal, aunque no se hizo público el fundamento de esta decisión.

Con posterioridad, varios de los regímenes de *patent box* adoptados por los estados fueron analizados por el Código. En 2005, en relación al régimen húngaro, el grupo llegó a la conclusión de que no constituía una medida fiscal perjudicial aunque tampoco se hicieron públicos los argumentos que la sustentaron **(10)** . En relación a los regímenes en vigor en Holanda, Bélgica, Luxemburgo y España, la mayoría del grupo acordó que no era necesario analizarlos en detalle, si bien Alemania mostro su opinión desfavorable a dicho acuerdo. **(11)**

De manera un tanto inesperada, en el verano de 2013, el Código introdujo en su agenda los regímenes de patentes de Reino Unido y de Chipre, que habían sido aprobados en 2013 y 2012, respectivamente. En diciembre de 2013, el Consejo ECOFIN invitó al Código a revisar todos los regímenes de *patent box* en vigor en los Estados miembros de la

Unión Europea a lo largo de 2014, incluyendo incluso aquellos que ya habían sido previamente analizados, y a tener en cuenta para dicha revisión los últimos acuerdos internacionales en esta materia y, en particular, los relativos a la iniciativa BEPS de la OCDE. Así, el escrutinio de los regímenes, que se centró fundamentalmente en el cumplimiento del criterio 3 del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas para la determinación de si una medida es potencialmente perjudicial, debía tener en cuenta especialmente dos cuestiones. Por un lado, la definición del requisito de sustancia económica en el ámbito de estos regímenes. Por otro, en qué medida los regímenes de *patent box* inducen a la realización de una auténtica actividad económica. **(12)**

Reproduciendo las líneas de análisis del FHTP de la OCDE, en diciembre de 2014 el grupo del Código adoptó como criterio final de sustancia de los regímenes preferenciales de patentes el ya comentado *modified nexus approach*. Asimismo, el grupo concluyó que los regímenes que habían sido objeto de revisión en su seno no eran compatibles con este criterio y que, por lo tanto, eran potencialmente perjudiciales por incumplir fundamentalmente el criterio 3 del Código, debiendo iniciarse los procesos de modificación de los mismos, bajo la supervisión del grupo, a lo largo de 2015 y en todo caso antes del 1 de julio de 2016.

Así, el Código de Conducta analizó a lo largo de 2015, los regímenes de *patent box* vigentes en la Unión Europea **(13)** , incluidos los vigentes en los tres Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, a fin tanto de desmantelar los vigentes para 30 de junio de 2016, posibilitando tal y como hemos comentado un régimen transitorio de cinco años para las cesiones de uso acordadas antes de dicha fecha, como de establecer unos nuevos regímenes respetuosos con los criterios acordados, en el ámbito OCDE y en el de la UE.

Desde una posición externa al grupo, por diversas razones es difícil calificar de manera rotunda a los regímenes de patentes como medidas fiscales potencialmente perjudiciales. La principal de ellas es que la aplicación práctica de los criterios del Código se ve dificultada fundamentalmente por una definición bastante abstracta e indeterminada; hecho que se ve agravado porque, con carácter general, ni el propio grupo ofrece directrices para la interpretación de los mismos, ni el Informe Primarolo, en la evaluación de las 66 medidas de su lista, aportó una visión clara de las líneas interpretativas en las que se sustentaban cada una de las calificaciones. De idéntica manera, como ya se ha mencionado, cuando algunos regímenes como el belga, el luxemburgués o el español fueron descritos en el grupo, este solamente informó, sin dar a conocer su fundamentación, de que no era necesario realizar una evaluación de las medidas. A lo anterior hay que añadir que las reuniones del grupo son confidenciales y que en los documentos oficiales del mismo que se hacen públicos no se aportan suficientes pautas para la interpretación e implementación de los criterios.

1. Escrutinio y desmantelamiento de los regímenes de *patent box*; en particular, los regímenes de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

En este apartado me centraré en comentar el resultado de la revisión que llevó a cabo el Código de los regímenes de *patent box* en vigor en 2014, poniendo el foco principalmente en los regulados en la normativa fiscal del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco, para, con posterioridad, presentar la situación de actual desmantelamiento de los mismos.

Los regímenes de *patent box* se introdujeron por primera vez en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco con efectos 1 de enero de 2008, mediante la aprobación de un nuevo artículo 22 bis, con un régimen similar entre los tres, en las ahora derogadas Normas Forales que estaban vigentes desde 1996 **(14)** .

Con efectos 1 de enero de 2014, las nuevas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades reprodujeron el tratamiento de la normativa anterior para los rendimientos derivados de la cesión de activos intangibles, introduciendo un nuevo incentivo fiscal para los supuestos en los que el activo se destine al desarrollo de la propia actividad económica **(15)** .

En líneas generales, y hasta la adaptación de los regímenes de *patent box* del País Vasco a los nuevos estándares internacionales, estos consistían en una reducción del 60 por 100 o del 30 por 100 en la base imponible –en función de si el intangible había sido desarrollado por la propia entidad o por terceros– de los ingresos brutos derivados de la cesión de uso y explotación de activos intangibles o propiedad intelectual, entre los que figuraban las marcas, con la excepción del régimen alavés.

A solicitud del grupo del Código a las jurisdicciones fiscales afectadas de una descripción de los regímenes en vigor para su revisión, los Territorios Históricos del País Vasco enviaron la normativa reguladora del régimen junto con un cuestionario estandarizado cumplimentado a principios de 2014. El 22 de octubre de ese mimos año la Comisión Europea presentó al grupo el primer *assesment*, o conclusiones preliminares sobre la adecuación de los regímenes a los criterios del Código, de carácter parcial ya que dejaba sin concluir el análisis del cumplimiento del criterio 3, relativo a la actividad sustancial, en la medida en que la configuración del mismo no había sido aún finalizada en el FHTP de la OCDE. El 20 de noviembre de 2014 las delegaciones de Alemania y de Reino Unido presentaron al grupo su propuesta de *modified nexus appoach* que había sido prácticamente cerrada en el FHTP en París durante los dos días previos.

En el ámbito del Código **(16)** , la identificación de medidas fiscales potencialmente perjudiciales se realiza en dos fases. En la primera fase (A), se debe constatar que implican un nivel impositivo efectivo significativamente inferior al aplicado habitualmente en la jurisdicción fiscal de que se trate. Para ello, se debe realizar una comparación con el nivel impositivo general doméstico en la jurisdicción que adopta la medida. Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente.

En una segunda fase de la evaluación (B), se tendrán en cuenta fundamentalmente los siguientes criterios, cuya concurrencia, sin que estemos ante criterios acumulativos, provoca la consideración de medidas perjudiciales por parte del Consejo:

1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o

2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o

3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o

4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o

5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.

Pasamos a analizar los regímenes de *patent box* de los Territorios Históricos del País Vasco, en vigor hasta su modificación para adecuarlos a los nuevos estándares internacionales, a la luz de estos criterios.

A. Nivel impositivo significativamente inferior

La principal característica de los regímenes de patentes es que posibilitan una menor tributación sobre ciertas rentas derivadas de algunos activos intangibles. La doctrina destaca las dificultades prácticas para la determinación de este criterio. Esto se debe fundamentalmente a que el Código no establece criterios objetivos para dicha medición, por ejemplo, determinando un umbral por debajo del cual se puede considerar que se produce esta circunstancia. Además, tampoco está claro si se refiere a una reducción en términos porcentuales o a una reducción de puntos en el tipo a aplicar. En tercer lugar tampoco determina la metodología para el cálculo de dicho tipo efectivo **(17)** .

Tal y como se puede observar en el cuadro comparativo del apartado II de este artículo, los regímenes del *patent box* en Europa ofrecen tipos efectivos que reducen el tipo impositivo general de las empresas en porcentajes que varían desde el 30 por 100 al 100 por 100. Esta reducción del tipo se consigue o bien mediante el establecimiento directo de un tipo más reducido o bien mediante la reducción de la base imposible en forma de exención parcial. No parece que en el caso de reducciones superiores al 50 por 100, como ocurre en la mayor parte de las jurisdicciones fiscales, pueda dudarse de la existencia de una tributación inferior de carácter significativo. Sin embargo, esquemas, como el húngaro o el británico, que ofrecían reducciones del 50 por 100, o incluso el de los territorios forales del País Vasco, que contemplaban un 30 por 100 de reducción para los activos adquiridos, pueden suscitar dudas, aunque no fue el caso de la Comisión Europea que considero que en todos ellos concurría una imposición significativamente inferior y que, por tanto, eran potencialmente perjudiciales.

En el caso de los regímenes de *patent box* de los Territorios Históricos del País Vasco, debido a que el proceso de revisión por parte del Código se efectuó en 2014, período impositivo de entrada en vigor de las nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, el Código analizó, junto con la regulación vigente a partir del 1 de enero de 2014 **(18)** , el régimen que se introdujo con efectos 1 de enero de 2008 **(19)** , siendo los dos regímenes de características y contenido muy similares. En relación a ambos, el Código concluye sobre el carácter potencialmente pernicioso de los tres regímenes de patentes forales, en sus dos versiones, en la medida en que los tipos efectivos que contemplan son del 11,2%, en el caso de la exención del 60 por 100 de los ingresos derivados de los activos desarrollados por el contribuyente, y del 19,6%, en el caso de la exención del 30 por 100 de los ingresos derivados de los activos adquiridos. Una vez constatado por el Código el carácter potencialmente perjudicial de los regímenes, se pasa a la segunda fase del análisis basada en los 5 criterios enunciados a efectos de determinar si realmente deben ser considerados como tales.

B. Criterio 1

«Si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes.»

El criterio uno contiene 2 elementos. El primero, criterio 1.a, consiste en verificar si la medida es de aplicación exclusiva a no residentes o a operaciones realizadas con no residentes. El segundo, criterio 1.b, consiste en verificar si la medida es aplicable en la práctica exclusivamente o principalmente a no residentes o a operaciones realizadas con no residentes. Es decir, la Comisión en relación a este criterio propone un doble análisis *de iure* (citerio.1.a) y *de facto* (criterio 1.b).

En relación al criterio 1.a, los regímenes de *patent box* forales, al igual que la mayoría de los vigentes en la UE, no presentaron problemas. Así, lo constató la Comisión en su *assesment* al verificar que el incentivo fiscal es de aplicación *de iure* a cualquier entidad residente en España, siempre que tenga su domicilio fiscal en el País Vasco, y que no existe clausula alguna en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos que determine su aplicación exclusiva a operaciones con no residentes. Asimismo, tanto las sociedades residentes como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, que estén sometidos a la normativa del Impuesto sobre

Sociedades de cualquiera de los tres Territorios Históricos del País Vasco, se pueden beneficiar del régimen de patentes.

Tampoco presentó problemas el cumplimiento del criterio 2.b para cuya verificación resultó necesario proporcionar datos estadísticos de los años 2008 al 2012 al Código, que constan como Anexo al presente artículo. A la vista de los mismos, se concluyó que la mayor parte de los contribuyentes que se benefician de los regímenes forales son residentes y que, a su vez, como por ejemplo en 2012, el 96 por 100 de los ingresos que se han visto beneficiados por el régimen son obtenidos por esas mismas entidades. En consecuencia, el informe del Código entendió que no se cumple este criterio.

C. Criterio 2.

> *«Si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional.»*

Este criterio, a semejanza del anterior, distingue entre la dicción expresa de los textos legales, criterio 2.a o análisis *de iure*, y su aplicación práctica, criterio 2.b o análisis *de facto*. En general, una medida cumple este criterio cuando las ventajas no son de aplicación al mercado doméstico, *ring-fenced*, y por lo tanto no afectan a las base imponible interna. Este criterio como se puede observar está estrechamente relacionado con el criterio anterior.

Así, en relación al criterio 2.a, las regulaciones de los *patent box* forales no contemplan reglas que impidan ni que los contribuyentes residentes ni que las transacciones domésticas apliquen el incentivo. En cuanto al 2.b y utilizando los datos estadísticos que se presentan en el mencionado Anexo, se concluye que en el período 2008-2012 la mayor parte de los contribuyentes que han aplicado los regímenes forales son residentes y que la casi totalidad de las transacciones que se han visto beneficiadas por el mismo son domésticas. En consecuencia, el informe del Código entendió que no se cumple este criterio.

D. Criterio 3.

> *«Si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real, ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales.»*

Como ya he anunciado, la propuesta inicial de valoración de la Comisión en octubre de 2014 no contenía el análisis de la concurrencia de este criterio, ya que estaban terminando de perfilarse los requisitos para su cumplimiento, tanto en el FHTP de la OCDE, como en el grupo del Código.

Una vez acordado el criterio del nexo modificado, *modified nexus approach*, cuyo contenido se ha comentado en el apartado anterior, el grupo del Código determinó que ninguno de los regímenes vigentes en la Unión Europea cumplía este criterio y que, por ello, debían ser, o bien derogados, o bien modificados para adaptarse al mismo si querían continuar en vigor **(20)** .

Lo más destacable es que ninguno de ellos relacionaba los ingresos que debían ser objeto de incentivo con los gastos en I+D en que había incurrido el contribuyente para desarrollar el activo. Además, como ocurría con los regímenes de patentes forales, tampoco excluían los ingresos derivados de partes vinculadas y la mayoría de los regímenes se aplicaban también a los activos adquiridos aunque, como en el caso de los forales, fuese con un incentivo menor. Además, tal y como se observa en el análisis comparativo presentado en el apartado II de este artículo, muy pocas jurisdicciones fiscales restringían el beneficio fiscal a las patentes o activos asimilados, tal y como exige el *modifed nexus approach,* sino que era de aplicación a otros intangibles. En el caso de los regímenes de Bizkaia y Gipuzkoa, no así en el alavés, incluso eran de aplicación a intangibles de carácter comercial, como las marcas, que quedan expresamente excluidas del ámbito de aplicación según el criterio acordado.

Finalmente, regímenes como el belga, el húngaro, el portugués o los forales vascos aplicaban los incentivos sobre el ingreso bruto, lo cual choca frontalmente con lo que determina el criterio del nexo modificado, que establece que la renta total debería ser definida de tal manera que la renta que se beneficie del régimen no sea desproporcionadamente alta en relación con el porcentaje de gastos elegibles realizados por los contribuyentes. Esto significa que la renta total no debería ser definida como renta bruta del activo, sino que debería ser calculada restando de la renta bruta obtenida en el año los gastos del intangible atribuibles a la renta en ese mismo año.

E. Criterio 4.

> *«Si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE.»*

El cuarto criterio trata de impedir que la determinación de los ingresos derivados de patentes susceptibles de tributación se realice mediante la utilización de métodos nocionales, como el del costo incrementado o *cost-plus*. En la medida en que estos métodos se desvían de los acuerdos internacionalmente aceptados en esta materia, como por ejemplo, los principios de precios de transferencia de la OCDE, las medidas podrían llegar a considerarse como perjudiciales.

En la mayor parte de las jurisdicciones de la UE, también en el caso de las del País Vasco, los ingresos recibidos de

partes vinculadas, tanto en el ámbito internacional como generalmente en el doméstico, se deben determinar conforme a los mencionados principios.

Las principales objeciones que la Comisión presentó en su *assesment* de los regímenes forales de *patent box* en relación a este criterio fueron fundamentalmente dos. Por un lado, la no aplicación del principio de tributación sobre la renta neta, que resulta ser un método determinación del beneficio general e internacionalmente aceptado.

Por otro, común a varios regímenes, fue el hecho de que el beneficio fiscal se determinase mediante una exención, en el caso de los regímenes vascos del 60 por 100 o del 30 por 100, de parte de los ingresos. La Comisión entiende que este método de exención se desvía de los principios internacionalmente establecidos para la determinación del beneficio. Otros regímenes como el de Reino Unido, España u Holanda también recibieron importantes objeciones por parte de la Comisión en relación a este criterio.

En consecuencia, la Comisión concluyó que los regímenes de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa cumplen este criterio por no respetar los principios de valoración internacionalmente acordados.

F. Criterio 5.

> *«Si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia»*

El criterio de transparencia exige que todos los requisitos para la concesión del beneficio fiscal estén claramente establecidos en las leyes o disposiciones reglamentarias y que estas a su vez sean de carácter público y accesible a los contribuyentes, sin que quede margen para la discrecionalidad por parte de las autoridades fiscales. En relación a este criterio, elementos problemáticos resultan ser los *tax rulings* que, por ejemplo, concurren en el *innovation box* holandés, o los acuerdos previos de calificación de activos regulados en el régimen de *patent box* aplicable en territorio común en el estado español. Tras el análisis de la información solicitada en relación a los regímenes de patentes del País Vasco, la Comisión concluyó que las medidas eran transparentes y que por lo tanto no cumplían este criterio.

Una vez revisados todos los regímenes de patentes de la Unión Europea a la luz de los criterios analizados, el grupo del Código los calificó como perjudiciales fundamentalmente por concurrir en todos los casos el criterio 3 y algún otro más, por ejemplo en el caso de los regímenes vascos, también el criterio 4.

El proceso de desmantelamiento de los regímenes perjudiciales ya ha finalizado por parte de los Estados, tal y como informó el Código al ECOFIN, tras la reunión de 8 de junio de 2017 **(21)** . Italia y los territorios forales de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra han sido los últimos en culminar sus modificaciones legislativas de desmantelamiento, siendo Francia la única jurisdicción fiscal que, estando en desacuerdo con el carácter perjudicial de su régimen, ha decidido no modificarlo por el momento.

En el caso de los Territorios Históricos del País Vasco el desmantelamiento de los regímenes se produjo en el plazo requerido por el informe final de la Acción 5 BEPS y por el grupo del Código. Así, con efectos para los periodos impositivos iniciados con posterioridad al 30 de junio de 2016, los tres Territorios Históricos modificaron el artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, *Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial*, **(22)** a fin de adaptar el tratamiento fiscal de la reducción por la cesión de propiedad intelectual o industrial al criterio del nexo modificado, complementándolo con la aprobación de un régimen transitorio hasta 2021, en el marco de la propuesta anglo-germana, que permite la aplicación del antiguo régimen de *patent box*, a aquellos contratos de cesión del derecho de uso o de explotación de la propiedad intelectual o industrial que se hayan formalizado con carácter previo a la entrada en vigor del nuevo régimen **(23)** .

Sin embargo, en cumplimiento de nuevos acuerdos complementarios alcanzados en el FHTP de la OCDE y en el Código de Conducta, se exigió a las jurisdicciones fiscales el establecimiento de mecanismos de garantía en relación al régimen transitorio, que, si bien en el caso del País Vasco casi con toda seguridad no van a ser aplicables, ha sido necesario incorporar a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos.

Por un lado, se requirió el establecimiento de un sistema de transparencia reforzada mediante el intercambio de información automático entre las jurisdicciones afectadas para las nuevas entradas en el régimen transitorio con posterioridad a 6 de febrero de 2015. En el caso de los territoritos forales del País Vasco y de otras jurisdicciones fiscales, como por ejemplo la navarra o la de territorio común, esta exigencia se ha articulado solicitando dicha información en el modelo 200 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para el período impositivo 2016, a presentar entre el 1 de julio y el 31 de julio de 2017 **(24)** . Para las nuevas entradas entre el 6 de febrero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015, existe un compromiso de las autoridades fiscales vascas de requerir idéntica información a la contenida en el modelo 200 a los contribuyentes afectados.

Por otro, ha sido necesario introducir una modificación con carácter urgente, **(25)** por afectar a la autoliquidación de 2016, en los regímenes transitorios a fin de mitigar el riesgo de que se produzcan nuevas entradas de activos al régimen transitorio en fechas cercanas a 30 de junio de 2016, con la única pretensión de beneficiarse de un tratamiento tributario que naturalmente no les hubiera sido de aplicación. Para ello, se establecen medidas de protección adicional al objeto de impedir que los contribuyentes apliquen el régimen transitorio a los activos intangibles que se adquieran directa o indirectamente de partes vinculadas después del día 1 de enero del 2016, siempre que no fuesen elegibles, es decir, que no tuvieran derecho a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía

aplicando.

En la reunión del Código de 20 de julio de 2017, se ha solicitado por parte del Grupo que se enviarán las disposiciones aprobadas por los Territorios Históricos, cuyo texto en fase de proyecto había sido remitido para la reunión del mes anterior, a fin de dar por finalizado formalmente el proceso de desmantelamiento de los regímenes de *patent box* del País Vasco.

2. Los nuevos regímenes de *patent box* en la Unión Europea y su alineación con el criterio del nexo modificado; en particular, los regímenes de los Territorios Históricos del Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Una vez finalizados los procedimientos legislativos de adaptación de los regímenes de *patent box* europeos a los estándares del nexo modificado, el grupo del Código realizó a lo largo de 2016 y del primer semestre de 20017, el proceso de *standstill,* mediante el que se supervisa que los nuevos regímenes aprobados no contengan elementos perjudiciales conforme a los criterios del Código.

En el informe del primer semestre de 2017 del Código al ECOFIN **(26)** se recogen los avances realizados en este ámbito. Así, el Código de Conducta acuerda el carácter no perjudicial de los nuevos regímenes de *patent box* de Bélgica, Chipre, Hungría, Irlanda, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Portugal, Reino Unido. Asimismo, se pone de manifiesto que, en la reunión de 8 de junio de 2017, fueron objeto de análisis las siguientes 5 jurisdicciones fiscales: Italia, España (regímenes de territorio común, regímenes vasco y navarro) y Francia. Finalmente el grupo acordó el carácter no perjudicial del régimen italiano, en la medida que la delegación italiana presentó un compromiso al grupo de modificación del ámbito de aplicación de su régimen de patentes, no alineado con el *modified nexus approach*, por incluir algunos activos intangibles que no se pueden considerar cualificados, al amparo de lo dispuesto en el informe final de la Acción 5 BEPS.

En relación a los regímenes fiscales del estado español, el Código solicita que se modifiquen los elementos perjudiciales de los mismos que fundamentalmente se refieren, como en el caso italiano, a los activos cualificados, a lo que se comprometen las autoridades fiscales vascas, navarra y de territorio común. Además, El régimen de territorio común debe hacer algunos ajustes adicionales. Finalmente Francia vincula la no adaptación de su régimen al reciente cambio de gobierno de su país, si bien con anterioridad, como se ha comentado, ya se había mostrado reticente a abordar modificaciones en su régimen al defender su carácter no perjudicial, siendo la única jurisdicción fiscal de la UE que, a fecha de hoy, no ha cumplido con el compromiso de desmantelamiento.

Como colofón al presente análisis, haré un comentario sobre los nuevos regímenes de *patent box* de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, destacando los elementos más novedosos que pretenden alinearlos con el *modified nexus approach* y analizaré el *assesment* **(27)** sobre los mismos, que la Comisión Europea presentó al grupo del Código en la reunión de 23 de enero de 2017 y que ha sido ratificado en la última reunión de 20 de julio.

A. Los regímenes de *patent box* forales tras su adaptación a los nuevos estándares internacionales

Antes de comenzar, dedicaré unas breves líneas al apartado 4 del artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades antes de su modificación, en el que se incentivaba que el activo se destinase al desarrollo de la propia actividad económica. En primer lugar, tenemos que reconocer que sistemáticamente su ubicación no era la más correcta debido a que no estamos ante una reducción de ingresos, al amparo de un régimen de *patent box* potencialmente perjudicial por no cumplir el criterio de sustancia, mediante la que se incentiva la cesión de activos, sino ante el reconocimiento de un gasto nocional derivado de la utilización de los activos por parte de las entidades que los desarrollan o adquieren.

Por ello, aprovechando la adaptación del *patent box* a fin de respetar los criterios del *modified nexus approac*h, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2016, en Bizkaia y en Álava se añade un nuevo apartado quinto al artículo 32 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, que se dedica a establecer las normas especiales en materia de gastos, incorporando a él dicho incentivo fiscal. Por su parte el Territorio Histórico de Gipuzkoa lo deroga con efectos desde el 1 de julio de 2016.

Las diferencias de este incentivo con respecto al *patent box* son notables. Realmente lo que se le está reconociendo a toda entidad que aplique este incentivo es un gasto nocional interno, que nace del desarrollo o adquisición de propiedad intelectual o industrial y posterior aplicación de la misma en el proceso productivo de la propia entidad, incluidas las marcas.

De esta forma se trata de fomentar y potenciar el uso en el propio proceso productivo de este tipo de intangibles en Bizkaia y en Álava, y no tanto su desarrollo para que sea explotado en otra jurisdicción fiscal, poniendo en situaciones similares a aquél que lo desarrolla para ceder su uso a terceras partes con aquél que lo utiliza en su proceso productivo, bien lo haya desarrollado él, o bien lo haya adquirido de terceros.

El incentivo fiscal se articula mediante el mecanismo de reducción en base imponible de un importe equivalente al 5 por 100 del precio de adquisición/coste de producción de una determinada propiedad intelectual o industrial propia, con el límite del 0,5 por 100 del volumen de ingresos que deriven de la actividad económica en la que se apliquen. Adicionalmente se permite, para los casos en los que la reducción no haya alcanzado el límite máximo establecido respecto del ingreso de la actividad en la que se aplique el intangible en cuestión, la posibilidad de reducir esa diferencia con la compensación por la utilización de marcas registradas y generadas por la entidad, siempre que, de igual forma, se

apliquen en su actividad.

En relación al nuevo régimen de *patent box* regulado en el artículo 37 de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes deberán ejercitar una opción en la autoliquidación correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de julio de 2016, momento a partir del cual se aplicará el régimen del *patent box* con las modificaciones requeridas por su adaptación al *modified nexus approach*.

Pasamos a resaltar los elementos más novedosos y notables del nuevo régimen, todos ellos relacionados fundamentalmente con los criterios 3 y 4 del Código, analizados en el subapartado anterior en relación a los regímenes de patentes vascos en vigor hasta 30 de junio de 2016. En primer lugar, corrigiendo uno de los principales elementos perjudiciales no alineados con los nuevos estándares internacionales, el incentivo ha de calcularse sobre la renta neta percibida como consecuencia de la explotación del intangible, en vez de sobre los ingresos brutos. Así se aplicará un 70 por 100 de reducción, frente al 60 por 100 vigente con anterioridad, sobre la renta que se derive de la cesión de uso o explotación a terceros de intangibles propios, que hayan sido, bien desarrollados por la propia entidad cedente, o bien obtenidos mediante la subcontratación de su desarrollo a terceros no vinculados, debiendo entenderse a estos efectos como renta neta, la diferencia positiva resultante del ingreso bruto del ejercicio proveniente de la cesión de los activos intangibles, una vez deducido el gasto por amortización de los activos en cuestión y los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

No obstante, el segundo párrafo de este apartado limita el incentivo para los supuestos en los que el activo haya sido adquirido o el desarrollo del mismo se haya efectuado mediante subcontratación con una entidad vinculada. Recordemos que el régimen anterior concedía un incentivo autónomo del 30 por 100 en caso de adquisición del activo, sin ningún tipo de limitación. En el nuevo régimen, si la patente o el activo han sido parcialmente adquiridos o si su desarrollo ha sido subcontratado a una empresa vinculada a la sociedad cedente, el derecho a la aplicación del incentivo se mantiene aunque queda limitado. Se observa que, a medida que el gasto de adquisición del activo intangible o la subcontratación con vinculados asciende, el coeficiente de la fórmula disminuye, lo que determina el descenso de la renta que puede disfrutar del incentivo fiscal. Lo inverso ocurre cuando asciende el gasto incurrido para la creación del activo o la subcontratación con terceros no vinculados.

Además, como consecuencia de la presión ejercida por Alemania y Reino Unido, que consiguieron modificar *in extremis* el informe de la Acción 5 BEPS, el numerador de la fórmula puede incrementarse en un 30 por 100 sin que el importe resultante pueda superar al denominador, bajo la justificación de no penalizar excesivamente a las entidades que adquieren el activo intangible o realizan subcontratación con entidades vinculadas.

En relación a los activos cualificados, en el caso de los Territorios Históricos de Bizkaia y de Gipuzkoa, los nuevos regímenes subsanan una vulneración clara de los nuevos estándares al excluir del incentivo fiscal a las rentas que procedan de la cesión de uso o explotación de marcas, a la vez que prevén la posibilidad de que, por vía reglamentaria, se determine qué activos intangibles pueden quedar sometidos al régimen, lo cual, bajo mi punto de vista, ha sido correctamente cuestionado por la Comisión y por el Código por vulnerar el informe final de la Acción 5 BEPS, que exige la determinación precisa y certera de los activos cualificados para la cesión.

En segundo lugar, el apartado dos del artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, enumera una serie de requisitos que el legislador foral considera imprescindibles para poder aplicar el incentivo fiscal, que queda consecuentemente sujeto al cumplimiento de las cuatro condiciones en él establecidas, entre las que destaca el cumplimiento de requisitos contables y documentales, dando respuesta a la exigencia de trazabilidad y seguimiento tanto de los gastos como de las rentas; exigencia imprescindible para la aplicación del incentivo, según dispone el informe final de la Acción 5 BEPS.

Por último, en los apartados cuarto y quinto del artículo 37, se establece un sistema de compensación de las rentas positivas y negativas que proceden de la explotación de intangibles que impide, tal y como exigen los nuevos estándares, que las pérdidas derivadas del régimen de patentes, cuyas rentas tributan a tipos reducidos, puedan ser compensadas con rentas que tributen al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

B. *Assesment* de grupo Código de Conducta sobre los nuevos regímenes de *patent box* de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa

El 23 de enero de 2017 la Comisión Europea presentó al Código su valoración inicial sobre el carácter potencialmente pernicioso de los regímenes de *patent box* que habían visto la luz en las distintas jurisdicciones fiscales europeas.

Todos ellos han presentado deficiencias en cuanto a la imposibilidad de proporcionar datos estadísticos a la Comisión para constatar la no concurrencia de los criterios 1.b) y 2.b) del Código que, como se ha comentado, analizan la vertiente *de facto* de estos criterios. Dicha imposibilidad resulta obvia en la medida en que estamos ante incentivos fiscales de muy reciente entrada en vigor y de escasa aplicación por el momento, si tenemos en cuenta la existencia de cláusulas transitorias que permiten la aplicación de los regímenes anteriores hasta el 2021. Por ello, el análisis de estos criterios se posterga a un momento posterior en el que se disponga de más información.

Sin embargo, los regímenes de patentes forales presentan algunos elementos conflictivos adicionales. Como punto de partida, la comparativa entre el 8,4%, tipo impositivo efectivo resultante de los nuevos regímenes, y el 28%, tipo general del Impuesto sobre Sociedades en las tres jurisdicciones fiscales forales, lleva a concluir al Código, sin ningún tipo de duda, sobre el nivel impositivo significativamente inferior al general que ofrecen estos regímenes.

En relación a los criterios 1 y 2, con la salvedad que acabo de comentar, la Comisión, al igual que en el análisis que hizo de los regímenes iniciales, declara la no concurrencia de los mismos.

Es en relación a los criterios 3 y 4, auténtica esencia del criterio del nexo modificado, donde, a pesar de los grandes avances que se han realizado, se observan aún ciertas incoherencias con los nuevos estándares acordados.

El criterio 3 contiene cinco elementos clave.

Solamente uno de ellos plantea importantes objeciones; es el relativo a los activos intangibles cualificados para la aplicación del régimen. En el apartado III.2 de este artículo, ya hemos visto cuáles son estos. En línea con lo exigido, los regímenes vascos han sido modificados a fin de excluir a las marcas de su ámbito de aplicación. Sin embargo, el hecho de que en la norma legal no exista una enumeración positiva, sino una delimitación negativa, de los activos elegibles, así como de que la nueva regulación deje en manos de la Administración tributaria el establecimiento de qué activos tienen esta naturaleza, hace que se entienda incumplido lo exigido por el informe final de la Acción 5 BEPS.

Considero acertada la postura de la Comisión y su aceptación por parte del grupo del Código, si bien es cierto que tal y como reconoce la propia OCDE, en su documento *«Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes»*, las jurisdicciones fiscales requieren ciertas directrices para determinar los activos que se pueden beneficiar del régimen, siendo necesario, además, recurrir a la normativa mercantil reguladora de este tipo de activos de cada una de las jurisdicciones a fin de ver qué activos son funcionalmente equivalentes a las patentes, y si están legalmente protegidos y sometidos a un proceso de aprobación y registro. Lo que parece claro es que, a pesar de que la doctrina administrativa de las haciendas forales, en particular, la de Bizkaia, ha admitido que el *know-how*, cumpliendo ciertos requisitos, se beneficie de este incentivo, el informe final de la Acción 5 no ampara dicha inclusión **(28)** .

Los cuatro elementos restantes contenidos en el criterio 3, es decir, el *ratio* del nexo, los requisitos documentales y contables para la trazabilidad y el seguimiento sobre los ingresos y los gastos amparados por el régimen, el no carácter de presunción *iuris tantum* del *ratio* del nexo y el tratamiento de las pérdidas derivadas de la explotación de los activos, tal y como han sido configurados en los regímenes forales, no presentan ningún problema a la Comisión.

En cuanto al criterio 4, el hecho de que los nuevos regímenes de patentes tomen en cuenta los ingresos netos y no los brutos, de que la normativa foral de los Impuestos sobre Sociedades aplique las Directrices sobre Precios de Transferencia para la valoración de las operaciones entre vinculados y la no existencia de asimetrías en el tratamiento de las perdidas despeja dudas en relación a la no concurrencia de este criterio. Sin embargo, emerge una cuestión horizontal que afecta a varias jurisdicciones fiscales que consiste en determinar hasta qué punto la aplicación de una exención en forma de porcentaje fijo de los ingresos para conseguir una menor tributación vulnera el principio de valor de mercado o, por el contrario, se considera una mera medida técnica en el ámbito fiscal.

Finalmente y en relación al criterio 5 sobre falta de transparencia, la Comisión lo liga al cumplimiento del criterio 3, en la medida en que las Normas Forales no contemplan cuáles son los activos susceptibles de beneficiarse del régimen sino que se efectúa una deslegalización al ámbito reglamentario para su determinación.

En consecuencia, a la vista del cumplimento parcial de los criterios 3 y 5 del Código, la propuesta de la Comisión es de calificar los regímenes, junto con el navarro y el de territorio común, con fundamentaciones similares, como perjudiciales

El pasado 20 de julio, en la primera reunión del Código de Conducta que ha inaugurado el segundo semestre de 2017 presidido por Estonia, el portavoz de la delegación de España explicó, en relación a los tres regímenes de patentes del estado –territorio común, navarro y vasco– que se va a proceder a establecer cuáles son los activos cualificados conforme al *modifed nexus approach* a la mayor brevedad posible, y en todo caso antes de 1 de enero de 2018, con el compromiso de que, para el informe final al Consejo ECOFIN de diciembre de 2017, el grupo del Código de Conducta haya conocido los textos legales de modificación y esté en condiciones de evaluar los regímenes.

BIBLIOGRAFÍA

ARGINELLI, P*, «Innovation through R&D tax incentives: some ideas for a fair and transparent tax policy»* World Tax Journal (March 2015), IBFD Journals.

EUROPEAN COMMISSION, *«A study on R&D Tax incentives. Final report».* Taxation papers, Working Paper n.52-2014.

EUROPEAN COMMISSION*, «Patent Boxes design, patents location and local R&D»* Taxation papers, Working Paper n.57-2015.

EVERS K. L, *«Intellectual Property Box Regimes. Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options».* Tesis doctoral. Universidad de Mannheim. noviembre 2014.

MARTINEZ BÁRBARA, G. *«Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco»*, IVAP, Oñati, 2014.

OCDE (1998), «*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue»*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015), *«Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report»*, OECD Publishing, Paris.

OCDE (2016), *«Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015»*, OECD Publishing, Paris.

SANZ GADEA, E. *«El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles»,* Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, num 397 (abril 2016).

Anexo estadístico: regímenes de *patent box* Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (2008-2012)

ÁLAVA:

STATISTICAL DATA ON THE REDUCTION OF INCOME DERIVING FROM CERTAIN INTAGIBLE ASSETS (ART. 22BIS NF 24/1996)												
YEAR	2009			2010			2011			2012		
% REDUCTION	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers
60%	0,50	0,30	1	4,93	2,96	3	5,70	3,42	4	6,87	4,12	4
30%	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0	0,28	0,08	2	0,97	0,29	2
TOTAL	0,50	0,30	1	4,93	2,96	3	5,98	3,50	5	7,84	4,41	5

Source: Hacienda Foral de Álava (Álava Foral Treasury)

In 2010, 2011 y 2012 just one taxpayer is a foreign owned resident company. The total amount of tax exemption applied by this taxpayer compared with the total amount of tax benefit is 0,4% in 2010, 0,5% in 2011 and 0,5% in 2012.

BIZKAIA:

STATISTICAL DATA ON THE REDUCTION OF INCOME DERIVING FROM CERTAIN INTANGIBLE ASSETS (ART.22BIS NF 3/96)															
YEAR	2008			2009			2010			2011			2012		
% REDUCTION	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers
60%	0,91	0,55	3	5,22	3,13	10	31,48	18,89	11	49,85	29,91	27	61,32	36,79	28
30%	26,15	7,85	9	31,37	9,41	10	42,08	12,62	18	19,74	5,92	8	19,83	5,95	9
TOTAL	27,06	8,39	12	36,59	12,54	20	73,56	31,51	28	69,59	35,83	34	81,15	42,74	36

Source: Hacienda Foral de Bizkaia (Bizkaia Foral Treasury)

A minimum number of taxpayers are foreign owned resident companies, namely, in 2009 (2 taxpayers), 2010 (3 tax payers), 2011 (3 tax payers) and in 2012 (5 taxpayers). The total amount of tax exemption applied by these taxpayers compared with the total amount of tax benefit is 14,86 % in 2009, 14,05 % in 2010, 12,83 % in 2011 and 12,46 % in 2012.

GIPUZKOA:

STATISTICAL DATA ON THE REDUCTION OF INCOME DERIVING FROM CERTAIN INTAGIBLE ASSETS (ART. 22BIS NF7/1996)															
YEAR	2008			2009			2010			2011			2012		
% REDUCTION	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers	Income (million €)	Amount of reduction	Number of Taxpayers
60%	7,7	4,60	4	15,0	9,00	8	21,3	12,80	10	21,8	13,10	13	30,8	18,50	16
30%	21,0	6,30	2	31,0	9,30	7	0,3	0,10	7	0,3	0,10	6	0,7	0,20	4
TOTAL	28,7	10,90	6	45,7	18,30	13	21,6	12,90	15	22,2	13,20	17	31,5	18,70	19

Source: Hacienda Foral de Gipuzkoa (Gipuzkoa Foral Treasury)

Among these companies there are none foreign owned resident companies.

---

(1) Para un análisis en profundidad del ámbito europeo, véase: EUROPEAN COMMISSION, *"A study on R&D Tax incentives. Final report"*. Taxation papers, Working Paper n.52-2014.

Ver Texto

(2) European Commission, *"Patent Boxes design, patents location and local R&D"* Taxation papers, Working Paper n.57-2015.

Ver Texto

(3) http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-309_en.htm

Ver Texto

(4) N 480/2007. DOUE 01.04.2008. http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_N480_2007

Ver Texto

(5) Nota de la autora: la versión original del informe final se redactó en inglés por lo que se recomienda el uso del informe en dicha lengua.

OECD (2015), *"Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report"*, OECD Publishing, Paris. OCDE (2016), *"Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015"*, OECD Publishing, Paris.

Ver Texto

(6) Para la participación de representantes de las instituciones vascas en los foros fiscales internacionales de la OCDE y de la UE, véase MARTINEZ BÁRBARA, G. *"Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco"*, IVAP, Oñati, 2014. La autora de este artículo y del libro de referencia es una de las personas que acude al grupo de trabajo "D5 Código de Conducta de fiscalidad empresaria" del Consejo ECOFIN en representación de las instituciones vascas,

Ver Texto

(7) ARGINELLI, P, *"Innovation through R&D tax incentives: some ideas for a fair and transparent tax policy"* World Tax Journal (March 2015), IBFD Journals.

Ver Texto

(8) OCDE (1998*), "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue"*, OECD Publishing, Paris.

Ver Texto

(9) https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf

Ver Texto

(10) Code of Conduct (Business Taxation) Report to the ECOFIN Council 15434/05

Ver Texto

(11) Code of Conduct (Business Taxation) Report to the ECOFIN Council 15545/1/07 REV 1 FISC 157 y Code of Conduct (Business Taxation) Report to the ECOFIN Council 16084/1/00 REV 1

Ver Texto

(12) Criterio 3 "…si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales…

Ver Texto

(13) Bélgica, Chipre, Francia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Portugal, España (central y los cuatro subcentrales) y Reino Unido.

Ver Texto

(14) Este incentivo se creó en Álava mediante la Norma Foral 14/2008, de 3 de julio; en Bizkaia mediante la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio y en Gipuzkoa con la Norma Foral 8/2008, de 23 de diciembre.

Ver Texto

(15) Véase nota 18.

Ver Texto

(16) Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal – Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas – Fiscalidad del ahorro

Ver Texto

(17) EVERS K. L, *"Intellectual Property Box Regimes. Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options"*. Tesis doctoral. Universidad de Mannheim. Noviembre 2014.

Ver Texto

(18) Sirva de referencia para los 3 Territorios Históricos la normativa del THB, teniendo en cuenta que son prácticamente idénticas. Artículo 37 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*: "Artículo 37. Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial. 1. No se integrará en la base imponible el 30 por 100 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. El porcentaje de no integración en la base imponible será del 60 por 100 cuando la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad. En ningún caso darán 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. A estos efectos, se entiende que un programa informático no se encuentra en el supuesto descrito en el párrafo anterior cuando se trate, efectivamente, de un programa no estándar, específicamente desarrollado y mejorado por el contribuyente y que presente 47 funcionalidades específicas personalizadas para el cesionario en relación con su proceso productivo, del que constituya un elemento relevante. 2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior 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. 3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el apartado 7 del artículo 60 de esta Norma Foral. 4. Asimismo, el contribuyente reducirá su base imponible en un importe equivalente al 5 por 100 del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial, en tanto que la misma se aplique en el desarrollo de una actividad económica, siempre que disponga de la plena propiedad de la misma y con las mismas exclusiones que las establecidas en el apartado 1 anterior, sin que esta reducción pueda superar el 0,5 por 100 del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique. Si la reducción no ha alcanzado dicho límite, el contribuyente 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. La reducción*

establecida en este apartado será compatible con la deducción de la amortización o de las pérdidas por deterioro de valor que correspondan a los activos intangibles respecto de los que se calcula la misma."

Ver Texto

(19) Sirva de referencia para los 3 Territorios Históricos la normativa del THB, teniendo en cuenta que son prácticamente idénticas. Artículo 22.bis de la Norma Foral 3/1996, de 21 de junio, del Impuesto sobre Sociedades: *"Artículo 22 bis. Reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial. 1. No se integrará en la base imponible el 30 por 100 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. El porcentaje de no integración en la base imponible será del 60 por 100 cuando la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad. En ningún caso darán 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. 2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior deberán cumplirse lo 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. 3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 34.1 b) de esta Norma Foral. 4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal."*

Ver Texto

(20) Code of Conduct (Business Taxation) Report to the ECOFIN Council 16553/1/14 REV 1 FISC 157

Ver Texto

(21) Code of Conduct (Business Taxation) Report to the ECOFIN Council 10047/17 FISC 133

Ver Texto

(22) El artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades fue redactado para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de julio de 2016, por Norma Foral 5/2016, 20 julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria en THB; por 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 en THG; y por 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 en THA.

Ver Texto

(23) THB: Disposición Transitoria Décimo Novena de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; THG: Disposición Transitoria Vigésimo Segunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades; THA: Disposición Transitoria Décimo Novena de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(24) Ver página 23 del modelo 200 aprobado en THB por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1087/2017, de 8 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016; THG: Orden Foral 282/2017, de 5 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G, y su forma, lugar y plazo de presentación e ingreso; THA: Orden Foral 298/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 de mayo, de aprobación de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, y de las condiciones generales para su presentación telemática.

Ver Texto

(25) THB: Decreto Foral Normativo 2/2017, de 6 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. THG: Decreto Foral-Norma 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. THA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 13 de junio, que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, dicha modificación se ha producido mediante la ley Foral 10/2017, de 27 de junio, de modificación parcial de la Ley Foral 2672016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(26) Code of Conduct (Business Taxation) Report to the ECOFIN Council 10047/17 FISC 133

Ver Texto

(27) La redacción del artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, tras las modificaciones operadas en cada

Territorio Histórico a fin de adaptarlo al *modified nexus approach*, por las disposiciones normativas recogidas en la nota 20, es la siguiente: *"Artículo 37. Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial. 1. No se integrará en la base imponible el 70 por 100 de las rentas 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, y siempre que la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad o mediante subcontratación con terceros no vinculados.*

Idéntico porcentaje de no integración será aplicable en el caso de que la propiedad intelectual o industrial haya sido parcialmente adquirida o desarrollada mediante subcontratación con empresas vinculadas, según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral, siempre que la proporción del gasto incurrido a través de dicha adquisición o subcontratación no supere el 30 por ciento del gasto relacionado directamente con el desarrollo de la propiedad intelectual o industrial por la propia entidad o mediante subcontratación con terceros no vinculados. En el caso de que se supere el mismo, la no integración en la base imponible se reducirá proporcionalmente en el porcentaje que represente el exceso sobre el importe total de los gastos incurridos. Reglamentariamente podrán determinarse cuales son los gastos que se entienden que no se encuentran directamente relacionados con el desarrollo de la propiedad intelectual o industrial.

Las rentas a que se refieren los dos párrafos anteriores estarán constituidas por 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 por aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de esta Norma Foral y aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

Se podrán establecer reglamentariamente los activos intangibles que den derecho a la aplicación de la presente reducción. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, 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.

A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se entiende que un programa informático no se encuentra en el supuesto descrito en el párrafo anterior cuando se trate, efectivamente, de un 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.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior 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 económicas. c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a las mismas. d) Que la entidad cedente disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el apartado 7 del artículo 60 de esta Norma Foral.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, si en períodos impositivos anteriores se hubieran integrado en la base imponible rentas a que hace referencia el apartado 1 de importe negativo sin la aplicación del coeficiente derivado de la aplicación de lo previsto en el mencionado apartado, se integrará en la base imponible el 100 por 100 del importe de la renta positiva obtenida en el período impositivo hasta la cuantía correspondiente a las rentas negativas de períodos impositivos anteriores, pudiendo aplicar el coeficiente de integración previsto en el apartado 1 de este artículo al exceso.

5. En el supuesto de que la renta del período impositivo a que hace referencia el apartado 1 anterior sea negativa y el contribuyente hubiera aplicado la reducción prevista en este artículo en períodos impositivos anteriores, la citada renta negativa se integrará en la base imponible mediante la aplicación de idéntico coeficiente que el que se derive de la aplicación de lo dispuesto en dicho apartado 1.Lo dispuesto en este apartado se aplicará hasta tanto el importe de las rentas negativas a integrar en la base imponible no supere el importe de las rentas positivas que se hayan integrado en la base imponible en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo. El exceso, en su caso, se integrará en la base imponible en la totalidad de su importe, resultando de aplicación, en su caso, en períodos impositivos posteriores lo previsto en el apartado 4 de este artículo."

Ver Texto

(28) Consulta de la HFB de 20.03.2012. Consulta de la HFB de 27.05.2015; Consulta de la HFB de 30.07.2015

Ver Texto

El plan BEPS y las operaciones vinculadas desde la perspectiva de los territorios forales

Ester Urruzola Moreno

Licenciada en Derecho

I. INTRODUCCIÓN

A resultas de la globalización han cambiado los modelos empresariales, que han pasado de ser modelos operativos específicos para cada país a ser modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global **(1)** .

Por otra parte, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes.

Las lagunas e inconsistencias presentes en la normas de fiscalidad internacional pueden permitir que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible o sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente.

De esta forma las empresas multinacionales pueden minimizar enormemente su carga tributaria perjudicando a los Estados, a los contribuyentes y a otras empresas.

Para atajar este problema, los Ministerios de Hacienda del G20 pidieron a la OCDE, organización para la cooperación y el desarrollo económico, que agrupa actualmente a 35 países miembros y cuya misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas, que desarrollara un plan de acción, coordinado y completo, para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Esta petición derivaba de la evidencia de que en una economía globalizada la respuesta a los problemas debía ser también dada de forma global, resultando inútiles los esfuerzos de un solo Estado.

De acuerdo con lo anterior, la OCDE publicó, en julio de 2013, el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Tributaria y el Traslado de Beneficios. Este Plan identifica 15 acciones que se estiman necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, establece plazos para poner en marcha estas acciones e identifica los recursos necesarios y la metodología para ponerlas en marcha.

Estas acciones buscan la creación de coherencia internacional en el Impuesto sobre Sociedades, reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para los negocios que no adoptan una postura agresiva.

Enumeraremos todas las acciones, si bien solo vamos a prestar atención a las que tienen relación directa con las operaciones vinculadas y las enfocaremos desde el punto de vista de los Territorios Históricos.

Hay que recordar que actualmente los Territorios Históricos no participan en la OCDE, a salvo de alguna colaboración aislada en algún foro de la misma.

Las 15 acciones son las siguientes:

ACCIÓN 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

ACCIÓN 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

ACCIÓN 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC.

ACCIÓN 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

ACCIÓN 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

ACCIÓN 6. Impedir la utilización abusiva de convenio.

ACCIÓN 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.

ACCIONES 8, 9,10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

ACCIÓN 11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

ACCIÓN 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

ACCIÓN 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

ACCIÓN 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

ACCIÓN 15. Desarrollar un instrumento multilateral.

II. INSTRUMENTOS HÍBRIDOS (ACCIÓN 2)

Los instrumentos híbridos a efectos fiscales son aquellos que son tratados de forma diferente por las normas fiscales de dos o más jurisdicciones. Este diferente tratamiento puede dar lugar a una doble exención, a una doble imposición, o al diferimiento a largo plazo de la imposición.

Para neutralizar estos efectos, el Plan BEPS establece la necesidad de desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas. Entre éstas pueden figurar:

– Cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilizan mecanismos y entidades híbridas para obtener indebidamente ventajas de los tratados.

– Disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o el no reconocimiento de los pagos que sean deducibles para el pagador.

– Disposiciones en la legislación nacional que denieguen una deducción por un pago que no se pueda incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por normas de CFC u otras similares).

– Disposiciones en la legislación nacional que denieguen la deducción por un pago que también sea deducible en otra jurisdicción.

– Cuando sea necesario, orientación para la coordinación o normas para resolver conflictos si hay más de un país que desee aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura.

En el ámbito de las operaciones vinculadas estas recomendaciones han supuesto la introducción, mediante la reforma del año 2015 en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de un nuevo supuesto de gasto no deducible en el caso de los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.

Con esta medida se pretende evitar tanto la doble tributación internacional, como la doble no imposición.

En los Territorios Históricos no se ha incorporado esta medida fiscal. De hecho, esta medida tampoco ha sido implantada en la mayoría de los países de la OCDE y la redacción dada por el Estado no abarca tampoco todos los supuestos contemplados en las recomendaciones derivadas de la Acción 2 del Plan BEPS, ni resulta clara en cuanto al objeto y situaciones a las que afecta.

Sin embargo, la regulación actual se va a ver necesariamente modificada por la Directiva 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, que en su artículo 9 establece que cuando una simetría híbrida dé lugar a una doble deducción, la deducción solo se concederá en el Estado miembro en el que se haya originado el pago correspondiente y que cuando una asimetría híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión, el Estado miembro del contribuyente denegará la deducción del pago correspondiente. Esta Directiva debe trasponerse antes del 31 de diciembre de 2018.

III. LIMITACIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS (ACCIÓN 4)

La Acción 4 del Plan BEPS consiste en limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Para ello se desarrollan recomendaciones para prevenir la erosión de la base imponible en relación con los intereses. El informe final de 2015 del Plan BEPS recomienda establecer un límite general a la deducción de los gastos financieros, mediante el establecimiento de un porcentaje fijo del EBITDA de la entidad que estaría en un rango entre el 10 y el 30 por ciento, siendo el EBITDA las ganancias antes de intereses, impuestos, depreciaciones y armonizaciones.

El informe, sin embargo, no ofrece a los Estados una única alternativa sino que se les permite optar por diferentes alternativas de regulación permitiendo, por ejemplo, que entidades con unos gastos financieros por debajo de un límite puedan deducir los gastos financieros íntegramente, o que se establezca que se puedan trasladar a otros ejercicios los gastos que no se han podido deducir en un ejercicio o que se pueda establecer una mayor deducción de gastos dependiendo del nivel de endeudamiento del grupo al que pertenece la entidad o excluir del cálculo determinados gastos financieros relacionados con la financiación de proyectos de interés público.

Además se establece la posibilidad de que las entidades bancarias y aseguradoras tengan regulaciones específicas.

En Territorio Común, el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, introdujo la exclusión de la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición (a otras entidades del grupo) de participaciones o fondos propios o a la realización de aportaciones, salvo que se acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de esas operaciones.

Posteriormente, por Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio y con efectos asimismo desde 1 de enero de 2012, se estableció que el límite de gastos que puede deducirse en cada el ejercicio tiene como límite la menor de dos cantidades, a saber, o un millón de euros o el 30 por ciento del beneficio operativo, calculado éste como el resultado de la explotación menos amortizaciones, deterioros, ingresos por venta de activos y sumando los dividendos. Además, se estableció la posibilidad de trasladar a ejercicios posteriores (a partir de 2015 sin límite de ejercicios) los no deducidos. En todo caso seguían sin ser deducibles los gastos financieros con entidades del grupo a los que se ha hecho referencia en el párrafo anterior.

Esta exclusión sustituyó, en Territorio Común, al régimen de subcapitalización hasta entonces vigente en el Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, como se puede apreciar, en Territorio Común la regulación recomendada por la Acción 4 de la OCDE ya estaba avanzada en este sentido antes de la recomendación.

La aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades mantiene el límite de deducibilidad de los gastos financieros en el 30 por ciento del beneficio operativo, así como la deducibilidad de los inferiores a un millón de euros. Sin embargo, cuando la participación sea inferior al 5 por ciento se requiere una inversión mínima de 20 millones en lugar de los 6 millones que se requerían con la redacción anterior.

Los Territorios Históricos no han establecido un límite similar al de Territorio Común, ni, por lo que aquí interesa, se excluye la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición (a otras entidades del grupo) de participaciones o fondos propios o a la realización de aportaciones, excepción hecha que se acredite la existencia de motivos económicos válidos para la realización de esas operaciones, tal como hace el Estado.

De hecho, tampoco estas recomendaciones del Plan BEPS son de incorporación obligatoria a la normativa. No tienen obligatoriedad jurídica y dentro del Plan BEPS ni tan siquiera forman parte de los denominados estándares mínimos que tienen el compromiso de incorporar los países miembros de la OCDE.

En los Territorios Históricos se mantiene la regla denominada de la subcapitalización, de forma que 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 son deducibles para la determinación de la base imponible y tienen la consideración de dividendos.

La Directiva 2016/1164, del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, establece que los intereses financieros son deducibles únicamente hasta el 30 por ciento de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA). Se permite la deducibilidad del 100 por ciento hasta el límite de tres millones de euros y también si el contribuyente es una entidad aislada.

Por otra parte la Directiva permite excluir del ámbito de aplicación de la limitación general los empréstitos suscritos antes del 17 de junio de 2016, siempre que la exclusión no se haga extensiva a ninguna modificación *a posteriori* de dichos empréstitos o que se trate de empréstitos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública siempre que se cumplan determinados requisitos.

Igualmente se establece la posibilidad de que la regulación permita que se trasladen a ejercicios anteriores o posteriores los costes de endeudamiento excedentarios, así como que se establezcan condiciones específicas para las entidades financieras y las compañías de seguros.

En lo que se refiere a los grupos consolidados, a efectos de contabilidad financiera, se permite que la regulación otorgue el derecho a:

– Deducir íntegramente los costes de endeudamiento excedentarios si se puede demostrar que la razón entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la razón equivalente del grupo cumpliendo determinadas condiciones.

– Sobrepasar el límite del 30 por ciento de deducibilidad de gastos financieros. En este caso la pregunta que nos formulamos es la siguiente: ¿ cómo se calcula este límite?

– En primer lugar dividiendo los costes de endeudamiento del grupo frente a terceros entre los del propio grupo.

– El cociente de esta operación se multiplica por los beneficios del contribuyente antes de intereses,

impuestos, depreciaciones y amortizaciones. (EBITDA)

Por lo tanto, el límite deducible dependerá de la proporción que representan los gastos de endeudamiento con terceros frente a los del grupo y de los beneficios del contribuyente.

La regulación recogida en esta Directiva con las opciones de regulación que ofrece a los Estados miembros, es menos rígida que la que existe actualmente en Territorio Común. El límite actual de gastos financieros deducibles es de un millón de euros en lugar de los tres que permite la Directiva. Además en la Directiva se prevé que se pueda establecer una regulación que permita deducir la totalidad de los gastos financieros de las entidades aisladas, cosa que no está prevista en la regulación actual del Estado y, por último, en el caso de los grupos consolidados contablemente dependiendo del cociente entre los gastos financieros externos y los del grupo se puede superar el límite del 30 por ciento de porcentaje deducible.

Con respecto a las recomendaciones del Plan BEPS, la Directiva es más rígida porque no permite pasar del límite del 30 por ciento de gastos financieros deducibles, cosa que sí permite la Directiva, como hemos visto en el caso de los grupos consolidados contablemente.

En todo caso los Territorios Históricos tendrán que adaptar su regulación a la limitación de la deducibilidad de los intereses que establece la Directiva sin perjuicio de las opciones que la misma plantea.

IV. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Principio de plena competencia

De acuerdo con las directrices de la OCDE, el estándar internacional acordado por los países de la OCDE para su utilización es el principio de plena competencia.

Cuando una empresa transfiere bienes físicos, intangibles o proporciona servicios a sus empresas asociadas, las mismas establecen unos precios. Si se trata de empresas independientes, dichos precios se determinan principalmente por las fuerzas del mercado. Sin embargo, si se trata de empresas asociadas, pueden intervenir otros factores a la hora de determinar estos precios. No siempre es adecuado, dicen las Directrices de la OCDE, pensar que las razones de establecer unos precios sean la elusión fiscal o el fraude, sino que puede haber otras razones, como las dificultades reales en la determinación exacta del valor de mercado o la estrategia empresarial, que distorsionen los precios establecidos.

Independientemente de las razones que lleven a este desajuste, los países de la OCDE han acordado que los precios de transferencia deben ajustarse al principio de plena competencia. Si bien es un principio que en ocasiones es criticado y que puede generar distorsiones.

De acuerdo con este principio, las operaciones se valoran a precios de mercado. Para determinar el valor de mercado se realiza el denominado análisis de comparabilidad, que consiste en tomar las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en condiciones comparables.

El modelo de Convenio de la OCDE establece al respecto que si dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las utilidades que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones (es decir, si fueran empresas independientes), y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y, en consecuencia, someterse a imposición.

Eso sí, el apartado 2 del artículo 9 del Convenio establece, a continuación, que si como consecuencia de lo anterior se produce un doble gravamen, se debe realizar el ajuste correspondiente en el Estado que ha percibido los beneficios.

Al hilo de lo anterior cabe preguntarse cuándo se entiende que no se trata de partes independientes y por tanto se aplica el análisis de comparabilidad. Es decir ¿qué se entiende por partes vinculadas?

2. Perímetro de vinculación

En cuanto al perímetro de vinculación, es decir, la delimitación de los supuestos en que existe vinculación, la regulación es idéntica en Territorio Común y en los Territorios Históricos, salvo en dos supuestos, los recogidos en las letras i) y j) de los que veremos a continuación que se recogen en los Territorios Históricos pero no en Territorio Común.

Los supuestos de vinculación recogidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades son los siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

En este caso la vinculación se da cuando el porcentaje de participación que se posee es igual o superior al 25 por ciento. Anteriormente el porcentaje que se exigía era mucho menor y se distinguía además entre si los valores cotizaban o no en un mercado regulado.

Además ahora se habla de entidad, cuando anteriormente este artículo hablaba de sociedad con lo que se ha ampliado el ámbito de aplicación a otras entidades como fundaciones, sociedades civiles, cooperativas, etc.

Así por ejemplo, en el caso de las Fundaciones se considera que si existen varias asociaciones fundadoras que conforman el patronato de la Fundación, existe relación de vinculación de las mismas con la Fundación. En el caso de las Uniones Temporales de Empresas se estima que la Unión está vinculada con las empresas a las que agrupa en tanto en cuanto su participación en la misma sea superior al 25 por ciento.

Respecto a las sociedades civiles de objeto mercantil, en Territorio Común les resulta de aplicación la normativa sobre operaciones vinculadas mientras que en los regímenes forales no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, ni del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En mi opinión sería por ello cuestionable si les es de aplicación el régimen de operaciones vinculadas. La doctrina sin embargo considera que si existe una participación de más del 25 por ciento por parte de socio sí que les sería de aplicación, en todo caso.

Por lo que se refiere a las cooperativas, el artículo 15 de la Norma Foral de Álava 16/1997, de 9 de junio, sobre el régimen fiscal de las cooperativas, establece que todas las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios se computarán por su valor de mercado.

En el apartado 3 del mismo artículo 15 se establece que no obstante, cuando se trate de cooperativas de consumo, viviendas, agrarias o de aquellas que conforme a sus estatutos realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad.

Para el caso de las cooperativas agrarias se aplica este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa.

Resulta por tanto que, a diferencia de una sociedad en la que para que se aplique el régimen de operaciones vinculadas es necesaria una participación de al menos el 25 por ciento, en el caso de las cooperativas, no tratándose de servicios o suministros que se realicen a socios conforme a los fines sociales de la cooperativa, siempre estaremos hablando de operaciones vinculadas.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

En esta mención se comprenden tanto los administradores de hecho, es decir los que actúan como tales sin serlo formalmente, como los de derecho. Para los períodos impositivos a partir de 1 de enero de 2016 se excluyen las retribuciones que éstos perciban en el ejercicio de sus funciones.

En cuanto a la definición del administrador de hecho, el artículo 236 de la Ley reguladora de las Sociedades de Capital establece que tendrá esta consideración tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como , en su caso, aquélla bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

Este concepto debe ser necesariamente delimitado por la jurisprudencia y la doctrina que ya habían perfilado, con anterioridad y de forma amplia el mismo.

c) Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho (constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 mayo), o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad, afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

Al igual que en el caso de los socios o partícipes se requiere una participación igual o superior al 25 por ciento.

En Territorio Común no se hace referencia a las parejas de hecho como sucede en los Territorios Históricos por lo que quedan fuera del perímetro de vinculación fiscal, lo que carece de razón por la equiparación que se está dando en otros ámbitos y porque se están incluyendo dentro de este supuesto otras personas que en teoría son mucho menos cercanas al contribuyente.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

Dos entidades forman parte de un grupo cuando la entidad ostente o pueda ostentar el control sobre otra u otras según los criterios del Código de Comercio.

Los criterios que sigue el Código de Comercio se pueden resumir en que exista un único control tanto de los derechos de voto, como de la mayoría del órgano de administración.

Lo anterior se entiende con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En definitiva, todas las entidades integrantes del mismo grupo de sociedades, tengan o no relación entre sí de participaciones en el capital de otras sociedades, se consideran vinculadas cualquiera que sea el lugar de residencia de las mismas.

Este concepto de control se encuentra definido por la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2017 que señala al respecto que la noción de control implica, junto al poder jurídico de decisión, un contenido mínimo indispensable de facultades empresariales.

Para ilustrar el contenido de estas facultades sirve la mención que en la Doctrina se hace al Plan General Contable, parte segunda, norma 19, que, al definir las combinaciones de negocios, se refiere al control como el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

El control puede ser directo o indirecto. Tanto puede ser un controlo orgánico, porque una sociedad (dominante) participe mayoritariamente en el accionariado o en el órgano de administración de las otras sociedades (filiales), como se extiende también a los casos de control indirecto, por ejemplo mediante la adquisición de derechos o la concertación de contratos que confieran a la parte dominante la capacidad de control, sobre la política financiera y comercial, así como el proceso decisorio del grupo.

De acuerdo, por tanto, con dicha Sentencia, el criterio de control, sea actual o potencial, directo o indirecto, es el que determina la existencia de grupo.

Antes de la reforma de 2007, también se consideraban grupos aquellos en los que existía unidad de dirección, pero actualmente solo entran dentro del grupo los de carácter jerárquico.

Para que exista grupo de sociedades no es necesario que quien ejerce o puede ejercer el control sea una sociedad mercantil que tenga la obligación legal de consolidar las cuentas anuales y el informe de gestión.

Razona la Sentencia que el artículo 42 del Código de Comercio es una norma que se ubica en el título que regula las obligaciones contables y los libros de los empresarios por lo que contiene elementos que solo son relevantes a efectos contables.

Si existe control, continúa, en el sentido definido en el artículo 42.1 del Código de Comercio, para que exista un grupo societario a efectos de la Ley Concursal, es indiferente que en la cúspide del grupo se encuentre una sociedad mercantil (que tendría la obligación contable de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados) o algún otro sujeto (persona física, Fundación, etc.) que no tenga esas obligaciones contables.

Por lo tanto, entiende la Sentencia que también existe grupo cuando el control sobre las sociedades lo ostenta una persona física.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

Si existe grupo, las operaciones entre una entidad del grupo y los consejeros o administradores de otra entidad del mismo grupo son vinculadas.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad, afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

Por lo tanto existen unas personas con influencia en ambas sociedades por lo que se somete a las reglas de vinculación.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Los dos últimos supuestos de vinculación i) y j) que mencionaremos a continuación, se han eliminado en Territorio Común con la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades.

i) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

Este supuesto ya no se recoge en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Común sino en la normativa de no residentes.

j) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

Teniendo en cuenta que tributar en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas es opcional se podría entender que siendo el régimen específico para las cooperativas esta letra j) sería decisión de las mismas ser o no parte vinculada. Sin embargo, entiendo que lo más lógico es entender que si se dan los requisitos que marca el Código de Comercio en el artículo 42 serían en todo caso partes vinculadas.

Todo lo anterior por lo que se refiere a la legislación actual tanto de Territorio Común como de los Territorios Históricos.

Hay que tener en cuenta que si en una operación participara un no residente, en lugar de todo lo señalado anteriormente, habría que acudir al concepto de empresa asociada recogido en el Modelo de Convenio Internacional de la OCDE. Para este Modelo son empresas asociadas:

– Una empresa que participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa.

– Cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de varias empresas.

Como se puede ver, el concepto no es el mismo que el recogido en el Código de Comercio ya que basta la participación en el capital y no solo el control para tener la consideración de empresa asociada, por lo que este sería un concepto mucho más amplio.

De todas formas el propio convenio nos remite a la legislación nacional para averiguar el significado de un término no definido en el mismo salvo que de su contexto se infiera una interpretación diferente, por lo que al final para llegar al significado del concepto empresa asociada, en el caso de los Territorios Históricos, habrá que acudir a las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades correspondientes.

Por lo tanto, como decíamos anteriormente, una vez que la operación se realiza entre partes vinculadas es necesario que el precio sea el mismo que el que se establecería entre partes independientes. Se trata de llegar al valor de mercado.

3. Determinación del valor de mercado

Para determinar el valor de mercado hay que acudir a los métodos que establecen las directrices de la OCDE.

Dado que el propósito de los precios de transferencia es que las obligaciones tributarias de las empresas asociadas en los países en que operan no se vean distorsionadas por el hecho de que dichas empresas están relacionadas entre sí, se trata de buscar el valor que se establecería si las empresas asociadas adoptasen los mismos precios (y otras condiciones) que serían previsibles entre empresas independientes en circunstancias comparables.

Encontrar estas circunstancias comparables es una tarea no exenta de dificultad. A continuación haremos un pequeño resumen de lo que esta tarea supone apoyándonos en la Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia OCDE, FMI, ONU, GBM **(2)** .

Una cuestión fundamental que plantean los países en desarrollo es la escasez, en algunas partes del mundo, de los datos financieros necesarios para realizar análisis de comparabilidad, cosa que puede suceder en todos los sectores.

De acuerdo con la Guía, en primer lugar es necesario realizar una delimitación precisa de la operación vinculada y luego seleccionar el método más adecuado de determinación de los precios de transferencia, e identificar una posible operación no vinculada, o más de una, que pueda considerarse comparable.

A. Factores para determinar la comparabilidad

Existen, según las Directrices de la OCDE, cinco factores claves para determinar la comparabilidad:

– Las cláusulas contractuales de la operación;

– las funciones desempeñadas por las partes en la operación, incluida la relación de esas funciones con la generación más amplia de valor por parte del grupo de la empresa multinacional al que pertenecen las partes, las circunstancias en las que se desarrolla la operación, y las prácticas que se siguen en el sector;

– las características de la propiedad que se transmite o de los servicios prestados;

– las circunstancias económicas de las partes y del mercado en el que estas operan; y

– las estrategias empresariales que persiguen las partes.

B. Pasos para realizar el análisis de comparabilidad

Para realizar un análisis de comparabilidad habría que seguir los siguientes pasos:

1.– Análisis del conjunto de las circunstancias del contribuyente.

Análisis del conjunto de circunstancias del contribuyente, del sector, factores económicos, competencia y al marco regulatorio y otros elementos que le afecten a él y a su entorno.

2.– Delimitación precisa de la operación.

Se tienen en cuenta los cinco factores de comparabilidad nombrados anteriormente. Es importante cotejar las cláusulas contractuales con el comportamiento real de las partes. Por otra parte, un elemento clave es el análisis funcional que aporta información para identificar todos los aspectos pertinentes de una operación vinculada, incluidas funciones críticas, activos clave empleados y la asunción de riesgos económicos significativos.

3.– Revisión inicial de posibles fuentes de información sobre comparables.

Se trata de examinar el entorno para detectar comparables potenciales.

4.– Selección del método más adecuado para la determinación de los precios de transferencia.

La selección del método más adecuado depende, en primer lugar, de la delimitación de la operación que se someterá a prueba. Para que sea practicable, también deberá considerarse la disponibilidad de comparables potenciales que podrían ser necesarios para aplicar el método seleccionado.

5.– Identificación de comparables potenciales.

Se trata de examinar el entorno para detectar comparables potenciales.

6.– Interpretación.

C. Métodos de Valoración

De acuerdo con las Directrices de la OCDE existen cinco métodos que comentaré brevemente:

– Método de precio libre comparable. Consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada efectuada en condiciones comparables.

– Método de precio de reventa. Consiste en comparar el margen del precio de reventa que el adquirente de bienes o servicios en una operación vinculada obtiene de la reventa de esos bienes o servicios en una operación no vinculada con el margen del precio de reventa que se obtiene en operaciones similares no vinculadas de adquisición y reventa.

– Método de costo incrementado. Consiste en comparar los márgenes incrementados de los costos directos o indirectos que conlleva el suministro de bienes o servicios en una operación vinculada con los márgenes incrementados de los costos directos o indirectos que conlleva el suministro de bienes o servicios en una operación no vinculada comparable. Cuando se aplique este método, con frecuencia será más importante determinar la base de costos apropiada que el monto del margen incrementado, sobre todo cuando se considere que el valor agregado de las actividades en cuestión es relativamente reducido.

– Método de margen neto operacional. Consiste en comparar el margen de beneficio neto con relación a una magnitud apropiada que una empresa obtiene en una operación vinculada con el margen de beneficio neto con relación a la misma base obtenido en operaciones no vinculadas comparables.

– Método de la distribución del resultado. Consiste en asignar a cada empresa asociada participante en una operación vinculada la porción del beneficio (o pérdida) conjunto derivado de esa operación que una empresa independiente esperaría obtener al participar en una operación no vinculada comparable.

No existe una jerarquía en la selección del método adecuado para determinar los precios de transferencia. Uno u otro serán más adecuados dependiendo de las circunstancias concurrentes.

D. Fuentes de información

Cualquier fuente es aceptable si conduce a datos financieros fidedignos para los análisis de precios de transferencia. Entre otras se citan las bases de datos comerciales, información en manos de la Administración tributaria e información aduanera.

E. Ajuste de comparabilidad

Cuando existan diferencias significativas entre las operaciones comparables y la operación entre partes vinculadas se podrían introducir ajustes de comparabilidad siempre y cuando aumenten la fiabilidad de los resultados.

4. Régimen especial para las sociedades profesionales

Existe un supuesto especial en que el contribuyente puede considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado.

Es el supuesto de prestaciones de servicios por un socio profesional que sea persona física siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

En cuanto a la entidad, más del 75 por ciento de sus ingresos deben proceder del ejercicio de actividades profesionales y además debe contar con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

Por lo que se refiere a los socios, las retribuciones correspondientes a todos los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad deben constituir al menos el 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

Además la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios profesionales debe cumplir los siguientes requisitos:

1.º Se deben determinar en función de la contribución efectuada por los socios profesionales a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No debe ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.

Si no existen tales asalariados, la cuantía de las retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

Hasta aquí la regulación del Territorio Común. Hasta el 31 de diciembre de 2014 la regulación del Territorio Histórico de Álava coincidía con la del Territorio Común salvo en lo relativo a la retribución del socio y la de los asalariados de la entidad que cumplen funciones análogas, en las que en los regímenes forales se requería que se realizasen en condiciones de dedicación equivalente.

Actualmente el régimen foral y el común tienen algunas diferencias. Así en los Territorios Históricos se requiere en cuanto a la entidad que cumpla los requisitos para ser considerada microempresa o pequeña empresa.

Por lo que se refiere a las retribuciones de los socios profesionales, las mismas no deben ser inferiores al salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas en lugar de 1,5 por el salario medio que se recoge en Territorio Común.

En ausencia de personal asalariado, estas retribuciones, si los socios están a jornada completa, no deben ser inferiores a dos veces la cantidad que se establezca en cada momento para los porcentajes reducidos de integración en el caso de las opciones sobre acciones, cantidad que actualmente es de 20.000 euros. Si los socios no están a jornada completa, esta cantidad se reduce proporcionalmente.

5. Competencia en materia de operaciones vinculadas en supuestos de inspección compartida

En este apartado no pretendo entrar a explicar la distribución de competencias entre el Estado y los Territorios Históricos en esta materia, pero sí quiero poner de manifiesto la necesidad de que se acuerde este punto en el Concierto Económico.

Se trata de la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias, que es un aspecto del que no trata el Concierto Económico.

Esta laguna dio lugar a un conflicto de competencias finalizado por Resolución de 2 de julio de 2012 de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

En la misma se acude a los principios generales del Concierto Económico para resolver que los mismos exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que operen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación, dice la resolución, debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir aunque el derecho a participar no implica obligación de llegar a un acuerdo.

Sin perjuicio de lo anterior, el Concierto Económico debería regular este aspecto.

V. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN

1. Introducción

Todo el tratamiento de las operaciones vinculadas se completa y a su vez se complementa con el establecimiento de determinadas obligaciones de información. La regulación de estas obligaciones parte de una regla general en virtud de la cual las personas o entidades vinculadas deben mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que expresamente se les establece en la propia Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades y en sus normas de desarrollo.

Obsérvese que se indica que la documentación debe «mantenerse a disposición de la Administración» lo que significa que, a fin de determinar y comprobar el valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el contribuyente deberá aportar, cuando así se lo requiera la Administración tributaria, la documentación que esté obligado a llevar, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación del impuesto.

Una de las críticas que se realiza a la regulación de las operaciones vinculadas en general y de las obligaciones de documentación que las misma lleva aparejada, en particular, es la extremada complejidad que conlleva el cumplimiento de estas obligaciones de documentación.

Sin embargo hay que señalar que la afirmación anterior es ciertamente matizable por cuanto la propia Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades expresamente señala, también como regla general a tener en cuenta tanto por el obligado tributario a la hora de su elaboración y conservación, como por la Administración tributaria a la hora de realizar las funciones correspondientes de comprobación e investigación, que «la documentación (exigida) deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar

que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en…esta Norma Foral.»

Como puede comprobarse, de la disposición anterior destaca que lo importante y esencial de la documentación no es tanto su estricto cumplimiento formal, sino la posibilidad de poder comprobar que la valoración de las operaciones vinculadas se ha ajustado a la regulación sustantiva. Por lo tanto prima el fondo sobre la forma.

Entrando ya directamente a comentar las obligaciones de documentación hay que señalar que debe diferenciarse entre la documentación del grupo y la documentación del contribuyente.

Respecto al grupo hay que señalar que por tal se entiende, a efectos de las obligaciones de documentación que seguidamente se van a comentar, al señalado al describir el grado de vinculación (artículo 42.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades), así como al constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español.

En el primero de los grupos acabados de señalar (artículo 42.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades), la entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. Ahora bien, si dicha entidad dominante no está sometida a la normativa foral, deberá designar a una entidad del grupo que sí se encuentre sujeta a la misma a efectos de la conservación de la documentación.

2. Documentación del grupo

La documentación relativa al grupo se refiere a los siguientes aspectos:

a.– Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo así como de los cambios, siempre que éstos sean relevantes, producidos en dicha estructura.

b.– Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos, que sean relevantes, efectuadas en el período impositivo.

c.– Identificación de las entidades que forman parte del grupo y realicen operaciones vinculadas que afecten, tanto de forma directa como de forma indirecta, a las operaciones efectuadas por el contribuyente.

d.– Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas realizadas entre las entidades del grupo que afecten, bien de forma directa o bien de forma indirecta, a las operaciones efectuadas por el contribuyente.

En este caso la descripción ha de alcanzar a los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, las fuentes principales de beneficios y la cadena de suministro de los bienes y servicios que representen, cuanto menos, el 10% del volumen de operaciones del grupo referido al período impositivo.

e.– Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las diferentes entidades del grupo que afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el contribuyente, incluyendo los cambios realizados respecto al anterior período impositivo.

f.– Relación de la titularidad de patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en la medida que afecten, de forma directa o indirecta, a las operaciones realizadas por el contribuyente. Igualmente ha de recogerse las contraprestaciones derivadas de la utilización de dichos activos.

En relación con esta materia se exige describir la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo; relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias; y se deberá acompañar una descripción de las transferencias sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.

g.– Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia indicando el método, o en su caso métodos, de fijación de los precios que han sido adoptados por el grupo.

h.– Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre las entidades del grupo que afecten, directa o indirectamente, a las operaciones efectuadas por el contribuyente.

i.– Relación, así como descripción, de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados, o en fase de tramitación, relativos a las entidades del grupo que afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el contribuyente.

j.– Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.

Estas obligaciones de documentación se refieren al período impositivo en el que el contribuyente haya efectuado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo y son exigibles a los grupos que no cumplan con los requisitos para tener la consideración de microempresa o pequeña empresa teniendo en cuenta que las magnitudes establecidas en cada caso para tener dicha consideración se deben apreciar respecto al conjunto de entidades del grupo, con las eliminaciones correspondientes en lo que se refiere al cómputo del activo total y del volumen de operaciones.

Finalmente hay que indicar, que en base al principio de minoración de costes indirectos que recoge la Norma Foral General Tributaria, en los casos en que la documentación elaborada para un período impositivo siga siendo válida para

otros períodos impositivos posteriores, no será preciso proceder a elaborar una nueva documentación, ya que conserva validez la ya elaborada incluso con las adaptaciones que fuera necesario introducir.

3. Documentación específica del contribuyente

La documentación referida al contribuyente, que se referirá al período impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada, es la siguiente:

a.– Identificación. Ha de señalarse el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades con las que se realice la operación calificada como vinculada.

En el supuesto de que las operaciones se realicen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, debe identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

b.– Análisis de comparabilidad.

c.– Justificación o explicación sobre la selección del método de valoración elegido, señalando tanto las razones que justifican la elección, como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del método elegido.

Ahora bien, si se opta por utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos a los señalados en la normativa, se procederá a describir, de forma detallada, el/la misma, así como las razones de su elección.

De forma concreta habrán de describirse las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y otras variables en que se basen los métodos y técnicas elegidos, justificando la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.

d.– Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.

e.– Criterios y acuerdos de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas y demás acuerdos de reparto de costes.

f.– Cualquier información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

Al igual que se ha señalado anteriormente en las obligaciones de documentación del grupo, también respecto al contribuyente, cuando la documentación elaborada para un período impositivo continúe siendo válida para períodos posteriores, no será preciso elaborar una nueva valiendo la ya elaborada con las adaptaciones que fuera preciso introducir.

4. Supuestos en que no son exigibles obligaciones de documentación

Establecida la regla general de obligación de documentación de las operaciones vinculadas, la normativa establece supuestos en que se exonera de estas obligaciones de documentación. Las operaciones en que esto sucede son las siguientes:

a.– Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por la aplicación precisamente del régimen especial de consolidación fiscal regulado en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

b.– Las realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen de consolidación fiscal citado anteriormente, por las Agrupaciones de Interés Económico y las Uniones Temporales de Empresas.

c.– Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d.– Las realizadas por obligados tributarios que tengan la consideración de microempresa, de pequeña o mediana empresa siempre y cuando el total de las operaciones realizadas en el período impositivo con personas o entidades vinculadas no supere las siguientes magnitudes:

– en el caso de microempresas o pequeñas empresas, no debe superarse un doble límite: ni el importe de 250.000 euros de valor de mercado ni suponer más del 20% de su volumen de operaciones.

– En el caso de medianas empresas no debe superarse ni el importe de 400.000 euros de valor de mercado ni deben suponer más del 15% de su volumen de operaciones.

En relación con la cuantificación de estos límites y cuando el obligado tributario realice las operaciones a que se va a hacer seguidamente referencia cuando se comenten los umbrales mínimos, el importe mínimo a considerar por cada una de ellas será el que resulte de lo previsto en dicha regulación de los umbrales mínimos o, en su caso, el mayor valor declarado por el obligado tributario.

e.– Las realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente.

f.– Las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, siempre que cumplan determinados requisitos.

g.– Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada siempre y cuando la contraprestación del conjunto de estas operaciones no supere el importe de 500.000 euros de valor de mercado.

5. Puertos seguros o umbrales mínimos

Acaban se señalarse una serie de supuestos en que no son exigibles obligaciones de documentación, así como determinadas excepciones. Pues bien, junto a lo anterior tampoco son exigibles dichas obligaciones, respecto de determinadas y concretas operaciones, a las personas o entidades vinculadas que tengan la consideración de microempresa, de pequeña o de mediana empresa.

Esta exoneración de las obligaciones de documentación opera siempre y cuando, además de cumplir los requisitos específicamente establecidos para cada caso, se declare por los interesados el importe de los umbrales mínimos que a continuación se van a señalar. Por lo tanto la exoneración de la obligación de declarar queda condicionada, además de al cumplimiento de determinados requisitos, a la declaración de determinado importe.

Estas operaciones, siempre que reúnan los requisitos que para cada caso se establecen, son las siguientes:

a.– La primera operación se refiere a las prestaciones de servicios cuya remuneración tenga la consideración, para su perceptor, de rendimientos del trabajo o de actividades económicas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En estos casos se exige que el importe de las retribuciones dinerarias satisfecho en contraprestación de los servicios prestados supere la mayor de las referencias siguientes:

– 36.000 (en el caso de las microempresas o pequeñas empresas) o 60.000 euros (en el caso de las medianas empresas) anuales, para las personas físicas, lógicamente vinculadas, que tengan una dedicación a jornada completa. En el supuesto de que la jornada no sea completa se tomará como referencia, lógicamente, la parte proporcional de dichas cantidades.

– La retribución de mayor importe del trabajador por cuenta ajena de la entidad que realice similares funciones a las de la persona física vinculada.

– La media de retribuciones dinerarias percibidas en los dos años anteriores por la persona física vinculada por el mismo tipo de servicios. Para el caso de que sólo se hubieran percibido retribuciones en uno de los dos años anteriores, se tendrá en consideración la cantidad percibida en ese año.

b.– En las operaciones de financiación se precisa que las retribuciones dinerarias satisfechas en contraprestación por las mismas supere la mayor de las referencias siguientes:

– El resultado de aplicar el tipo de interés nominal anual que resulte de adicionar dos puntos al tipo de referencia «Euribor a un año». Ahora bien, si la condición de prestatario recae en una persona física vinculada, la adición anterior será de cinco puntos.

– El tipo medio que resulte de operaciones de financiación vigentes entre las personas o entidades vinculadas durante los dos años anteriores.

Este umbral mínimo de referencia se aplicará siempre que la duración de las operaciones de financiación no sea superior a cinco años. Caso de que el plazo supere los cinco años, se procederá a actualizar el tipo de interés respecto de cada período de cinco años teniendo en cuenta el tipo correspondiente al primer día de cada uno de esos períodos de cinco años.

c.– También se establece un umbral mínimo para los casos de arrendamiento, subarrendamiento y constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles.

Para estos casos se establece que el importe de las retribuciones dinerarias supere la mayor de las referencias siguientes:

– El importe resultante de aplicar sobre el valor catastral del inmueble el tipo anual del 4%.

– La media de retribuciones dinerarias percibidas por la persona o entidad vinculada en los dos años anteriores por el mismo tipo de arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute. Al igual que antes, si únicamente se hubieran percibido retribuciones en uno de los dos años anteriores, se tomará en consideración el importe recibido en ese ejercicio.

6. Excepción de obligaciones de documentación por carga administrativa desproporcionada en el caso de los umbrales mínimos

Junto a la regla anterior de operatividad de los umbrales mínimos, esto es junto a los supuestos en que se declaren por los obligados tributarios los mismos, la normativa prevé una regla especial, de aplicación excepcional, para el caso de que el valor de las operaciones anteriores (prestaciones de servicios, operaciones de financiación y arrendamiento, subarrendamiento y constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles) no alcance los

umbrales mínimos establecidos.

Esta regla especial parte de la premisa de que los interesados puedan demostrar, por tanto les corresponde la oportuna prueba, que la exigencia de obligaciones de documentación les supondría una carga administrativa desproporcionada.

En estos casos, y siempre que cumplan con el resto de los requisitos establecidos respecto de cada una de las operaciones, podrán solicitar a la Administración tributaria que les exima de cumplir las obligaciones de documentación.

Como puede observarse, esta excepción está vinculada a los casos u operaciones que tienen establecido un umbral mínimo y depende, como elemento principal, de que el obligado tributario acredite la existencia de una carga administrativa desproporcionada.

7. Excepciones especiales

Se ha señalado anteriormente que en relación con determinadas operaciones vinculadas no se exigen obligaciones de documentación. Entre estas operaciones se han citado las siguientes:

a.– Las realizadas por obligados tributarios que tengan la consideración de microempresa o de pequeña o mediana empresa siempre y cuando el total de las operaciones realizadas en el período impositivo con personas o entidades vinculadas no supere las siguientes magnitudes:

– en el caso de microempresas o de pequeñas empresas: no debe superarse un doble límite: ni el importe de 250.000 euros de valor de mercado ni suponga más del 20% de su volumen de operaciones.

– En el caso de medianas empresas: no debe superarse ni el importe de 400.000 euros de valor de mercado ni suponga más del 15% de su volumen de operaciones.

b.– Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 500.000 euros de valor de mercado.

Igualmente se acaba de comentar el tema de los puertos seguros o umbrales mínimos y sus excepciones.

Pues bien, todo lo anterior no es de aplicación en relación con las siguientes operaciones:

– Las realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

– Las operaciones en las que se aprecie la existencia de los supuestos para la aplicación de la cláusula antielusión o simulación.

– Los demás supuestos en los que reglamentariamente se establezca un régimen específico de acreditación del valor de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

8. Exoneración de la obligación de documentación y facultades de comprobación de la Administración tributaria

Ahora bien, una cosa es que la legislación exonere de la obligación de documentación y otra muy diferente que la Administración no esté habilitada para comprobar el valor normal de mercado aplicable a las operaciones vinculadas de que se trate y que pueda dictar, en su caso, los actos administrativos de liquidación correspondientes.

Por consiguiente, incluso en los casos en que no exista obligación de documentación, la Administración tributaria podrá comprobar el valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

A este respecto cabe preguntarse qué sucede en los casos en que la Administración tributaria realice la comprobación pertinente y proceda a modificar la actuación del obligado tributario. Pues bien, en estos casos el obligado tributario no podrá ser objeto de sanción siempre y cuando haya aplicado a las operaciones vinculadas, como mínimo, los valores resultantes de la aplicación de los umbrales mínimos señalados anteriormente.

9. Información país por país

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece una obligación específica de informar, país por país, en/de determinados datos. Esta obligación alcanza:

– Por una parte a las entidades que sean residentes en territorio español, tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, sea residente o sea no residente.

– Por otra parte a las 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:

– Que hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar la referida información.

– Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la que ahora se comenta respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.

– 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.

– Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

Esta información país por país resulta exigible a las entidades obligadas a presentarla a que se acaba de hacer referencia siempre y cuando el volumen de operaciones del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo, sea igual o superior a 750 millones de euros.

Esta información, consignada en euros, país por país debe comprender, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción, lo siguiente:

– Ingresos brutos del grupo, diferenciando entre los obtenidos con entidades vinculadas y los obtenidos con terceros.

– Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.

– Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.

– Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.

– Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del período impositivo.

– Plantilla media.

– 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.

10. Régimen sancionador

Finalmente la regulación que sobre operaciones vinculadas se encuentra en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades contiene reglas especiales en materia de infracciones y sanciones.

Esta posibilidad de establecer infracciones y sanciones específicas en un tributo concreto se encuentra amparada por la Norma Foral General Tributaria.

¿Y qué especialidades se recogen en esta materia? Se establecen las siguientes:

a.– Por una parte, y consecuencia del establecimiento de unas obligaciones de información concretas y determinadas, se califica como infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

b.– Por otra parte, también se tipifica como infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación que debe llevarse por el obligado tributario no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

De lo anterior se desprende que las infracciones específicas parten del supuesto de que o bien no se aporta o se aporta de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria, o bien el valor normal de mercado que se deriva de la documentación que debe llevar el obligado tributario no es el declarado en el correspondiente Impuesto directo.

Ahora bien, es posible que no dándose ninguna de estas dos conductas o circunstancias, sin embargo la Administración tributaria proceda a efectuar correcciones valorativas en el tributo correspondiente. A esta situación se hace referencia más adelante.

Establecidas las infracciones, se procede a determinar las sanciones que procede aplicar, diferenciando en función de que proceda, o no, realizar correcciones de la valoración por parte de la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Así:

a.– Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establecen en la Norma Foral para el grupo o para cada entidad en su condición de

contribuyente.

Esta sanción tiene como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

– El 10% del importe conjunto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes realizadas en el período impositivo.

– El 1% del volumen de operaciones de la entidad.

b.– Cuando sí proceda efectuar correcciones valorativas la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15% sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación

Ahora bien esta sanción tiene un mínimo que es el doble de la sanción que correspondería por aplicación del supuesto anterior.

Esta sanción es incompatible con la que pudiera proceder como consecuencia de la hipotética aplicación de las siguientes infracciones:

– Por dejar de ingresar la deuda tributaria que debería resultar de una autoliquidación.

– Por incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones o documentos para que la Administración practique la correspondiente liquidación.

– Por obtener indebidamente devoluciones.

– Por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Ahora bien, esta incompatibilidad se refiere o alcanza únicamente a la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de esta sanción específica relacionada con las operaciones vinculadas.

Señaladas las infracciones específicas relacionadas con las operaciones vinculadas y las sanciones correspondientes, se contienen unas reglas comunes a las mismas. Estas reglas comunes son las siguientes:

– ¿Se aplica a las sanciones anteriores la reducción establecida con carácter general en la Norma Foral General Tributaria para los casos en que el obligado tributario preste su conformidad a la regularización y a la sanción? La respuesta es que sí, no tanto porque así lo diga expresamente dicha Norma Foral, sino porque a salvo de disposición en contra, que no existe en este caso, se aplica la regulación de la citada Norma Foral General Tributaria.

– Se ha señalado anteriormente que es posible que no dándose ninguna de las dos conductas tipificadas como infracción específica en materia de operaciones vinculadas, sin embargo la Administración tributaria proceda a efectuar correcciones valorativas en el tributo personal correspondiente.

Pues bien, en estos casos, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala que tampoco procede la calificación como infracción tributaria, naturalmente únicamente por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa, por los conceptos señalados anteriormente, esto es:

- Por dejar de ingresar la deuda tributaria que debería resultar de una autoliquidación.
- Por incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones o documentos para que la Administración practique la correspondiente liquidación.
- Por obtener indebidamente devoluciones.
- Por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

– Se declara expresamente la compatibilidad de estas sanciones específicas de las operaciones vinculadas con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria por la desatención de los requerimientos realizados.

VI. CONVENIO MULTILATERAL PARA APLICAR MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Por último, en desarrollo de la Acción 15, hay que hacer referencia al Convenio Multilateral para aplicar medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que se ha firmado el 7 de junio de 2017.

El objeto del mismo es introducir los cambios acordados en las Acciones BEPS en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, pero lo que pretende es evitar que éstos tratados se tengan que volver a negociar por esta razón. El convenio no modifica el texto de los tratados en cuestión sino que lo complementa por lo que se aplicarían de forma conjunta.

Sin perjuicio de lo anterior, la efectiva aplicación del convenio además de la firma del mismo, dependerá en primer lugar, de que se haya comprendido el convenio respectivo entre los «convenios fiscales comprendidos», es decir, entre aquellos a los que el Estado acepta que afecte y en segundo lugar, fuera de los denominados estándares mínimos que

son obligatorios, a que ejercidas las reservas y opciones que permite el convenio, las disposiciones resulten de aplicación para las partes. De todo lo anterior se deduce que es necesario esperar a ver las reservas, opciones, convenios a los que afecta para ver en cada materia que consecuencias supone el Convenio.

---

(1) Fuente: OCDE

Ver Texto

(2) Fuente: Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia OCDE, FMI, ONU, GBM. En consulta hasta abril de 2017.

Ver Texto

EL PROGRAMA BEPS Y SU REPERCUSIÓN EN LA NORMATIVA COMÚN Y FORAL

Daniel Armesto Macías

Itxaso Berrojalbiz Zabala

GARRIGUES

1. El programa BEPS

El 12 de noviembre de 2012 representantes de tres compañías multinacionales tan conocidas como Starbucks, Google y Amazon comparecieron ante una comisión del Parlamento británico para explicar los pormenores de su fiscalidad en el Reino Unido. Los parlamentarios cuestionaban cómo estas compañías, que se cuentan entre las de mayor éxito y más representativas en la economía del inicio del siglo XXI, podían ingresar lo que a su juicio era una magra cifra por impuesto sobre beneficios en el Reino Unido en relación con su nivel de actividad económica en el país, de la cual supuestamente obtenían sustanciosos beneficios. Arcanas cuestiones de fiscalidad internacional, que hasta entonces solo habían sido del interés de expertos fiscalistas, pasaron a situarse en el foco de los medios de comunicación. Esta comparecencia representó uno de los puntos álgidos de un movimiento de opinión púbica que, en un contexto de crisis económica, percibía que muchas empresas multinacionales ingresaban menos impuestos de los que en justicia les correspondería, un movimiento que afectó no solo al Reino Unido, sino a otros muchos países, principalmente en Europa y Norteamérica.

Además, la crisis económica hacía especialmente atractiva para los gobiernos esta oportunidad para recuperar parte de la recaudación perdida y a los ciudadanos más sensibles a lo que percibían como una falta de equidad en el reparto de la carga tributaria, lo que hacía perentorio dar una solución a dicha situación.

Sin embargo, no se podía acusar a las empresas de incumplir las leyes, sino de haber utilizado en su propio interés las oportunidades que brindaba una legislación que había quedado obsoleta. Los principios fundamentales de la fiscalidad internacional habían sido elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a partir de la década de los sesenta del siglo pasado (sobre la base de los trabajos previos de la Sociedad de Naciones) y estaban por tanto pensados para una economía centrada en la manufactura de bienes tangibles y con escasa integración transfronteriza de los grupos multinacionales de sociedades. Su aplicación a nuevos modelos de negocio basados en los servicios, los intangibles, la economía digital y una gran integración global de los grupos de sociedades generaba numerosas lagunas e inconsistencias que las empresas multinacionales podían utilizar en su beneficio. No es de extrañar, por tanto, que las empresas más cuestionadas fueran precisamente algunas de las que mejor encarnaban este nuevo modelo de negocio.

Por ello, la solución no pasaba por perseguir a algunas empresas multinacionales, sino por una profunda reforma de las reglas de la fiscalidad internacional. Ahora bien, la propia naturaleza trasnacional de los problemas planteados y de las empresas multinacionales haría ineficaces las modificaciones legales abordadas en un solo país y, aunque el Reino Unido aprobó legislación en este sentido (*diverted profits tax*), resultaba claro que se hacía necesaria una actuación concertada a nivel internacional.

1.1 Desarrollo y contenido del programa BEPS

En este contexto, y también en noviembre de 2012, el Grupo de los 20 (G-20) pidió un programa de acción sobre estas materia a la OCDE, que en febrero de 2013 publicó un primer diagnóstico. **(1)** Se preveía la elaboración de un plan de actuación encaminado a impedir que las empresas multinacionales pudieran utilizar las reglas fiscales internacionales para reducir sus bases imponibles en los países en los que realizan su actividad y trasladar artificiosamente sus beneficios a jurisdicciones de menor tributación. De ahí la denominación del programa: BEPS, acrónimo de *Base Erosion and Profit Shifting*. Con ello, la OCDE cambió su énfasis tradicional en materia de asuntos fiscales. Si su objetivo fundamental había sido tradicionalmente la eliminación de la doble imposición internacional, con el fin de facilitar las inversiones y el comercio transfronterizos, ahora perseguiría identificar los mecanismos mediante los que las empresas multinacionales podían reducir su carga fiscal y buscaría las fórmulas para evitarlo.

Asimismo, el instrumento por excelencia impulsado por la OCDE, el modelo de convenio fiscal bilateral, diseñado para eliminar la doble imposición, no se adecuaba a la consecución del nuevo objetivo, por lo que los trabajos incluirían propuestas para la modificación de la legislación interna de los Estados, propuestas que podrían llegar a ser de implantación obligatoria para estos. De este modo, las medidas fiscales acordadas por los representantes de las administraciones tributarias de los Estados condicionarían las decisiones de sus poderes legislativos, con lo que se iba un paso más allá de la mera elaboración de instrumentos de legislación informal (*soft law*) en materia tributaria, con los

consiguientes problemas de legitimidad democrática y en relación con la división constitucional de poderes en muchos Estados.

También podría ser cuestionable que fuera una organización de países desarrollados la que liderara un proyecto de revisión de las reglas de la fiscalidad internacional que pretendía tener un alcance global. Sin embargo, jugaba en favor de la OCDE su larga experiencia y su excelente capacidad técnica en materia de fiscalidad internacional. Además, la propia OCDE era consciente de esta cuestión, por lo que la participación en los trabajos se abrió en igualdad de condiciones a representantes de todos los Estados que quisieran participar.

En julio de 2013 la OCDE publicó un plan de actuación **(2)** en el que establecía un catálogo de quince materias (*actions*) sobre las que elaborar propuestas de reforma y un ambicioso calendario de poco más de dos años.

Las quince *acciones* BEPSDotar de **coherencia** a aquellas normas de derecho doméstico que abordan actividades transfronterizas.

- Medidas contra los instrumentos y entidades híbridos (acción 2).

- Reforzamiento de las normas sobre transparencia fiscal internacional (acción 3).

- Medidas contra el abuso de la deducción de gastos financieros (acción 4).

- Medidas contra los regímenes fiscales especiales perniciosos (acción 5).

Alinear la **sustancia** de las actividades económicas y el reconocimiento de las bases imponibles.

- Medidas contra el uso abusivo de los convenios (acción 6).

- Medidas contra la elusión artificial del estatuto de establecimiento permanente (acción 7).

- Medidas en materia de precios de transferencia en relación con los intangibles, los riesgos y el capital y otras transacciones de alto riesgo (acciones 8, 9 y 10).

Mejorar la **transparencia** y seguridad jurídica tanto para las empresas como para las administraciones.

- Establecimiento de metodologías para recopilar y analizar datos sobre el fenómeno BEPS (acción 11).

- Reglas sobre declaración obligatoria de medidas de planificación fiscal agresiva (acción 12).

- Reforzamiento de la documentación de precios de transferencia (acción 13).

- Mejora de los mecanismos de resolución de conflictos (acción 14).

Acciones **transversales**.

- Análisis de las implicaciones fiscales de la economía digital (acción 1).

- Análisis de la posibilidad de un convenio fiscal multilateral con el que poder implementar algunas de las medidas propuestas (acción 15).

En los trabajos participaron, además de los representantes de los países miembros de la OCDE, los de los demás países del G20 y de otros países menos desarrollados. Muchos de estos países (como China, India o muchos países latinoamericanos) siempre habían sido críticos con algunos aspectos de la doctrina fiscal tradicional de la OCDE, que percibían como sesgada en favor de los países más desarrollados -los miembros de la OCDE-, exportadores netos de capital y tecnología y perceptores netos de rentas de retorno procedentes de países menos desarrollados. Si ahora los propios países desarrollados querían revisar algunos de sus planteamientos tradicionales, los menos desarrollados darían en general la bienvenida a dicho cambio de postura, aunque pudieran considerarla insuficiente en algunos aspectos. De este modo, en el proyecto participaron representantes de más de sesenta Estados.

Tradicionalmente las propuestas de medidas de fiscalidad internacional por parte de la OCDE se habían elaborado en un proceso calmado y discreto de reflexión y búsqueda de consenso, seguido solo por los especialistas en la materia. Sin embargo, ahora que se planteaban cambios de especial calado, se buscaba el consenso de muchos más países -con criterios dispares en algunas materias- y el proceso se encontraba bajo el foco de la atención pública, se quería completar un programa especialmente ambicioso en un plazo excepcionalmente breve. Pese a ello, se cumplió el calendario propuesto y en octubre de 2015 la OCDE presentó sus informes sobre cada una de las materias analizadas, **(3)** informes que fueron respaldados por el G20 en noviembre 2015.

Los informes recogen una serie de modificaciones en los comentarios al modelo de convenio fiscal de la OCDE y en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Aparte de estas modificaciones en instrumentos no vinculantes (*soft law*), la implementación de las restantes propuestas requerirá su incorporación en normas de derecho positivo, lo

que deberá ser hecho por cada Estado, mediante modificaciones de su legislación doméstica y de los convenios fiscales bilaterales que tenga suscritos. Dado que esto último supondría una cantidad ingente de renegociaciones de convenios bilaterales, se propone la elaboración de un convenio multilateral para modificar simultáneamente y de manera homogénea los convenios fiscales existentes (siempre, claro está, que los respectivos Estados partes ratifiquen el convenio multilateral), en cuya redacción la OCDE trabaja en la actualidad.

No obstante, las medidas propuestas presentan diversos grados de compromiso en cuanto a su adopción por los Estados. Hay materias en las que el avance ha sido limitado y que en la práctica han quedado diferidas a trabajos posteriores, como es lo relativo a la economía digital, y en otras materias los informes recogen meras recomendaciones. Los Estados solo se han comprometido a incorporar a su legislación las propuestas adoptadas con el carácter de *estándares mínimos*, para los que, además, a menudo se ofrecen varias alternativas.

En concreto, se establecen estándares mínimos en las siguientes materias:

- En materia de regímenes fiscales especiales, con especial atención a los regímenes de propiedad industrial (*patent box*). También se establece el intercambio de información entre administraciones tributarias sobre resoluciones particulares en materia fiscal (*tax rulings*).
- La inclusión en los convenios fiscales de cláusulas antiabuso generales (*principal purpose test*), cláusulas de exclusión de las entidades que no cuenten con una presencia sustancial en el respectivo territorio (cláusulas de limitación de beneficios), o una combinación de ambas.
- En materia de documentación de precios de transferencia destaca la obligación a imponer a los grupos de sociedades de suministrar la información de sus actividades y sus principales datos financieros y de pago de impuestos desglosados por cada uno de los países en los que operan (información país por país).
- Finalmente, en cuanto a la resolución de conflictos el estándar mínimo solo alcanza a algunos aspectos procedimentales del procedimiento amistoso, que no garantiza la eliminación de la doble imposición. Solo un grupo más reducido de veinte países (en general, países desarrollados, entre los que se encuentra España) han asumido el compromiso de adoptar mecanismos vinculantes de arbitraje que aseguren la eliminación de la doble imposición internacional.

La OCDE ha indicado que seguirá trabajando junto con los países integrantes del G20 y otros países interesados para asegurar una implementación consistente de las medidas propuestas y seguir desarrollando las áreas en que se requiere concreción adicional.

El *leitmotiv* de todo el programa es el de la necesidad de evitar el desplazamiento de las bases imponibles del país en que se generan las rentas a otro de tributación menos gravosa. Por ello es un tema recurrente la exigencia de "sustancia": debe asegurase que los beneficios se reconozcan allí donde se realiza la actividad sustancial generadora de rentas. Ahora bien, una vez que el beneficio ha sido correctamente atribuido a un Estado, no se establece cómo este debe hacerle tributar. Así, por ejemplo, los regímenes tributarios especiales no son condenados *per se*, sino solo en la medida en que se concedan beneficios fiscales sin la existencia de una actividad sustancial, lo que indicaría que se está erosionando la base imponible de otro Estado en que sí se da esa actividad sustancial. De este modo, BEPS no proscribe la competencia fiscal entre Estados, sino únicamente la que deba considerarse perniciosa, aquella que suponga dar un tratamiento fiscal favorable a beneficios artificiosamente trasladados desde otro país, en perjuicio de este otro país donde se entiende que *realmente* se generaron dichos beneficios. Por el contrario, sería lícita una política fiscal favorable para la captación de inversiones, siempre que las ventajas fiscales se apliquen exclusivamente a las rentas originadas en el propio país como consecuencia de una actividad sustancial en el mismo. Esta es la política que ha adoptado el Reino Unido, que, a la vez que ha establecido medidas encaminadas a impedir la planificación fiscal agresiva, ha rebajado el tipo de su impuesto sobre sociedades del 28% al 20% entre 2010 y 2016 y ha anunciado ulteriores rebajas, con el objetivo declarado de convertirlo en el más competitivo del G20. Igualmente, Bélgica ha anunciado la reducción de su tipo impositivo al 20% para 2020, y Países Bajos también está considerando la reducción de su tipo impositivo (actualmente en el 25%). Los legisladores de cada jurisdicción fiscal deberán plantearse cómo se encuentran situados ante esta nueva forma de competencia fiscal y qué política adoptarán al respecto.

1.2 Evaluación

Es unánime la apreciación de que conseguir culminar en el breve plazo previsto el plan de acción marcado en 2013, con la intervención de representantes de sesenta Estados con criterios no siempre coincidentes, ha constituido un logro extraordinario. Ahora bien, el precio a pagar por ello ha sido la falta de una solución concreta en muchas materias, que han quedado pendientes de desarrollo ulterior, como son el texto del convenio multilateral, la fiscalidad de la economía digital o los métodos de valoración de intangibles. En otras materias no ha sido posible alcanzar un consenso, por lo que las medidas propuestas constituyen meras recomendaciones, lo que puede dar lugar a tratamientos dispares en diferentes jurisdicciones, con el consiguiente riesgo de doble imposición. Ante esta posibilidad de que la implantación no homogénea de BEPS incremente los supuestos de doble imposición internacional, resulta desalentadora la falta de consenso para el establecimiento de un procedimiento de arbitraje para su eliminación.

Asimismo, una cuestión que ha suscitado especiales reparos es la de la inclusión de cláusulas generales antiabuso en los convenios fiscales. Dado que estas son susceptibles de interpretaciones divergentes, y en ocasiones extensivas, por parte de cada Administración tributaria, estas cláusulas podrían afectar al grado de seguridad jurídica que los convenios otorgan a los inversores internacionales, privándoles así de una de sus principales virtudes.

Por otro lado, cabe preguntase si realmente era necesaria tanta premura en una revisión que quería ser de fondo en una materia tan compleja como la fiscalidad internacional. A este respecto, se ha criticado que el programa BEPS partiera de una idea preconcebida, o extrapolada a partir de unos pocos casos, como es la de que las multinacionales pagan menos impuestos de los que debieran, sin que se hubieran presentado estudios concluyentes que la justificaran. Así lo reconoce la propia OCDE en su informe de 2013 **(4)** , hasta el punto de que una de las acciones del programa BEPS consiste en buscar métodos para medir el propio fenómeno BEPS (acción 11), cuestión en la que solo se han obtenido resultados parciales. También el informe encargado por la Dirección General de Políticas Interiores de la Unión para el Parlamento Europeo **(5)** reconoció que no es posible llegar a estimaciones cuantitativas fiables del fenómeno BEPS, dando a entender que probablemente el volumen de erosión de bases imponibles de los grupos multinacionales sería inferior al que se apuntaba en determinados medios. En este sentido, los datos del ejercicio 2014 de las empresas españolas del IBEX 35 arrojan un tipo medio efectivo del 21,8%, **(6)** muy por encima de los mensajes más alarmistas. **(7)** Todo ello hace dudar de la necesidad de acometer una reforma apresurada de la fiscalidad internacional. Por otro lado, es dudoso que sin una presión de este tipo se hubiese llegado a obtener resultado alguno.

Sin embargo, la necesidad de obtener el consenso de Estados con criterios dispares en numerosas cuestiones y de presentar resultados en un plazo breve impidió afrontar una revisión de base de algunos de los principios básicos tradicionales en fiscalidad internacional, tales como el mantenimiento de un régimen de precios de transferencia basado en la valoración a mercado de transacciones individualmente consideradas -cada vez más difícil de aplicar y más alejado de la realidad en grupos multinacionales integrados globalmente y en una economía centrada en los intangibles y los servicios, para los que no suelen existir comparables fiables-, o el concepto de establecimiento permanente -cada vez más esquivo por las mismas razones-, la distinción entre capital y deuda o la distribución de competencias entre el Estado de la fuente de las rentas y el de residencia del perceptor. Estas son las lagunas e inconsistencias del ordenamiento fiscal internacional que posibilitan la existencia de las técnicas de planificación fiscal agresiva identificadas en BEPS. Pero BEPS, en lugar de afrontar un replanteamiento de principio de estas cuestiones de fondo, optó por tratar de identificar dichas técnicas y buscar fórmulas puntuales para tratar de impedir su aprovechamiento por parte de las empresas multinacionales. Por ello creemos que el programa BEPS no puede considerarse un cambio de paradigma en fiscalidad internacional, sino un intento de reparar las vías de agua de un sistema anclado en el siglo pasado. No sería de extrañar que en el medio plazo nos encontremos ante la necesidad de repensar en profundidad y con más calma algunos de los principios básicos tradicionales de la fiscalidad internacional para adaptarlos a la economía del siglo XXI.

1.3 Medidas propuestas por la UE

La Unión Europea también ha puesto en marcha varias iniciativas encaminadas a luchar contra la planificación fiscal agresiva, en buena medida coincidentes con las previstas en el programa BEPS.

En cuanto a los instrumentos híbridos, ya la modificación de la directiva matriz-filial aprobada en 2014 **(8)** impidió aplicar la exención a aquellos dividendos o participaciones en beneficios que constituyeran partida deducible para la entidad que los distribuye, medida prevista también en la acción 2 del plan BEPS, relativa a instrumentos híbridos.

Asimismo, en 2015 la Comisión propuso modificar la directiva sobre intercambio de información en materia fiscal para establecer el intercambio automático de determinadas resoluciones en materia tributaria (*tax rulings*), **(9)** medida contemplada en la acción 5 del programa BEPS.

En 2016 se propone una nueva modificación de la directiva sobre el intercambio automático de información fiscal para recoger la exigencia de la información país por país, **(10)** a fin de asegurar una implantación homogénea de esta obligación en el seno de la Unión.

Finalmente, también en 2016 se propone una directiva para establecer varias normas contra determinadas prácticas de elusión fiscal. Tras la reticencia de algunos Estados a algunos aspectos de la propuesta original, el ECOFIN de 17 de junio de 2016 llegó a un texto de consenso, **(11)** en el que se recogen varias de las medidas previstas en BEPS, en concreto las relativas a la limitación de la deducción de gastos financieros (acción 4), la transparencia fiscal internacional (acción 3) y las entidades e instrumentos híbridos (acción 2).

La directiva también prevé la inclusión por los Estados miembros en su ordenamiento de una norma antiabuso de carácter general. Aunque BEPS también contempla el establecimiento de normas antiabuso, lo hace solo en relación con la aplicación de los convenios fiscales, por lo que el alcance de la directiva es más amplio. En sentido similar, en 2015 se incluyó una clausula antiabuso en la directiva matriz filial. **(12)**

Por otro lado, la directiva se ocupa de otras cuestiones no contempladas en BEPS, como es la relativa a la imposición de salida.

Si bien algunas de las ideas iniciales de la Comisión iban más allá de lo exigido por BEPS (publicidad de la información país por país, tributación mínima de filiales para la exención de dividendos), finalmente la regulación recogida en esta directiva no supone grandes novedades sobre las medidas recogidas en BEPS; siendo su principal virtualidad la de asegurar su implantación coherente en el seno de la Unión Europea.

2. Incidencia del programa BEPS en nuestra normativa

Dedicaremos esta segunda parte de este trabajo al análisis de las medidas propuestas en el programa BEPS que ya han tenido incidencia en nuestra normativa fiscal, tanto común como foral. No es nuestro objetivo hacer un análisis detallado de la regulación de cada una de estas figuras, sino evaluar dichas normativas a la luz de las líneas maestras de las recomendaciones del programa BEPS y la directiva antielusión, a fin de valorar en qué medida y de qué modo se están adaptando al mundo post-BEPS.

En general, las medidas ya incorporadas a nuestra normativa doméstica son las de adopción obligatoria por su caracterización como estándares mínimos en el programa BEPS o las que previsiblemente lo serán en breve plazo por haberse recogido en la directiva antielusión. Es el caso de las medidas relativas a la deducción de gastos financieros, los regímenes de propiedad industrial, los instrumentos híbridos, la información país por país y la transparencia fiscal internacional.

Conviene señalar que tanto BEPS como la directiva antielusión establecen por regla general unas medidas mínimas a adoptar por los Estados para combatir la planificación fiscal agresiva, pero los legisladores pueden adoptar medidas más restrictivas, lo que, como veremos, ha hecho el legislador estatal en diversas materias.

La normativa estatal fue de las primeras en recoger algunas de las medidas BEPS, aun antes de que la OCDE hubiera publicado sus conclusiones. Ya la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2014 **(13)** recogía regulaciones inspiradas en BEPS para la transparencia fiscal internacional, la limitación a la deducción de gastos financieros **(14)** o los instrumentos híbridos. Posteriormente, la obligación de suministrar información país por país se recogió en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado en 2015 **(15)** , y, finalmente, el régimen especial de propiedad industrial fue modificado por la Ley 48/2015, de 29 de octubre, recién publicados los informes finales de la OCDE.

Los legisladores forales no se han mostrado tan entusiastas en la incorporación a su normativa de las recomendaciones BEPS. Han recogido en 2016 **(16)** los estándares mínimos exigidos por BEPS: adaptación del régimen especial de propiedad industrial e inclusión de la información país por país. En Vizcaya, se han incluido además determinadas modificaciones análogas a las de la normativa común en materia de transparencia fiscal internacional.

2.1 Limitaciones a la deducción de gastos financieros

2.1.1 Programa BEPS

La localización de deuda dentro de un grupo multinacional puede minorar su tributación global si se generan gastos financieros deducibles en entidades sujetas a tipos impositivos más altos que los aplicables a las entidades que obtienen los ingresos financieros correlativos. Para prevenir este tipo de actuaciones BEPS recomienda limitar la cuantía máxima de gastos financieros netos deducibles de cada entidad a un máximo de entre el 10 % y el 30 % del resultado operativo (EBITDA).

En cualquier caso, se prevé la posibilidad de establecer supuestos en que pueda superarse este ratio, como son el de que el ratio de endeudamiento de la sociedad no exceda el del conjunto de su grupo -lo que indicaría que no se ha situado artificiosamente un exceso de deuda en esa sociedad- o la financiación de proyectos de interés público e infraestructuras -con el objetivo de no penalizar tales inversiones. También se podrán excluir las pequeñas y medianas empresas y las entidades del sector bancario y asegurador.

2.1.2 Directiva antielusión

La directiva antielusión establece un límite de deducción de gastos financieros netos del 30% del EBITDA. A estos efectos no se computarán en el EBITDA, entre otras, las rentas exentas. No obstante, como solo se pretende combatir la asignación excesiva de deuda a una sociedad en particular dentro de un grupo y no los gastos financieros incurridos por auténticas necesidades de financiación externa, se permite que las sociedades puedan aplicar como límite el ratio de gastos financieros netos sobre EBITDA de su grupo si este se superior al 30%. Por la misma razón, no se aplicará la limitación a las sociedades cuyo ratio de financiación propia sea equivalente al menos al 98% del ratio de su grupo de sociedades ni a las no pertenecientes a un grupo de sociedades. Con estas excepciones se quiere evitar penalizar a sociedades que incurran en gastos financieros superiores al límite general por auténticas necesidades de financiación de su actividad, y no por una colocación artificiosa de deuda por motivos fiscales.

Asimismo, la directiva exime también de esta limitación los proyectos de infraestructura pública y los préstamos suscritos antes de 17 de junio de 2016. Finalmente, se establece una regla de mínimos que permitirá la deducción integra de hasta tres millones de euros en cada ejercicio para el conjunto del grupo.

2.1.3 Normativa de territorio común

La normativa común ya contenía una limitación a la deducción de gastos financieros análoga a la prevista en BEPS y en la directiva antielusión desde el Real Decreto-Ley 12/2012, que se ha mantenido esencialmente en los mismos términos en la nueva ley del impuesto. Según esta regla, los gastos financieros netos quedan limitados al 30% del beneficio operativo. De este beneficio operativo no se excluyen las rentas exentas y en él se incluyen además los dividendos exentos. Es previsible, por tanto, que la norma se modifique para excluir las rentas exentas del beneficio operativo a considerar a estos efectos, tal como exige la directiva, lo que supondría una reducción muy significativa del límite para muchas sociedades.

Por otro lado, la ley estatal no ha recogido ninguna de las excepciones previstas en BEPS o en la directiva para la no aplicación del límite, lo que hace que su aplicación pueda suponer una restricción excesiva e injustificada a la deducción de gastos financieros en supuestos en que no haya una colocación artificiosa de deuda en el seno de un grupo de sociedades. Ello supondrá un encarecimiento del costo del endeudamiento para las empresas, especialmente en supuestos de expansión, en que fácilmente podrá excederse el límite general del 30%. De este modo, la normativa común va mucho más allá de las recomendaciones BEPS, las previsiones de la directiva antielusión o las medidas necesarias para prevenir las prácticas abusivas.

Asimismo, la regla de mínimos se sitúa en un millón de euros al año por sociedad o grupo de consolidación fiscal.

Adicionalmente, la Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge otros supuestos de limitación a la deducción de gastos financieros, en relación con la adquisición de participaciones societarias o aportaciones al capital de sociedades del grupo.

2.1.4 Normativa foral

La normativa foral sigue manteniendo la tradicional regla de subcapitalización, que únicamente limita el endeudamiento con entidades vinculadas, por lo que sigue constituyendo una regla antifraude, y no una limitación general a la deducción de gastos financieros.

2.2 Regímenes de propiedad industrial

2.2.1 Programa BEPS

Determinados regímenes tributarios especiales han podido ser un aliciente para atraer de modo artificioso a la jurisdicción que otorga estas ventajas fiscales rentas que, de suyo, se habrían generado en otra jurisdicción. Uno de estos regímenes, al que la acción 5 de BEPS presta especial atención, es el de los rendimientos de la propiedad industrial (*patent box*). En estos regímenes se exonera de gravamen una parte de los ingresos percibidos por la cesión de uso o transmisión de derechos de la propiedad industrial u otros activos intangibles análogos, como puede ser el *know-how* de carácter tecnológico.

BEPS no se opone a la existencia de estos regímenes, sino a que se utilicen para erosionar injustificadamente las bases imponibles de sociedades del grupo en otros países. Por ello establece que este tipo de beneficios fiscales únicamente deban reconocerse en la medida en que la entidad beneficiaria hubiera realmente desarrollado los activos intangibles generadores de los rendimientos, sobre la base de un criterio de actividad sustancial (*nexus approach*).

Para ello, el incentivo fiscal deberá aplicarse solo sobre una parte de los rendimientos del activo intangible, determinada por la aplicación de la prorrata siguiente:

- En el denominador se incluirán la totalidad de los gastos incurridos en la generación del activo intangible.
- En el numerador se incluirían los mismos gastos, con la exclusión de los gastos subcontratados a empresas vinculadas y el coste de adquisición del intangible.

En la práctica ello supone que la sociedad titular de un activo intangible no podrá hacer uso del incentivo en la medida en que no lo hubiera desarrollado por sus propios medios, sino que hubiera subcontratado su desarrollo a empresas vinculadas o hubiera adquirido a terceros. En otras palabras, solo la empresa que efectivamente ha llevado a cabo la actividad de investigación y desarrollo tendrá derecho a la aplicación del incentivo.

Se cambia así el paradigma previamente existente en está matera, que puede remontarse al Manual Frascati **(17)** , según el cual la titularidad de un activo intangible debía reconocerse a la entidad que había asumido el riesgo de su desarrollo, con independencia de que hubiera subcontratado la ejecución de las tareas de investigación y desarrollo a empresas vinculadas o a terceros. Ahora, al menos a efectos de la aplicación de los regímenes de propiedad industrial, la titularidad del activo intangible se reconocerá exclusivamente a la entidad que efectivamente realizó las tareas de investigación y desarrollo.

No obstante, esta regla admite algunas matizaciones. En primer lugar, no hay límite a la subcontratación de las tareas con partes no vinculadas, y, en segundo lugar, la prorrata se incrementa en un 30% (siempre, lógicamente, con el límite máximo del 100%) para dar cabida a la posibilidad de la subcontratación de determinadas tareas a entidades vinculadas o la adquisición de algunos elementos intangibles. De este modo podrá encomendarse a otras entidades del grupo la realización de hasta un 23% **(18)** del costo del proyecto, sin que ello impida seguir aplicando el beneficio fiscal sobre el 100% de los ingresos derivados de la cesión del intangible.

Por otro lado, BEPS introduce varias matizaciones en cuanto al alcance de estos regímenes:

- Podrán aplicarse exclusivamente a los activos intangibles de carácter tecnológico, con exclusión de las marcas y otros intangibles de carácter comercial. En cuanto al *know-how* tecnológico, se establecen una serie de cautelas para su acogimiento al régimen, como su certificación por un organismo gubernamental; además, esta posibilidad se limita a los contribuyentes que no superen ciertos límites de facturación (50 millones euros de volumen de operaciones a nivel de grupo y 7,5 millones de euros de ingresos procedentes de los activos intangibles).
- Podrán aplicarse tanto a cesiones de uso como a cesiones de la propiedad de los activos intangibles.

- La reducción de los ingresos deberá efectuarse sobre la renta neta derivada del intangible, no sobre los ingresos brutos.
- Se permite la aplicación del incentivo en relación con los activos intangibles empleados por la propia empresa, con determinados requisitos.

Aunque estas medidas constituyen un estándar mínimo que deberá ser aplicado por los Estados a partir de 1 de julio de 2016, se prevé un régimen transitorio para las cesiones realizadas con anterioridad.

2.2.2 Normativa de territorio común

En cuanto al ámbito de aplicación del régimen, la legislación del impuesto sobre sociedades limitaba ya desde 2013 el beneficio fiscal a las rentas netas obtenidas por la cesión de uso de activos intangibles de carácter tecnológico. No obstante, podrían plantearse dudas en cuanto a la laxitud de los requisitos para acoger al incentivo los rendimientos de la cesión de *know-how*.

Con efectos a partir del 1 de julio de 2016, el régimen se ha modificado para adaptarlo a BEPS, introduciendo dos novedades fundamentales: la incorporación de la fórmula de prorrata para limitar la subcontratación a entidades vinculadas y la adquisición de intangibles y la posibilidad de aplicar el incentivo a las rentas derivadas de la transmisión de activos intangibles. Sin embargo, no se prevé la aplicación del incentivo a los activos intangibles utilizados por la propia empresa que los desarrolló.

Se establece un régimen transitorio, que permitirá seguir aplicando la regulación anterior durante cinco años a las cesiones de uso iniciadas con anterioridad al 30 de junio de 2016, así como a las transmisiones de titularidad efectuadas hasta el 30 de junio de 2021.

2.2.3 Normativa foral

La normativa foral ha introducido modificaciones en su régimen de propiedad industrial para adaptarlo a BEPS. Ello ha supuesto una serie de cambios de calado en el régimen de propiedad industrial previamente recogido en esta normativa:

En primer lugar, el incentivo fiscal será aplicable exclusivamente a los activos de carácter tecnológico. No obstante, la normativa foral vizcaína mantiene, extramuros del régimen de *patent box*, un incentivo *sui generis* para el uso propio de marcas, que permite una deducción en base imponible equivalente al 0,5% del volumen de ingresos de la actividad en que se utilicen.

No se ha recogido, sin embargo, la posibilidad de aplicar el régimen de reducción de los rendimientos de la propiedad industrial propiamente dicho a la utilización de activos intangibles de carácter tecnológico por la propia empresa que los desarrolló, tal y como permite el estándar mínimo de BEPS.

Tampoco se ha aprovechado la oportunidad de adaptar el régimen a BEPS para permitir la aplicación del incentivo a las cesiones de titularidad o al menos a las cesiones de uso por tiempo indefinido de los activos intangibles de carácter tecnológico (condición exigida, al menos en la práctica, para conseguir la aprobación de contratos de transferencia de tecnología en algunos países con fuertes controles en esta materia).

La imposibilidad de acogerse al incentivo en los casos anteriores podría minar la competitividad internacional de las empresas vascas. Por ello, a nuestro juicio sería recomendable que las normas forales hicieran uso de todas las posibilidades que brinda BEPS para ampliar el ámbito de aplicación del incentivo.

En segundo lugar, se incluye la fórmula de prorrata BEPS, con una formulación algo distinta, pero equivalente a la de la acción 5 de BEPS.

La tercera modificación sustancial es la de que el incentivo ya no se aplicará sobre los ingresos brutos, sino sobre la renta neta resultante de la explotación del intangible, lo que sin duda supondrá una pérdida de valor del incentivo en muchos casos. Dicha pérdida se compensa parcialmente con un incremento del porcentaje de reducción al 70%.

De acuerdo con las previsiones de BEPS, se establece un régimen transitorio de cinco años durante el que se podrá seguir aplicando el régimen anterior a las cesiones de uso acordadas antes del 30 de junio de 2016.

2.3 Instrumentos híbridos

2.3.1 Programa BEPS

Los instrumentos híbridos son aquellos que tienen distinta calificación fiscal en dos jurisdicciones, lo que puede originar la no tributación de un ingreso o la doble deducción de un mismo gasto. El instrumento híbrido más habitual es aquel que en una jurisdicción tiene la calificación de deuda y en la otra, la de capital. Ello permite la deducción del gasto en la jurisdicción que lo califica como instrumento de deuda y la exención del ingreso, calificado como dividendo, en la otra jurisdicción.

La acción 2 de BEPS también se ocupa de las entidades híbridas, que típicamente son aquellas que tienen la calificación de transparentes a efectos fiscales en una jurisdicción pero no en la otra, lo que puede permitir, por ejemplo, la deducción de un mismo gasto en las dos jurisdicciones. No obstante, aquí nos ocuparemos de los instrumentos

híbridos, que son los que han tenido reflejo en nuestra normativa.

Para neutralizar las posibilidades de planificación fiscal agresiva mediante la utilización de instrumentos híbridos, la OCDE presenta modelos de disposiciones a adoptar en las normativas fiscales domésticas, consistentes esencialmente en dos reglas, una de aplicación principal y otra subsidiaria:

- Como regla principal se prevé la denegación de la deducción del gasto cuando el ingreso correlativo no sea gravado.
- Como regla subsidiaría, el ingreso deberá incluirse en la base imponible del perceptor cuando la partida hubiera sido deducible para el pagador.

Así, ante los rendimientos de un instrumento calificado como deuda en la jurisdicción del pagador y como capital en la del perceptor, gozando este de un régimen de exención para dividendos, la primera regla obligaría al Estado del pagador a denegar la deducción de esta partida. En caso de que este Estado no aplicara dicha regla, el Estado del perceptor debería denegar la exención de estos rendimientos. De este modo, es la calificación en el Estado del pagador la que determina si una determinada partida será deducible para este y gravada en sede del perceptor, o no deducible para el pagador, en cuyo caso el Estado del perceptor podrá tratarla como exenta.

2.3.2 Directiva antielusión

Como ya hemos indicado, la modificación de la directiva matriz-filial efectuada en 2014 recogió una norma contra los instrumentos híbridos, al proscribir la aplicación del régimen de exención a los dividendos o participaciones en beneficios que constituyeran partidas deducibles para la filial.

El texto de la directiva contra la elusión fiscal consensuado en el ECOFIN de 17 de junio recoge una medida anti-híbridos de alcance más amplio, basada en las dos reglas siguientes:

- Cuando se dé una doble deducción del gasto, la partida solo será deducible en el Estado en que se haya originado el pago. Este tipo de situaciones es más habitual en los supuestos de entidades híbridas.
- Cuando el ingreso se encuentre exento en el Estado del perceptor, la partida no será deducible para el pagador. De este modo, se hace prevalecer la calificación otorgada en el Estado del perceptor y se recoge la regla subsidiaria de las dos previstas en BEPS.

Aunque la adopción de la directiva asegure una implementación homogénea de las reglas anti-híbridos en el seno de la UE, no parece muy lógico que se haya apartado de la regla general propugnada por BEPS con carácter global y que ya había sido plasmada en la directiva matriz-filial.

La propuesta inicial de directiva recogía una cláusula según la cual la exención de dividendos exigiría que la filial se encontrara sujeta a un tipo de gravamen nominal equivalente al menos al 40% del tipo nominal del impuesto de la sociedad matriz, cláusula que, ante la reticencia de algunos Estados miembros, no se incluyó en el texto consensuado en el ECOFIN.

2.3.3 Normativa de territorio común

La Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2014 ya recogió las normas anti-híbridos en línea con las previsiones de BEPS.

En primer lugar, se recoge la regla anti-híbridos prevista en la directiva antielusión: no serán deducibles los gastos efectuados con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso, generen un ingreso exento o generen un ingreso sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.

Nótese que la limitación se aplica solo en operaciones entre entidades vinculadas, lo cual es consistente con la finalidad de BEPS de acotar las medidas de planificación fiscal de los grupos multinacionales de sociedades. Por otro lado, no se aplica en todos los supuestos en que la renta no se grave o se grave a un tipo nominal inferior al 10% en sede del perceptor, sino solo en aquellos casos en que ello obedezca a la distinta calificación del rendimiento, lo que también es coherente con una regla encaminada a impedir la utilización de instrumentos híbridos como técnicas de elusión fiscal.

Asimismo, no se aplicará la exención a los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora. Adicionalmente, aunque la exigencia de una tributación mínima de filiales para la exención de dividendos se ha eliminado de la directiva antielusión, la Ley del Impuesto sobre Sociedades sí la recoge, al exigir para la exención de dividendos que la filial se encuentre sujeta a un tipo de gravamen nominal de al menos el 10%, coincidente con el 40% del tipo nominal del impuesto sobre sociedades de normativa común (25%).

Como norma específica relacionada con los instrumentos híbridos, la Ley del Impuesto sobre Sociedades califica los intereses procedentes de préstamos participativos concedidos a entidades del grupo como una retribución a los fondos propios (artículo 15.a). **(19)** Ello supone que no tendrán la consideración de partida deducible para el pagador y podrán acogerse a la exención de dividendos por parte del perceptor (artículo 21.2.2º) cuando este se encuentre sometido a la normativa común del impuesto. Sin embargo, dicha exención no queda garantizada en caso de que el perceptor se encuentre sometido a otra normativa, puesto que las normas anti-híbridos se ocupan exclusivamente de los supuestos

de doble deducción, no de los de doble imposición.

2.3.4 Normativa foral

La normativa foral no ha recogido ninguna norma anti-híbridos. Por el contrario, mantiene un instrumento híbrido en el propio seno de la norma foral del impuesto: los ingresos por los intereses indexados a los beneficios de la entidad deudora derivados de préstamos participativos se encuentran exentos para el perceptor bajo determinadas condiciones (artículo 39.3), sin perjuicio de que sean deducibles para el pagador (artículo 31.5).

2.4 Información país por país

2.4.1 Programa BEPS

En relación con la documentación de precios de transferencia, la acción 13 de BEPS hace suya la exigencia de dos niveles de suministro de información que ya venía siendo norma general en la documentación de precios de transferencia:

- Información del grupo (*master file*), que recoge la información relevante para todos los miembros del grupo de sociedades.
- Informe local (*local file*), que recoge el análisis de las operaciones vinculadas realizadas entre el contribuyente y sus entidades vinculadas.

No obstante, la principal novedad de BEPS en esta materia es la de añadir un tercer informe, el informe país por país, en el cual el grupo de sociedades deberá recoger determinada información financiera y fiscal desglosada por países.

Información financiera a incluir en el informe país por país- Ingresos brutos con vinculadas

- Ingresos brutos con terceros
- Resultados antes de impuestos
- Impuesto sobre beneficios satisfecho
- Retenciones soportadas
- Impuesto sobre beneficios devengado
- Capital y fondos propios
- Plantilla media
- Activos materiales distintos de la tesorería y los derechos de crédito
- Inversiones inmobiliarias

Además, deberá aportarse una lista de las entidades residentes y establecimientos permanentes en cada país, con indicación de sus actividades principales.

Con esta información se trata de que las administraciones tributarias puedan tener una visión global de dónde cuentan con recursos, dónde declaran beneficios y dónde tributan las multinacionales. Una falta de correlación entre el lugar donde se encuentran los recursos y el lugar en que se reconocen los beneficios pondrá a las autoridades fiscales en alerta ante una posible política de precios de transferencia inadecuada o posibles prácticas de traslado artificioso de beneficios, especialmente si estos se reconocen en territorios de baja tributación y donde el grupo cuenta con entidades dedicadas esencialmente a la tenencia de activos y su cesión a otras sociedades del grupo o a la prestación de servicios intragrupo.

El informe país por país se presentará por la sociedad cabecera del grupo a la administración tributaria de su Estado de residencia, que deberá compartir esta información con las administraciones tributarias de los demás Estados en que opere el grupo. Se prevén mecanismos subsidiarios para el caso de que la sociedad matriz resida en un territorio que no exija la presentación de esta información o no la comparta con otras administraciones.

Los Estados deberán exigir el informe país por país por primera vez en 2017, en relación con los datos correspondientes al ejercicio 2016.

2.4.2 Directiva sobre intercambio automático de información fiscal

La modificación de la directiva sobre intercambio automático de información fiscal encaminada a recoger la exigencia de la información país por país no aporta grandes innovaciones sobre lo recogido en la acción 13 de BEPS. No obstante, a fin de asegurar una implantación homogénea de esta obligación en el seno de la Unión Europea, concreta algunas

cuestiones técnicas no aclaradas en el informe BEPS en cuanto a la forma de presentar la información.

Así, la directiva aclara que, de cara a completar la información financiera, el grupo de sociedades podrá optar por utilizar diferentes fuentes de datos: cifras consolidadas, información financiera de cada entidad por separado o cuentas de gestión interna, siempre que en el propio informe se facilite una breve descripción de las fuentes utilizadas. Ello debería facilitar a los grupos de sociedades la labor de recopilación de la información, para la que podrán utilizar la fuente que les resulte más operativa.

Aunque la expresión informe país-por-país se haya impuesto, lo cierto es que BEPS obliga a desglosar la información por "territorios fiscales" (*tax jurisdictions*). La directiva los define como territorios no estatales con autonomía fiscal. De ello parece que habría que concluir que los datos del informe deberían desglosarse por cada uno de los territorios forales y el territorio común. No obstante, la aplicación práctica de este criterio plantea no pocas dudas en el caso de entidades que operen en varios de estos territorios.

Por otro lado, la Comisión ha elaborado una propuesta de Directiva relativa a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades **(20)** , que prevé la publicación y el acceso público a los informes país por país. Además, sometería esta información a la revisión de los auditores. No obstante, no está claro que esta propuesta llegue a aprobarse o que se apruebe con modificaciones significativas, principalmente en cuestiones tan sensibles como la publicación y auditoría de la información país por país.

2.4.3 Normativa de territorio común

La normativa común ya recogió la obligación de presentar el informe país por país en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 2015. Por regla general solo deberán presentar el informe en España los grupos cuya sociedad cabecera sea española y, de acuerdo con BEPS, quedan exonerados de esta obligación los grupos cuya cifra de negocios sea inferior a 750 millones de euros.

El informe país por país será obligatorio para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 y el plazo para presentarlo será de doce meses desde la finalización del período impositivo.

Adicionalmente, toda entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar el informe país por país deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el territorio de residencia de la entidad del grupo obligada a elaborar esta información. Esta comunicación deberá realizarse dentro del propio ejercicio al que se refiera la información.

2.4.4 Normativa foral

Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres territorios históricos han introducido la obligación de presentar el informe país por país en términos similares a los expuestos en el apartado anterior respecto a la normativa de territorio común.

2.5 Transparencia fiscal internacional

2.5.1 Programa BEPS

La acción 3 del programa BEPS se centra en la transparencia fiscal internacional (CFC, por sus siglas en inglés: *controlled foreign corporations*). Ante la posible localización artificiosa de determinadas rentas pasivas en entidades radicadas en territorios de baja o nula tributación, se prevé la imputación de dichas rentas a la sociedad matriz para su inclusión en la base imponible de esta. El informe BEPS da diferentes recomendaciones en cuanto a cómo regular los diversos aspectos de estas imputaciones de rentas, presentando a menudo varias posibilidades. Así, en cuanto a la determinación de las entidades y las rentas objeto de imputación se contemplan, entre otras, las dos posibilidades siguientes:

- Atribución de la totalidad de la renta obtenida por sociedades que no cuenten con una sustancia mínima.
- Atribución de determinados tipos de rentas, fundamentalmente rentas pasivas, así como las derivadas de la refacturación de bienes o servicios.

2.5.2 Directiva antielusión

La directiva antielusión fiscal concreta algunos de los aspectos que BEPS dejaba abiertos en cuanto a la regulación de los regímenes de transparencia fiscal.

La transparencia fiscal internacional se aplicará en relación con las filiales (o establecimientos permanentes) en que se den las circunstancias siguientes:

- Tributación de la filial en el extranjero inferior al 50% de la que habría correspondido en sede de la sociedad matriz.
- Participación de al menos el 50% (junto con entidades vinculadas).

Serán objeto de imputación las rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones, plusvalías de cartera), así como las

rentas de las actividades de seguros, bancarias o financieras, y las procedentes de actividades de refacturación con empresas vinculadas. Conviene llamar la atención sobre el dato de que las rentas inmobiliarias no se incluyen entre las rentas imputables, probablemente por considerar que son, por definición, no deslocalizables.

No obstante, la imputación de rentas no procederá cuando la filial lleve a cabo una actividad económica sustancial y cuente con los medios materiales y humanos pertinentes para ello. Así pues, para que se aplique el régimen de transparencia fiscal, la directiva exige que se den las dos circunstancias: tratarse de rentas tipificadas y falta de actividad económica sustancial de la filial.

Asimismo, se incorpora una cláusula de mínimos, en virtud de la cual la transparencia fiscal no se aplicará si las rentas imputables representan menos de un tercio de la renta total de la filial.

La directiva también contempla un supuesto alternativo para situaciones artificiosas en que la filial obtenga nominalmente unas rentas, pero lo haga solo gracias a la realización de determinadas funciones por parte de sus socios, de modo que sin dicha intervención la filial no habría poseído los activos o asumido los riesgos generadores de dichas rentas.

2.5.3 Normativa de territorio común

La normativa de territorio común en materia de transparencia fiscal internacional ha sido tradicionalmente bastante más restrictiva que las previsiones de la directiva, e incluso se ha visto reforzada con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Así, para que se aplique la transparencia fiscal internacional, basta con que la tributación de la filial sea inferior al 75% de la que habría procedido en España, frente al 50% exigido por la directiva.

En cuanto a las rentas imputables, se incluyen algunas no previstas en la directiva, como son las rentas de inmuebles y las derivadas de servicios de asistencia técnica. Además, no se prevé la excepción para el supuesto de que la filial realice una actividad económica sustancial. Por otro lado, si a nivel del grupo no se dispusiera de la organización de medios materiales y personales en el extranjero para la obtención de las rentas de la entidad no residente, se imputará la totalidad de su renta (aunque en este caso se admite la excepción de motivos económicos válidos). De este modo, bastará con que concurra una de las dos circunstancias -obtención de rentas tipificadas o carencia de actividad económica sustancial- para que proceda la imputación (mientras que en la directiva se requiere que concurran ambas). Además, la normativa española establece también la imputación de las denominadas rentas circulares, aquellas que se generan en operaciones con sociedades vinculadas residentes, no contempladas en la directiva.

Finalmente la cláusula de mínimos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades solo excluye la imputación cuando las rentas imputables no alcancen el 15 % de la renta de la entidad no residente, frente al 33,33 % que se admite en la directiva.

2.5.4 Normativa foral

Solo la normativa foral vizcaína, mediante la Norma Foral 5/2016, ha introducido modificaciones en el régimen de transparencia fiscal internacional, prácticamente iguales a las de territorio común. Como principal especialidad respecto del régimen recogido en territorio común, la normativa foral vizcaína mantiene la posibilidad de computar la cláusula de mínimos para el conjunto de las entidades no residentes del grupo.

2.6 Conclusiones

Creemos que, a la vista de la exposición anterior, queda claro que la normativa común ha abrazado apasionadamente los principios de BEPS, recogiendo muchas de las medidas propuestas aun antes de que se hubieran completado los trabajos al respecto, y yendo en cuanto al contenido mucho más allá de lo exigido por BEPS o las directivas. Creemos que esta reacción podría ser demasiado apresurada y excesiva y someter a las empresas españolas a desventajas competitivas en el ámbito internacional.

Por el contrario, consideramos un acierto la actitud más mesurada en contenidos y más sosegada en cuanto a plazos de las diputaciones forales.

Sería conveniente prestar atención a cómo adaptan sus legislaciones otros Estados para obrar en consecuencia, cumpliendo los compromisos adquiridos a nivel internacional y comunitario, pero sin poner innecesariamente en peligro la competitividad de nuestras empresas o de nuestro territorio como destino potencial de inversiones.

---

(1) Addressing Base Erosion and Profit Shifting (February 12, 2013)

http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm

Ver Texto

(2) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (*July 19, 2013*)

http://www.oecd.org/ctp/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm

Ver Texto

(3) http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm

Ver Texto

(4) "[…] with the data currently available, it is difficult to reach solid conclusions about how much BEPS actually occurs. Most of the writing on the topic is inconclusive, although there is abundant circumstantial evidence that BEPS behaviors are widespread." (OCDE Addressing Base Erosion and Profit Shifting (February 12, 2013), chapter 2, paragraph 1)

Ver Texto

(5) John VELLA, Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, United Kingdom. *Nominal vs. Effective Corporate Tax Rates Applied by MNEs and an Overview of Aggressive Tax Planning Tools, Instruments and Methods*. European Parliament, Directorate e general for internal policies October 2015. IP/A/TAXE/2015-07. PE 563.450

Ver Texto

(6) http://www.elconfidencial.com/economia/2015-03-03/el-ibex-paga-con-montoro-en-impuestos-un-22-dos-puntos-mas-que-con-el-psoe_719466/

Ver Texto

(7) Nuestra propia experiencia con grupos multinacionales con cabecera en el País Vasco es que estos distinguían lo que era planificación fiscal legítima y agresiva, y evitaban las prácticas abusivas.

Ver Texto

(8) Directiva (UE) 2014/86 del Consejo de 8 de julio de 2014 por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DOCE L 219/40)

Ver Texto

(9) 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

Ver Texto

(10) Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad

Ver Texto

(11) Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior

Ver Texto

(12) Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 21/1)

Ver Texto

(13) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Ver Texto

(14) En realidad esta limitación era incluso anterior a la Ley 27/2014, remontándose al Real Decreto-Ley 12/2012.

Ver Texto

(15) Real Decreto 634/2015, de 10 de julio

Ver Texto

(16) Guipúzcoa: 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

Álava: 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

Vizcaya: Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria.

Ver Texto

(17) Frascati Manual 2002 OECD: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development.

Ver Texto

(18) 0,230769 230769 …

Ver Texto

(19) La limitación no resulta de aplicación a los contratos formalizados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

Ver Texto

(20) Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales (COM/2016/198 final)

Ver Texto

BEPS y otros problemas de la economía digital

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Profesor Titular
Universidad de Navarra

I. ANTECEDENTES

Como respuesta al comportamiento de las empresas multinacionales, que durante años han aprovechado los vacíos legales y la falta de coordinación entre los sistemas tributarios para reducir artificialmente la base imponible o transferir beneficios a los países de baja tributación, la OCDE preparó un Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y la Transferencia de Beneficios (Plan de Acción BEPS) que fue publicado en julio de 2013 **(1)** . En este documento se identificaban quince acciones dirigidas a mejorar la coherencia en la legislación interna de los países en relación con el tratamiento de las rentas internacionales, a reforzar los estándares internacionales existentes y a mejorar la transparencia y la seguridad jurídica. Dentro de este contexto, la Acción nº 1 del Plan BEPS tiene por objeto los problemas y desafíos que plantea la economía digital.

El desarrollo de la Acción nº 1 fue encomendada al Grupo de Trabajo sobre Economía Digital (TFDE, según las siglas inglesas) **(2)** , creado en septiembre de 2013. El Grupo de Trabajo publicó su informe final en octubre de 2015 y en él se identifican los principales problemas que plantea la economía digital no sólo desde el punto de vista de BEPS sino con un carácter más amplio, al tiempo que se formulan una serie de recomendaciones **(3)** .

Una iniciativa similar fue promovida en el ámbito de la Unión Europea, donde en octubre de 2013 se creó el Grupo de Expertos de Alto Nivel de la Comisión sobre Tributación de la Economía Digital (*Commission High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy*) con el objetivo de identificar los principales problemas a la luz del Derecho de la UE y presentar las soluciones posibles. El Grupo de Expertos presentó su informe el 28 de mayo de 2014.

El objetivo de la Acción nº 1 era identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a las normas existentes de Tributación Internacional y desarrollar alternativas frente a dichas dificultades, adoptando una aproximación "holística", en el ámbito de la imposición directa e indirecta. Desde esta perspectiva, el Informe Final no se ciñe estrictamente a las situaciones de erosión de base y transferencia de beneficios que plantea la economía digital, sino que aborda problemas más amplios.

Según la OCDE, la economía digital es el resultado de un proceso transformador hecho posible gracias al desarrollo y difusión de las tecnologías de la información y comunicación, que ha mejorado los procesos industriales e impulsado la innovación en todos los sectores de la economía. La tecnología ha penetrado en los distintos sectores de la sociedad y de la economía, hasta el extremo de que hoy en día es muy difícil, si no imposible, aislar la economía digital del resto de la economía; ha incrementado la capacidad de las empresas de alcanzar otros mercados sin necesidad de contar con presencia física en dichos países y ha permitido el desarrollo de nuevas actividades económicas y nuevos modelos de negocio: tiendas virtuales de aplicaciones (*app stores*), publicidad *on line*, programación en la nube (*cloud computing*), negociación de alta velocidad (*high speed trading*), plataformas de colaboración participativa, servicios de pago *on line.*

Una de las primeras conclusiones que destacan del Informe de la Acción nº 1 es que la economía digital no comporta problemas propios de erosión de base y transferencia de beneficios, sin perjuicio de que algunos de los rasgos característicos de la economía digital (importancia de los activos intangibles, dependencia de los datos y la información suministrada por los usuarios) aumenten el riesgo de BEPS **(4)** . Este convencimiento lleva a considerar que los problemas se identifican mejor si se analizan las estructuras utilizadas los grupos internacionales de sociedades y los nuevos modelos de negocio para tratar de identificar qué rasgos de la economía digital exacerban los problemas o desafíos relacionados con BEPS (realización de la actividad económica sin necesidad de contar con presencia física en el Estado de la fuente, fragmentación de la actividad en actividades auxiliares y preparatorias, falta de correspondencia entre los criterios atribución de beneficios y la actividad económica que determina la creación de valor).

Una segunda idea que conviene destacar es que la economía digital es una realidad en continua evolución, no sólo desde un punto de vista tecnológico sino también de los modelos de negocio que promueve, lo que hace que sus desarrollos deban ser continuamente observados para evaluar su impacto sobre los ordenamientos nacionales y sobre el sistema de Tributación Internacional. Desde esta perspectiva interesa valorar en qué medida la estructura existente permite resolver los problemas planteados de una manera adecuada o si es preciso completarla o modificarla.

En tercer lugar, las conclusiones del Grupo de Trabajo han sido puestas en conocimiento de las demás acciones del

Plan BEPS, para que sean tenidas en cuenta a la hora de formular las respectivas propuestas y conclusiones. De ahí que se espere que los resultados de las distintas acciones tengan un impacto relevante sobre los problemas identificados en la economía digital **(5)** . Las distintas acciones están dirigidas a restaurar la imposición tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia, con el objetivo de poner fin al fenómeno de la renta sin Estado. Aunque todas las acciones se espera que produzcan efectos sobre la economía digital, se consideran particularmente relevantes la Acción 3 (fortalecimiento de las reglas *CFC*), la Acción nº 7 (prevención de la elusión artificial de la cláusula de EP) y las Acciones nº 8 a 10 (dirigidas a asegurar que los resultados de los precios de transferencia se alinean con el proceso de creación de valor).

II. PROBLEMAS DE EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRANSFERENCIA DE BENEFICIOS (BEPS)

1. Estado de la fuente

El Informe de la OCDE contiene una serie de medidas específicamente dirigidas a restaurar la imposición en el Estado de la fuente (*market jurisdiction*). En principio, se trata de problemas derivados de los efectos que producen los Convenios de Doble Imposición (CDI) sobre la legislación interna de los Estados y, en este sentido, las medidas están dirigidas a la prevención del abuso de los tratados y a la prevención de la elusión artificial de la cláusula del establecimiento permanente (EP).

Dentro de este ámbito, la acción más relevante tiene por objeto la prevención de la elusión artificial del concepto de EP (Acción nº 7). La economía digital facilita que determinadas actividades económicas puedan ejercerse desde lugares remotos sin necesidad de disponer de una gran cantidad de recursos en el Estado de la fuente, lo que pone de relieve las limitaciones de la cláusula del establecimiento permanente que aparece recogida en los CDI.

Cuando media un CDI, el Estado de la fuente sólo puede gravar los beneficios empresariales si existe un EP situado en su territorio y dichas rentas le resultan atribuibles **(6)** . Tradicionalmente el concepto de EP se ha asociado a una presencia física de la empresa no residente en el Estado de la fuente ("lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad"). No constituye EP, sin embargo, la utilización de las instalaciones para la realización de determinadas actividades de carácter auxiliar o preparatorio, cuya escasa entidad no es suficiente para considerar que la empresa no residente se encuentra integrada en la economía del Estado de la fuente.

Los trabajos de la Acción nº 7 (prevención de la elusión artificial del concepto de establecimiento permanente) han puesto de relieve que determinadas actividades que en los modelos de negocio tradicional eran consideradas auxiliares o preparatorias hoy pueden tener un carácter principal dentro de la empresa. Piénsese, por ejemplo, en una empresa no residente que se dedica a la venta *on line*, en cuyo modelo de negocio es clave la entrega rápida de los productos para lo que dispone de un almacén situado en el Estado de la fuente. Desde esta perspectiva la OCDE ha acordado modificar la relación de excepciones que establece el artículo 5.4 MCOCDE, con el propósito de restringir su aplicación a las actividades que verdaderamente tienen un carácter auxiliar o preparatorio. En la misma línea se ha acordado introducir una norma dirigida a evitar que las empresa no residente pueda beneficiarse de las referidas exclusiones fragmentando la actividad realizada en el Estado de la fuente entre varias entidades asociadas.

Una empresa no residente también dispone de un EP en el Estado de la fuente cuando actúa a través de un agente dependiente que ejerce habitualmente en dicho Estado poderes de contratación en nombre de la empresa. Dentro de este ámbito en ocasiones se ha recurrido a fórmulas dirigidas a evitar que sea el agente quien formalice el contrato para así evitar la cláusula del EP. Para contrarrestar comportamientos artificiales, la OCDE propone modificar la definición de agente dependiente. Así, por ejemplo, cuando el equipo de ventas de una filial residente en el Estado de la fuente habitualmente desempeña la función principal en la conclusión de contratos con potenciales clientes y dichos contratos son sistemáticamente concluidos sin modificaciones materiales por la sociedad matriz, se entiende que esta última dispone de un EP en el Estado de la fuente.

Un segundo orden de situaciones en las que el Estado de la fuente puede ver afectada su imposición se encuentra relacionada con la utilización abusiva de los CDI por las empresas no residentes. En ocasiones las sociedades se localizan en un determinado país no tanto con el propósito de realizar una actividad económica como para beneficiarse de su red de CDI y así minorar la imposición sobre las rentas en el Estado de la fuente. El Informe de la Acción 6, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances,* establece un estándar mínimo para combatir las situaciones de *treaty shopping*, así como evitar el uso de sociedades que tienen doble residencia y que alegan ser residentes en un país con CDI para evitar toda imposición **(7)** . Las referidas reglas también permiten enfrentarse a determinadas situaciones de no imposición que tienen su origen en los CDI, más concretamente, en aquellos supuestos en que los Estados recurren al método de exención para eliminar la doble imposición internacional.

El rechazo de la aplicación del CDI permite al Estado de la fuente aplicar su legislación interna sin las limitaciones que establece el tratado, lo que cobra relevancia en aquellos casos en los que la sociedad no residente niega la existencia de un EP, a efectos de impedir el gravamen de los beneficios empresariales en el Estado de la fuente, o cuando, por el contrario, sí existe EP pero la renta gravable resulta minorada por determinados gastos deducibles. Por otra parte, cuando las rentas están sometidas a retención (p. ej., dividendos, intereses y, con frecuencia, los cánones), la exclusión del CDI permite que el gravamen del Estado de la fuente se exija sin sometimiento a los límites del tratado.

La introducción de los cambios referidos requiere la modificación del MCOCDE y, sobre todo, de los CDI existentes. Para facilitar esto último, la implementación se confía al Instrumento Multilateral para modificar los Tratados Bilaterales

(Acción 15), presentado el 24 de noviembre de 2016 y cuya firma está prevista en junio de 2017 en París. En particular, cabe destacar la Parte III, dedicada al abuso de tratados (artículos 6 a 11) y la Parte IV, que regula la elusión del concepto de establecimiento permanente (artículos 12 a 15).

2. Estado de la fuente y Estado de residencia

La Acción nº 1 contiene una serie de medidas dirigidas tanto al Estado de la fuente como al Estado de residencia. Los problemas se derivan tanto de la legislación interna como de los CDI y desde esta perspectiva interesan de manera particular los trabajos realizados en la Acción nº 2 (neutralización de los efectos de situaciones híbridas), Acción nº 4 (límites a los intereses y otros gastos deducibles), Acción nº 5 (contrarrestando las prácticas fiscales lesivas de manera más efectiva) y Acciones nº 8 a 10 (resultados de los precios de transferencia alineados con la creación de valor). La mayoría de las previsiones afectan a la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta de las sociedades o, en su caso, a la imposición de las rentas obtenidas mediante EP.

Las empresas que integran la economía digital pueden aprovechar la existencia de situaciones híbridas (entidades e instrumentos financieros) que permiten reducir la imposición de la renta en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente. Esto ocurre, por ejemplo, cuando un mismo gasto genera dos deducciones o cuando la deducción practicada en un Estado no tiene su contrapartida en la inclusión de un ingreso gravado en otro Estado o, en fin, cuando conduce a una aplicación indebida de los métodos para eliminar la doble imposición internacional (deducción en cuota o exención). El Informe de la Acción nº *2, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* (2015), establece una serie de recomendaciones a estos efectos, relativas al diseño de la legislación interna y al desarrollo de previsiones del Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición **(8)** .

La Acción nº 4 está dirigida a limitar los intereses y otros gastos deducibles que reducen la base imponible de la sociedad residente o, en su caso, de las rentas obtenidas a través de un EP situado en el Estado de la fuente. Las empresas pueden financiarse a través de préstamos intragrupo concedidos por sociedades residentes en países de baja tributación. De esta manera el pago de intereses produciría el efecto de vaciar la base imponible de la sociedad pagadora, que es la que realiza la actividad económica y genera los beneficios. Además, es posible que la sociedad prestamista haya recibido los fondos de terceros e, incluso, que los intereses no resulten gravados en el país en que está establecida, en virtud de beneficios fiscales o regímenes fiscales favorables o del uso de instrumentos híbridos.

El trabajo de la OCDE tiene por objeto los intereses satisfechos tanto a entidades vinculadas como a terceras partes, en el ámbito de operaciones interiores y de operaciones internacionales. La solución que propone se basa en el establecimiento de un ratio que limita la deducción neta por pago de intereses en función de un porcentaje de su EBITDA. En cualquier caso, consciente de las diferencias que existen entre los países, junto con la necesidad de que el límite sea lo suficientemente bajo para evitar situaciones de BEPS, se establece una horquilla entre el 10% y el 30%, combinado con una serie de factores que los países deben tener en cuenta a la hora de establecer dicho ratio. Además, se permite un ratio por grupo que permitiría a una sociedad deducir por encima del límite individual, dentro del ratio existente entre el EBITDA y los intereses netos del grupo. Alternativamente, la solución puede verse complementada con la introducción de un "test de capital", de manera que el ratio no se aplicaría cuando la sociedad acreditase que su ratio capital/activos totales es igual o superior al de su grupo.

Las sociedades integradas en la economía digital dependen en buena medida de los bienes intangibles para la creación de riqueza y para la obtención de renta. Una de los rasgos característicos de dichos bienes es su carácter móvil, lo que comporta una gran facilidad para deslocalizar la fuente de la renta. A lo largo de la última década un buen número de países ha introducido regímenes favorables sobre las rentas derivadas de la explotación de la propiedad intelectual, generalmente a través de una deducción en la base que oscila entre un 50% y un 80% o la exención de las rentas.

El trabajo correspondiente a la Acción nº 5 incluye el examen de una serie de regímenes nacionales, a efectos de determinar si tienen un carácter lesivo en el sentido del Informe de la OCDE de 1998 *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. La Acción nº 5 requiere además que exista actividad sustantiva, desarrollando y destacando su importancia. En el caso de los regímenes relacionados con la propiedad intelectual se ha acordado adoptar el denominado "*nexus approach*", en virtud del cual los gastos se consideran un indicio de la existencia de actividad sustantiva, de manera que los contribuyentes sólo pueden acogerse al régimen favorable cuando se encuentran desarrollando actividades de investigación y desarrollo y han incurrido en gastos en el ejercicio de dichas actividades **(9)** .

La OCDE considera que el régimen español de "*patent box*" no es compatible, al menos en parte, con el "*nexus approach*", lo que no sorprende puesto que la elaboración de este criterio es posterior a la introducción del régimen que hoy figura en el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. A pesar de que el precepto ya fue modificado por la Ley 48/2015, de 29 de octubre, todo apunta a que será objeto de nueva modificación para adaptarse a las pautas de la OCDE. Como es evidente, la nueva redacción deberá tener en cuenta las implicaciones que el nexo puede tener desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea.

Uno de los principales problemas de BEPS deriva del hecho de que los grupos de sociedades que intervienen en la economía digital tienen la capacidad de actuar globalmente y fragmentar la producción de los bienes y servicios entre distintos países. La fragmentación de la actividad permite atribuir rentas elevadas a sociedades residentes en territorios de baja tributación, particularmente a través de la titularidad de los bienes intangibles **(10)** o de la localización de riesgos. La actividad de dichas sociedades también permite generar gastos elevados en las sociedades residentes en

territorios de elevada tributación que, de esta manera, ven reducido el beneficio gravable.

Los trabajos realizados en las Acciones nº 8 a 10 tienen como objetivo general la atribución de la renta dentro de un grupo de sociedades en función del lugar donde se ubique la realización de la actividad económica. A tales efectos las acciones referidas se centran en determinadas cuestiones, como son la transferencia y el uso de los bienes intangibles, la determinación de la transacción realizada y los riesgos empresariales y las cadenas de valor global y los métodos transaccionales de reparto de beneficios.

Un rasgo de las empresas que intervienen en la economía digital es la transferencia de los bienes intangibles (o derechos sobre los mismos) a ubicaciones fiscalmente favorables por medio de licencias, acuerdos de contribución de gastos (*cost contribution arrangements*), así como el uso de fórmulas que permiten separar las deducciones derivadas del desarrollo de los intangibles de las rentas que generan. Con ocasión de la revisión de las Directrices en materia de precios de transferencia, la OCDE ha señalado que la titularidad jurídica no comporta necesariamente el derecho a percibir las rentas derivadas de la explotación de un intangible. La renta debe atribuirse a aquellas sociedades del grupo que realicen las funciones relevantes, aporten los activos importantes y controlen económicamente los riesgos relevantes.

Con frecuencia la transferencia beneficios se basa en la atribución de los riesgos a una sociedad filial residente en un país de baja tributación, lo que se utiliza para justificar la atribución de elevadas rentas a dicha entidad. Según la OCDE, sin embargo, los riesgos asumidos contractualmente por una parte que no puede ejercer de hecho un control significativo y específicamente definido sobre los riesgos y que no tiene la capacidad financiera para asumirlos, deben ser atribuidos a la entidad que ejerce el control y tiene la referida capacidad financiera. En definitiva, la renta debe atribuirse a las entidades del grupo, basándose en el valor que aportan a través de las funciones desempeñadas, los activos empleados y los riesgos asumidos en el desarrollo, mejora, protección y explotación de los intangibles.

Cuando el principio de *arm´s length* fue concebido era normal que en cada país en el que los grupos multinacionales contasen con una sociedad filial en cada país en el que desarrollaban su actividad. La filial tenía plena funcionalidad y realizaba una amplia variedad de actividades que, de alguna manera, venían a reflejar la actividad del grupo. Con el desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación, la reducción de las barreras arancelarias y monetarias y la evolución de una economía basada en productos digitales y los servicios, los grupos han cambiado su forma de operar y comenzado a funcionar como una sola empresa global. La importancia de las estructuras legales se ve reducida y los grupos multinacionales se aproximan a la concepción económica de una empresa única que opera de manera coordinada para aprovechar las oportunidades que ofrece la economía global. Es preciso evaluar la necesidad de una mayor dependencia de los análisis de las cadenas de valor y de los métodos transaccionales de reparto de beneficios. Según la OCDE, estos métodos pueden resultar útiles para alinear los beneficios con la creación de valor en determinadas circunstancias, por lo que se anuncian futuros desarrollos que puede resultar relevantes para los grupos de sociedades multinacionales integrados en la economía digital.

En cualquier caso, la introducción de medidas en estos ámbitos depende de que cada Estado modifique su legislación interna. A estos efectos, alrededor de cien países participan hoy en el denominado "marco inclusivo de implementación de BEPS", lo que implica su compromiso en la implementación de las medidas elaboradas por la OCDE. Con independencia de ello, un buen número de países basa su régimen de precios de transferencia en las Directrices elaboradas por la OCDE, lo que facilita que la modificación de este instrumento tenga un efecto inmediato sobre los ordenamientos nacionales. Las últimas modificaciones aprobadas hasta la fecha por el Consejo de la OCDE datan de 23 de mayo de 2016, con el fin de adaptar el contenido de las Directrices a lo dispuesto en los Informes del Plan BEPS.

3. Estado de residencia

Las sociedades pueden reducir la imposición del Estado de residencia a través de sociedades filiales residentes en territorios de baja tributación. Basta con aportar determinados activos o riesgos a la entidad no residente para diferir la imposición de las rentas que generen hasta el momento de su repatriación bajo la forma de dividendos o hasta que se materialicen las plusvalías acumuladas. Adicionalmente, cabe la posibilidad de utilizar la sociedad filial para generar gastos que reduzcan la base imponible de la matriz residente.

Para contrarrestar este tipo de situaciones, los países disponen de los denominados regímenes de "sociedades extranjeras controladas" o *CFC* (*Controlled Foreign Corporations*) que, básicamente, supone la atribución a la sociedad matriz de la parte de la base imponible de la filial no residente que está integrada por determinadas rentas, para así evitar el diferimiento o la reducción de la imposición en el Estado de residencia. A pesar de que este tipo de regímenes hoy en día están bastante extendidos, la OCDE ha estimado oportuno formular una serie de recomendaciones que ayuden a mejorar el diseño de la legislación nacional, en el entendimiento de que un régimen efectivo de CFC puede reducir el incentivo de transferir beneficios a un territorio de baja tributación **(11)** .

El trabajo realizado en la Acción nº 3 incluye una serie de recomendaciones, entre las que figura una definición de la renta atribuible a la sociedad matriz, para lo cual ofrece una lista no exhaustiva de aproximaciones que permite a los países someter a imposición la renta típicamente generada en la economía digital **(12)** . Por ejemplo, un país puede adoptar un sistema de categorías (dividendos, intereses, rentas derivadas del seguro, etc.) e incluir entre ellas las rentas que típicamente generan las transacciones que integran la economía digital (p. ej., pagos por licencias y rentas derivadas de la venta de bienes y servicios digitales). En caso de que se optase por una aproximación basada en el exceso de beneficios se consideraría renta atribuible todo beneficio que excediese de un "rendimiento normal" generado

en el territorio de baja imposición, lo que permitiría los beneficios atribuibles a activos relacionados con la propiedad intelectual. Ambas aproximaciones pueden combinarse con un análisis sustantivo dirigido a verificar si la sociedad no residente realiza una actividad en el Estado en el que se halla, a efectos de identificar y cuantificar de manera precisa la renta que debe ser atribuida.

4. Impuesto sobre el Valor Añadido: reforzamiento de la imposición en el país de destino

Dentro de la imposición indirecta, los problemas de BEPS que ha identificado la OCDE se refieren exclusivamente al IVA, quizás por ser el impuesto más importante dentro de este ámbito. La digitalización facilita la capacidad de las empresas de adquirir servicios y bienes intangibles de proveedores situados en cualquier parte del mundo, así como de estructurar sus operaciones de manera global, lo que plantea un problema en el caso de las empresas que realizan operaciones exentas en el IVA. Si los servicios prestados por un proveedor extranjero no están sujetos al IVA del país en el que está establecido el destinatario, las empresas que realizan operaciones exentas tienen una clara posibilidad de evitar o de reducir o IVA soportado correspondiente a los *inputs* de la actividad **(13)** .

Hay una segunda variable que puede entrar en juego cuando la empresa adquirente dispone de varios establecimientos que hacen uso del servicio. Uno de los establecimientos puede soportar el coste total de la adquisición del servicio (p. ej., un servicio de procesamiento de datos), como ocurre en la práctica habitual, y posteriormente repercutir el coste al resto de los establecimientos en función del uso que hagan del servicio. Hay países que no gravan las operaciones internas realizadas dentro de la empresa, lo que permite que el establecimiento adquirente recupere el importe total del IVA soportado, mientras que el resto de establecimientos utilizan el servicio sin desembolsar importe alguno. En cualquier caso, desde la perspectiva de la OCDE, el problema se plantea nuevamente en el caso de establecimientos que realizan operaciones exentas (p. ej., servicios financieros), que de haber adquirido el servicio de terceros no podrían podido recuperar el IVA soportado.

La OCDE confía la solución de las situaciones anteriores a la implementación por parte de los países de las Directrices Internacionales en materia de IVA/GST **(14)** . A tales efectos, recomienda que la tributación de las prestaciones internacionales de servicios y de las cesiones de intangibles se localice en el país en el que se halla establecido el destinatario (Directriz 3.2). Dicha solución, inspirada por el principio de país de destino, contribuye a garantizar la neutralidad entre los adquirentes, en la medida en que todos los servicios están sujetos al régimen del país en que se encuentra l adquirente, con independencia de que el proveedor sea local o extranjero.

La recomendación de la OCDE se completa con el establecimiento de un supuesto de inversión del sujeto pasivo (*reverse charge*). De esta manera, cuando el proveedor está establecido en el extranjero quien resulta obligado a ingresar el IVA es el destinatario del servicio. Se introduce una excepción al funcionamiento normal del impuesto, que en este caso reporta indudables ventajas: para el proveedor, remueve un obstáculo a la prestación internacional de servicios, ya que le evita tener que identificarse, presentar declaraciones y, en definitiva, cumplir las obligaciones del país de destino; para la Administración Tributaria también resulta una fórmula ventajosa, en la medida en que evita los problemas que comporta la exigencia de cumplimiento a una empresa que no está establecida en territorio nacional. Con todo, cabe dudar si estamos ante una solución que por sí sola ofrece garantías suficientes de cumplimiento por parte de la empresa exenta, particularmente en un contexto en el que la Administración del país de destino no tiene conocimiento de la prestación del servicio.

Por su parte, la Directriz 3.4 recomienda que cuando una empresa esté establecida en más de un país, corresponde gravar al país en que está situado el establecimiento que va a usar el servicio o bien intangible, con independencia de cómo se haya estructurado su prestación y adquisición.

III. OTROS PROBLEMAS QUE PLANTEA LA ECONOMÍA DIGITAL

1. Imposición directa

Más allá de los problemas específicamente relacionados con situaciones de BEPS, la economía digital plantea dudas acerca del reparto actual del poder tributario entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente y en relación con el paradigma que sirve para determinar el lugar donde se entienden realizadas las actividades económicas a efectos fiscales, basado en las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos. Básicamente, los problemas que ha identificado la OCDE se refieren al nexo, los datos y la caracterización de las rentas. Se trata de cuestiones diferenciadas que, sin embargo, con frecuencia pueden aparecer superpuestas.

La evolución de los modelos de negocio, la liberalización de las políticas comerciales y el desarrollo de la economía digital permite a las empresas no residentes operar en el Estado de la fuente de una manera muy diferente a como lo hacían cuando se desarrolló el sistema actual de Tributación Internacional. Así, es posible que los medios personales, la infraestructura tecnológica (p. ej., los servidores) y los clientes se encuentren situados en países diferentes. La concurrencia de factores, entre los que figura el desarrollo tecnológico, acrecienta las posibilidades de que empresas no residentes tengan una presencia económica significativa en el Estado de la fuente, sin necesidad de disponer de una presencia física como la que hasta ahora era requerida (lugar fijo de negocios o agente dependiente). Desde esta perspectiva surge la necesidad de evaluar si las actividades excluidas del concepto tradicional de EP (art. 5.4 MCOCDE) verdaderamente constituyen actividades auxiliares o preparatorias o si, por el contrario, han pasado a constituir un rasgo esencial del modelo de negocio **(15)** . En el caso de los agentes dependientes, el desarrollo tecnológico permite la conclusión de contratos a distancia por medios tecnológicos, sin la intervención de una persona física, lo que también

pone en tela de juicio la vigencia de esta cláusula.

Otro de los rasgos característicos de la economía digital es la importancia que han adquirido los datos suministrados por los usuarios y clientes en ciertos modelos de negocio. Muchas empresas han encontrado la forma, no ya de recopilar y analizar, sino de obtener beneficios de dichos datos, a través de su venta a terceros o por medio del valor de la propia empresa con ocasión de su transmisión o reestructuración. Desde el punto de vista del análisis de funciones, activos y riesgos surgen dificultades a la hora de asignar un valor a los datos en sí, de carácter diferenciado al valor que corresponde a los procesos de recopilación, análisis y utilización.

Trasladada esta realidad al ámbito internacional, surge la duda acerca del lugar en el que se entienden ejercidas las actividades económicas y, por ende, creado el valor. En algunos modelos de negocio una parte del valor creado puede proceder de las aportaciones de los usuarios de un determinado país. Las actuales reglas de atribución de beneficios entre las distintas partes de una empresa se basan en el análisis de las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos. Desde esta perspectiva, la posibilidad de atribuir valor a los datos hace surgir la duda acerca de si su recopilación debería dar lugar a un nexo que permitiera gravar a los países de los que proceden y, en tal caso, qué impacto tendría sobre los precios de transferencia y los principios de atribución de beneficios.

La problemática referida se ve agravada por el desarrollo de modelos de negocio multilaterales (*multi-sided business models*), en los que las empresas pueden ofrecer servicios a un grupo de usuarios a cambio de sus datos personales. Dichos datos posteriormente son utilizados para vender servicios a un segundo grupo de clientes interesados en los datos o en acceder al primer grupo de clientes. Este tipo de situaciones plantean además la duda relativa a la calificación de las transacciones que implican datos personales (¿se trata de permutas...? ¿son prestaciones de servicios a título gratuito...?).

El desarrollo de nuevos modelos de negocio asociados a la economía digital puede dar lugar a problemas de calificación de las rentas a efectos de la aplicación de los CDI. Es el caso, por ejemplo, de las rentas derivadas de la programación en la nube, no contempladas expresamente en los Comentarios al MCOCDE, y que podrían ser calificadas como cánones (particularmente en aquellos CDI en los que el concepto de canon incluye el arrendamiento de equipos científicos, comerciales e industriales), servicios técnicos (CDI que incluyen una referencia especifica a esta categoría) o beneficios empresariales **(16)** . En un sentido similar, aunque aún hoy la impresión en 3D es una tecnología incipiente, cabe la posibilidad de que en el futuro la venta de productos manufacturados evolucione hacia un modelo de negocio basado en la licencia de los diseños a los consumidores para que sean éstos quienes procedan a manufacturar los productos a través de su impresión en 3D.

Con el propósito de ofrecer posibles soluciones y ante el sustancial solapamiento de los aspectos referidos, el Grupo de Trabajo sobre economía digital optó por centrarse en la capacidad que tienen las empresas integradas en la economía digital de obtener rentas en un país sin tener presencia física y de utilizar las aportaciones de los usuarios en la cadena de valor para obtener ingresos. A estos efectos valoró distintas soluciones, entre las que figuraban: i) la modificación de las excepciones al concepto de EP (para asegurar que solo se aplican a actividades auxiliares y preparatorias); ii) la creación de un nuevo nexo (la "presencia económica significativa") que permita al Estado de la fuente gravar los beneficios empresariales que le resulten atribuibles y, en este contexto, la introducción de iii) una retención en la fuente sobre las transacciones digitales, fundamentalmente a efectos de garantizar la imposición sobre la renta neta; y, alternativamente, iv) un gravamen compensatorio (p. ej., un impuesto especial) que permita eludir las dificultades que pueden derivar de la atribución de rentas al nuevo nexo.

Tras examinar las distintas opciones, el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital de la OCDE llega a las siguientes conclusiones. En primer lugar, espera que las modificaciones relativas a las excepciones al concepto de establecimiento permanente sean introducidas a través del Instrumento Multilateral (Acción nº 15). Segundo, confía en que algunos de los problemas generales que plantea la economía digital resulten mitigados por las distintas acciones del Plan BEPS. Y, en tercer lugar, descarta la adopción en este momento de las demás propuestas (nexo, retención en la fuente y gravamen compensatorio), aunque no excluye que los Estados puedan incorporarlas a sus legislaciones internas como medidas adicionales para hacer frente a situaciones de BEPS, siempre que respeten las obligaciones que comportan los CDI y otros tratados internacionales.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

A. Problemas

La tecnología digital facilita el acceso de los consumidores a productos y a servicios que pueden ser suministrados desde lugares remotos sin necesidad de que el proveedor tenga una presencia física en el país en que aquéllos residen. Ello plantea algunas dificultades en relación con los impuestos sobre el consumo. Según el Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital, los principales problemas están relacionados con las importaciones de bienes de escaso valor y las prestaciones internacionales de servicios, particularmente aquellas que tienen como destinatarios a los consumidores finales.

El comercio electrónico y, en particular, las compras *on line* han incrementado considerablemente el volumen de productos físicos que atraviesan las fronteras. En este contexto, las empresas tienen la capacidad de estructurar sus operaciones para aprovechar las franquicias a la importación de bienes de escaso de valor que existen en numerosos países. Dichas exenciones surgieron en una época anterior al desarrollo de la economía digital, con la finalidad de evitar

casos en los que los costes administrativos que comporta la introducción de los bienes a través del sistema aduanero exceden de los ingresos **(17)** . En la actualidad esta situación, además de suponer una pérdida de ingresos, amenaza con distorsionar los mercados nacionales e incentiva que los proveedores nacionales deslocalicen sus entregas para poder acogerse también a la exención.

El segundo problema se encuentra en las prestaciones de servicios realizadas por proveedores situados en el extranjero, particularmente cuando el destinatario es un consumidor final (B2C). La digitalización permite la desmaterialización de los soportes físicos tradicionales de determinados contenidos (músicas, películas, libros) y abre la posibilidad de su distribución *on line* desde cualquier parte del mundo.

A efectos de centrar el problema es preciso tener en cuenta dos aspectos. Primero, dentro del IVA este tipo de transacciones se califican habitualmente como prestaciones de servicios. Segundo, para que el IVA de un país pueda gravar es preciso que la operación se entienda realizada en su territorio, a cuyos efectos se establecen una serie de puntos de conexión o reglas relativas al lugar de realización (*place of taxation*) **(18)** . A estos efectos inicialmente caben dos soluciones: los servicios pueden entenderse prestados en el país donde se encuentra establecido el proveedor (país de origen) o donde está establecido el destinatario (país de destino).

Si el Estado del consumidor considera que los servicios se entienden prestados en el lugar de la sede del prestador, los servicios prestados por proveedores extranjeros no tributan en dicho país, a diferencia de lo que ocurre con los servicios prestados por proveedores nacionales. Los compradores tendrían un incentivo para adquirir de empresas establecidas en países en los que no existe el IVA o con un IVA más reducido, con la consiguiente pérdida de recaudación para el país de destino y amenaza de distorsiones para el mercado nacional.

Si el Estado del consumidor considera que los servicios se entienden prestados en su territorio (país de destino), entonces la prestación quedaría sometida a gravamen en los mismos términos que los suministros realizados por los proveedores nacionales y, por ende, la neutralidad interior quedaría en principio garantizada. Con todo, esta solución no está exenta dificultades, particularmente cuando el adquirente es un consumidor final. Los países que establecen la imposición en el país de destino con frecuencia acompañan la solución con la inversión del sujeto pasivo (*reverse charge*) cuando el proveedor no está establecido. Sin embargo la solución no resulta viable cuando el destinatario es el consumidor final, ya que es el sujeto que, en último término, está llamado a soportar la carga tributaria (obtiene un beneficio económico directo de la falta de cumplimiento) y no está habituado al cumplimiento de las obligaciones que comporta el IVA. Además la conversión de todos los adquirentes de servicios suministrados *on line* en obligados tributarios plantearía dificultades de gestión y control a la Administración Tributaria **(19)** . A la vista de estas dificultades, las Directrices de la OCDE sobre el Comercio Electrónico (2003) recomiendan el establecimiento de un mecanismo que permita al proveedor no establecido registrarse, recaudar e ingresar el IVA conforme a las normas del país de destino **(20)** . El problema es que, en último término, el cumplimiento tiene un carácter esencialmente voluntario, ante los limitados recursos de los que disponen las Administraciones para exigir el cumplimiento coactivo de la prestación en caso de incumplimiento **(21)** .

B. Propuestas de solución

La importancia de los problemas que acabamos de referir ha sido puesta de relieve por el propio Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital, que considera que los problemas derivados de la aplicación el IVA a las operaciones internacionales "constituyen una cuestión esencial que ha de ser abordada de manera urgente para equilibrar la situación (*level of playing field*) entre los proveedores nacionales y los proveedores extranjeros y para proteger los ingresos del IVA".

Por lo que se refiere a las importaciones de bienes de escaso valor, una mejora en el procesamiento y la recaudación del IVA permitiría a los países reducir el umbral de la franquicia. A tales efectos el Grupo de Trabajo nº 9 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, junto con los países Asociados en el Proyecto BEPS han examinado las posibles opciones. El Informe sobre las Importaciones de Bienes de Escaso Valor se refiere exclusivamente al IVA (no incluye los derechos aduaneros) y examina una serie de modelos de recaudación que se distinguen fundamentalmente en función de la persona que resultaría obligada al cumplimiento (tradicional, comprador, vendedor e intermediario). Dichos sistemas permitirían reducir o eliminar la intervención de las autoridades aduaneras en la recaudación del IVA por debajo de la franquicia aduanera y, por ende, reducir los costes de la recaudación del IVA correspondiente a los bienes de escaso valor **(22)** . En cualquier caso, cualquier reforma en este sentido deberá ir acompañada de una evaluación de riesgos y del reforzamiento de la cooperación administrativa internacional entre Administraciones tributarias dirigida a garantizar el cumplimiento.

Con relación al problema de los suministros de servicios, intangibles y productos digitales por proveedores no establecidos, la OCDE y el G20 han desarrollado una serie de recomendaciones en el marco de las Directrices Internacionales de la OCDE en materia de IVA. Dichas directrices han sido concebidas con la intención de establecer un futuro estándar global que permita abordar las cuestiones de doble imposición y de no imposición que surgen de la aplicación del IVA al comercio internacional. Su ámbito no se ciñe a los productos digitales y comprende tanto las prestaciones de servicios como las cesiones de intangibles. Las Directrices establecen una solución diferente para las operaciones que tienen como destinatario a una empresa (B2B) o a un consumidor final (B2C) y entre estas últimas figuran expresamente incluidas las recomendaciones relativas al tratamiento de suministro de productos digitales por proveedores no establecidos.

Las Directrices B2C contienen una serie de reglas relativas al lugar de tributación de los servicios e intangibles que se basan en el principio de país de destino. Según la OCDE, el derecho a gravar debe corresponder al país de residencia habitual del destinatario, en el entendimiento de que es lugar donde el servicio será probablemente consumido o utilizado. Dentro de este contexto, la solución que mejor garantiza el cumplimiento y, por tanto, la recaudación, pasa por la identificación del proveedor no establecido, que es quien ha de cumplir las obligaciones correspondientes al IVA del país de destino. En cualquier caso, se recomienda el establecimiento de regímenes simplificados que faciliten el cumplimiento, sobre todo en la medida en que afectan a empresas que probablemente habrán de cumplir las obligaciones del IVA de un buen número de países.

No cabe ignorar que la propuesta de la OCDE entraña una simplificación en un contexto de gran movilidad internacional, en el que los individuos con frecuencia se desplazan de unos países a otros, al tiempo que evidencia una renuncia a gravar el consumo en el lugar en el que efectivamente se produce, recurriendo a un criterio de sujeción personal que supone la tributación del consumo mundial de servicios y productos digitales en el Estado de residencia.

Por otra parte, la solución de la OCDE tiene un punto débil y es, como ya adelantábamos, que el cumplimiento por parte de los proveedores no establecidos tiene un carácter esencialmente voluntario. En caso de que una empresa decida no cumplir, los recursos de los que actualmente dispone la Administración del país de destino para exigir el cumplimiento coactivo son muy limitados **(23)** . De ahí que la estrategia adoptada se base en la habilitación de un sistema que, cuando menos, facilite el cumplimiento. No sorprenden, en definitiva, que las propias recomendaciones de la OCDE terminen subrayando la necesidad de que los países adopten las medidas necesarias para reforzar la cooperación administrativa internacional, a cuyos efectos proponen el desarrollo de un estándar común de intercambio de información que sea sencillo, que reduzca los costes tanto para la Administración como para las empresas y que pueda ser introducido a corto plazo.

---

(1) Las siglas se corresponden a la expresión en inglés *Base Erosion and Profits Shifting*. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

Ver Texto

(2) Las siglas corresponden a *Task Force on the Digital Economy*, un órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que fue creado en septiembre de 2013. En su análisis, el Grupo de Trabajo destaca la relevancia del trabajo previo realizado sobre el tema, en particular los resultados del Congreso Ministerial de Ottawa de 1998 sobre Comercio Electrónico, donde se presentó el Informe "*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*" (OCDE, 2011) en el que se establecieron los principios que debían regir las propuestas relativas al comercio electrónico (neutralidad, eficiencia, seguridad y simplicidad, efectividad y justicia y flexibilidad).

Ver Texto

(3) OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Una primera aproximación ya figura en OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en.

Ver Texto

(4) Dichas características incluyen la movilidad, la importancia de los datos suministrados por los usuarios y clientes, los efectos de la conectividad, la proliferación de los negocios multilaterales (*multi-sided business*), una tendencia al monopolio o al oligopolio y la volatilidad.

Ver Texto

(5) Así, los problemas relacionados con el Estado de la fuente (*market jurisdiction*) se espera que sean abordados por los trabajos en materia de prevención de abuso de los tratados (Acción nº 6) y de utilización artificial de establecimientos permanentes (Acción nº 7). En el otro extremo, los problemas relacionados con el Estado de residencia se confía en que sean objeto de las propuestas de mejora de las normas en materia de "sociedades extranjeras controladas" (Acción nº 3). Los problemas tanto del Estado de residencia como al de la fuente serán abordados a través de la neutralización de los efectos de los operaciones híbridas (Acción nº 2), el establecimiento de limites a los intereses y otros gastos deducibles (Acción nº 4), contrarrestando las prácticas fiscales lesivas de manera más efectiva (Acción nº 5) y asegurando que los resultados del régimen de precios de transferencia se corresponden con la creación de valor (Acciones nº 8 a 10). Además, la determinación de los riesgos existentes se verá mejorada por medidas como la comunicación obligatoria de las operaciones de planificación fiscal agresiva (Acción nº 12) y los requisitos de documentación en materia de precios de transferencia acompañado con la plantilla para la declaración país por país (Acción nº 13). En el ámbito del IVA los problemas pueden ser abordados a través de la implementación por parte de los Estados de las Directrices de la OCDE sobre el lugar de imposición para las prestaciones de servicios y cesiones de intangibles entre empresas (B2B).

Ver Texto

(6) Los Convenios de Doble Imposición establecen una norma de reparto exclusiva a favor del Estado de residencia, de manera que el Estado de la fuente no puede gravar los beneficios empresariales "a no ser que la empresa realice su actividad en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él" (art. 7.1 MCOCDE).

Ver Texto

(7) OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en.

Ver Texto

(8) OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en.

Ver Texto

(9) OECD (2015), *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 Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en.

Ver Texto

(10) Un rasgo esencial de las estructuras BEPS utilizadas por las empresas que intervienen en la economía digital es la transferencia de bienes intangibles (o derechos sobre los mismos) a países con una tributación favorable. Con frecuencia la existencia de contratos y la titularidad legal de los intangibles justifica la atribución de grandes cantidades a entidades residentes en estos países, a pesar de que dicha empresa no realice actividad alguna.

Ver Texto

(11) OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en.

Ver Texto

(12) Téngase en cuenta que las rentas derivadas de las ventas a distancia de productos digitales y de servicios no suele ser objeto de los regímenes CFC, de donde resulta que un grupo multinacional podría aportar derechos y bienes intangibles necesarios a una sociedad filial situada en el territorio de baja tributación y emplearlos con esta finalidad. A ello coadyuva la fácil movilidad de los activos intangibles y el escaso personal necesario para la realización de esta actividad.

Ver Texto

(13) Cuando una empresa realiza operaciones exentas no puede deducir el IVA soportado o desembolsado por los *inputs* de la actividad, con lo que en un principio soporta el impuesto de manera similar a un consumidor final.

Ver Texto

(14) OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. En países como Australia, Canadá o Nueva Zelanda, entre otros, el IVA recibe la denominación *Goods and Services Tax*.

Ver Texto

(15) Así, por ejemplo, la proximidad a los consumidores y la necesidad de una entrega rápida puede ser clave para el modelo de negocio de un vendedor *on line* de productos físicos.

Ver Texto

(16) Más específicamente, las cuestiones de calificación surgen en relación con las operaciones *infraestructure-as-a-service*, si deben ser considerado prestación de servicios (y, por tanto, las rentas constituyen beneficios empresariales), como arrendamiento de espacio en los servidores de los proveedores del servicio de computación en la nube (las rentas constituirían cánones en los CDI que comprendan dentro del concepto el arrendamiento de equipos científicos, industriales y comerciales) o servicios técnicos. Lo mismo cabe decir en transacciones *platform-as-a-service* y *software-as-a-service*.

Ver Texto

(17) Si los referidos costes se trasladasen a los consumidores finales, los importes serían desproporcionadamente elevados respecto al valor de los bienes.

Ver Texto

(18) La referencia es necesaria puesto que el IVA es un impuesto real basado en el principio de territorialidad, de manera que sólo grava las operaciones realizadas en el territorio nacional.

Ver Texto

(19) Con carácter general los sistemas de IVA procuran dejar a los consumidores finales fuera del círculo de obligados tributarios.

Ver Texto

(20) OECD, *Electronic Commerce-Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)*, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/consumption/5592717.pdf.

Ver Texto

(21) Según el Informe del Grupo de Trabajo sobre Economía Digital, la experiencia de los países que han establecido el sistema basado en el principio de país de destino revela que un número importante de proveedores opta, bien por cumplir con las obligaciones que comporta la aplicación del IVA sobre los servicios e intangibles suministrados a distancia, bien por establecer

una presencia física en dicho país, con lo que se convierten en proveedores domésticos. Con todo, en ausencia de un sistema que facilite el cumplimiento, y ante la falta medios eficaces de cooperación internacional entre las autoridades fiscales, es probable que un buen número de proveedores no cumpla, sin que la Administración Tributaria tenga capacidad comprobar y sancionar dichas conductas.

Ver Texto

(22) En la mayoría de los países la franquicia aduanera es más elevada que la que se aplica en el IVA. De acuerdo con la propuesta de la OCDE, por encima de la franquicia arancelaria, el IVA se exigiría conforme a los procedimientos aduaneros habituales.

Ver Texto

(23) El riesgo es seguramente menor en el caso de grandes empresas, dada la penalización que experimentan en caso de incumplimiento desde el punto de vista de su reputación y prestigio internacional.

Ver Texto

II. Derecho Europeo

La armonización de la fiscalidad directa en la Unión europea

María Teresa Mata Sierra

Acreditada a catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León.

I. Algunas ideas previas.

En la construcción europea actual la política fiscal de los Estados miembros ha estado siempre limitada por el proceso de convergencia económica exigido para conseguir las libertades fundamentales proclamadas por el Tratado Constitutivo (en adelante, TCE) y reiteradas en el actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE **(1)**), a saber, libertad de circulación de personas, mercancías, capitales y servicios; en ese proceso de convergencia económica la armonización fiscal adquiere un papel protagonista en la medida en que ha sido y seguirá siendo un instrumento para alcanzar el objetivo del Mercado único **(2)** e incluso más, una pieza clave en el objetivo de lograr la Unión política europea.

En definitiva, se trata de armonizar las materias consideradas necesarias para hacer efectivas las libertades básicas establecidas en el Tratado y que, como señalamos, se refieren a la libre circulación de mercancías (que implica la armonización del IVA y de los Impuestos especiales), la libertad de establecimiento (que afecta a la fiscalidad empresarial), y la libre circulación de capitales (atinente a la fiscalidad del ahorro), todo ello con el fin último de evitar distorsiones en la asignación de recursos. La integración económica hacia la que transita Unión Europea (en adelante, UE) requiere necesariamente de la existencia de un impuesto sobre el consumo con un fácil ajuste en las transacciones intracomunitarias, de una mayor convergencia en la fiscalidad del capital y de la mano de obra para evitar disfunciones, y de la mayor cooperación posible entre las Administraciones tributarias que permitan la gestión eficaz de los sistemas fiscales.

En este contexto, la armonización fiscal como concepto teórico se concibe como un proceso de aproximación de la fiscalidad de los Estados miembros de la UE mediante normativa comunitaria de Derecho originario o derivado que resulta vinculante para los mismos, produciendo, si fuera necesario, la transformación de sus legislaciones nacionales que han de adaptarse al proceso armonizador que se diseñe desde las Instancias comunitarias **(3)** .

Es importante destacar desde este primer momento que el objetivo último de la política de armonización fiscal es evitar las distorsiones fiscales derivadas de la diversidad de los sistemas normativos nacionales, distorsiones que redundan de forma negativa en el establecimiento y buen funcionamiento del Mercado interior y en la libre competencia, o en la consecución de cualquier otro fin contemplado en los Tratados.

La armonización fiscal llevada a cabo por la UE a lo largo de su existencia, ha supuesto para los Estados miembros la cesión a las instancias comunitarias de parte de su soberanía, en concreto, la que afecta al establecimiento y regulación de sus impuestos cuyos ingresos, no hay que olvidarlo, se utilizan para alcanzar sus objetivos de política económica. A ello se añade, y hay que destacarlo, que los países de la UE plantean diferencias profundas sobre la cantidad de impuestos a recaudar y cómo emplearlos, por lo que difícilmente vamos a encontrar un lugar común a la hora de regular la fiscalidad.

Y es que del sistema fiscal y su diseño dependen cuestiones tan importantes como el nivel de recaudación con la que se financia el gasto público o la posibilidad de redistribuir adecuadamente la renta entre sus ciudadanos, por lo que siempre han existido y existirán reticencias a cualquier tipo de limitación impuesta a la libertad de actuación de cada Estado en materia fiscal, por muy justificada que esté, desde el objetivo común que supone la consolidación de la UE.

A la hora de configurar su sistema tributario cada Estado, lejos de gozar de una libertad absoluta, ha de tener bien presentes los límites que se le imponen desde las Instancias europeas (tanto de Derecho originario como derivado), que han de asumir obligatoriamente-como ocurrió con nuestro País en el año 1986, al firmar el artículo 392 del Acta de Adhesión **(4)** - como exigencia de esa construcción europea en bien de todos.

No obstante, no se funciona igual en todos los ámbitos de la fiscalidad de forma que las instancias europeas son capaces de hacer mucho más hincapié en la necesidad de armonizar la fiscalidad indirecta- base absoluta de la construcción europea de ese Mercado común- que en la fiscalidad directa que, como analizaremos de inmediato, permanece como un área irreductible a la actuación de las instancias comunitarias. Por ello, antes de analizar los todavía escasos logros en el ámbito de la armonización de la fiscalidad directa, objeto de este trabajo, vamos a repasar, siquiera

someramente, el desigual camino dibujado por la armonización de ambos aspectos de la fiscalidad.

II. Los desiguales logros ante un sistema fiscal armonizado.

La política de armonización fiscal que se ha llevado a cabo por las Instancias europeas ha tenido bien presente la sensibilidad de los actuales veintiocho Estados miembros ante las cesiones que este proceso les exige; y es que cualquier avance en la armonización fiscal comunitaria les coarta su libertad a la hora de legislar sus tributos nacionales, con el matiz de que la sensibilidad de dichos Estados es muy distinta cuando nos movemos en el marco de la fiscalidad directa o indirecta. De esta forma, la historia de la construcción europea ha demostrado que los Estados miembros nunca han estado dispuestos a perder discrecionalidad en lo que se refiere a las decisiones que toman respecto de sus impuestos directos que afectan en primera persona a los nacionales de cada uno de ellos- pensemos en el IRPF **(5)** - habiendo sido mucho más permeables a ceder las cotas necesarias de soberanía en lo que respecta a su imposición indirecta —fundamentalmente el Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), los Impuestos Especiales (IIEE)- que a fecha de hoy ha alcanzado lo que yo he venido a denominar un cierto grado de armonización. Lo mismo cabría decir de la llamada fiscalidad medioambiental que es otra de las parcelas en las que parecen ir primando los intereses comunes.

Hay distintas causas que justifican el desigual progreso de la armonización fiscal que afecta a los impuestos directos e indirectos si bien la primordial sería que se trata una materia de competencia directa de los Estados miembros y no de la Unión europea **(6)** como se deduce del contenido de los Tratados constitutivos en base a distintos argumentos que se han aceptado de forma unánime por la doctrina **(7)** .

El primero de estos argumentos es que conforme a lo dispuesto en el artículo 4 del TFUE toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros y entre las competencias de la Unión europea no se cita la imposición directa en la que cualquier actuación de la UE se fundamenta en el principio de subsidiariedad **(8)** .

A ello se añade el hecho de que mientras los avances en la armonización de la fiscalidad indirecta se fundamentan en el artículo 93 del TCE (actual 113 del TFUE) que la prevé expresamente, eso sí, sin fijar plazos ni procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso debe acometerse (si bien ha sido la Directiva el vehículo normativo más utilizado) el Tratado constitutivo no se refiere de forma expresa a la armonización de la fiscalidad directa, aunque reconoce su necesidad cuando afecta al buen funcionamiento del Mercado común. De esta forma el artículo 94 del Tratado CE (actual 115) incluye una cláusula general que permite la aproximación de las normas de los Estados miembros que puedan afectar a la creación o el funcionamiento del Mercado interior y es en esa cláusula en la que se ha venido apoyando todo el proceso de acercamiento de la fiscalidad directa de los países miembros de Unión.

Así las cosas, cualquier logro en el ámbito concreto de la fiscalidad directa ha venido fundamentándose en los artículos 94 y 96 del TCE (actuales 115 y 116 del TFUE) por cuanto que la adopción de medidas en este campo pasa a no ser competencia exclusiva de la UE, que puede actuar en el mejor de los casos (y siempre y cuando afecte a materias de libertades económicas o de libre competencia) como si se tratara de una competencia compartida **(9)** ; ello supone que la armonización de la fiscalidad directa queda sometida al principio de subsidiariedad que impone que las instancias europeas solo intervengan cuando los objetivos pretendidos no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros. Dicho de otra forma, como en materia de fiscalidad directa la UE no tiene competencia sino que la misma se atribuye a los Estados miembros **(10)** , frente a las mayores dosis de uniformidad que exigiría llevar a cabo una verdadera armonización fiscal, los avances en este campo se centran en medidas de coordinación fiscal **(11)** de carácter menos vinculante y resultados más escasos centrados en corregir las distorsiones fiscales que se generan por las disparidades existentes en los impuestos de renta y sociedades que entorpecen la consecución del Mercado único.

Las dificultades que supone la aprobación de Directivas en el terreno de la fiscalidad directa, ha propiciado la utilización de vías alternativas a la armonización a través de Directivas y/o Reglamentos, vías alternativas a la armonización fiscal consistentes en el conocido por como «*soft law*" que propicia la construcción del ordenamiento comunitario a través de la jurisprudencia del TJCE (actual TJUE); de esta forma, la fiscalidad directa ha sido objeto de numerosos pronunciamientos de dicho tribunal que han supuesto para muchos Estados la obligación de modificar sus legislaciones fiscales **(12)** en un proceso que se viene denominando de 'armonización indirecta' que, a la postre, supone altas dosis de limitación al poder tributario estatal que, en no pocas ocasiones, insta la propia Comisión europea **(13)** . La doctrina mantenida por el TJUE en la materia que nos ocupa, se ha centrado en evitar discriminaciones que por razón de residencia se generan en los impuestos directos- esto es en el IRPF, el IS y en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones **(14)** y sobre el Patrimonio- y que resultan contrarias a las libertades de circulación de personas y capitales previstas en los artículos 21, 45 y 63 del TFUE.

Así las cosas, la idea inicial de una armonización fiscal plena, que ya se recogía en el Informe Neumark de principios de los años sesenta **(15)** o el posterior Informe Ruding de principios de los años noventa **(16)** y que a principios de los años noventa, en el momento de la consolidación del Mercado único, parecía irrenunciable, ha dado paso con el tiempo, y ante la existencia de un escenario europeo cada vez más complicado en el que conviven veintiocho Estados miembros, a que la Unión europea se haya conformado con un logro menos ambicioso.

De hecho, en la actualidad, conseguidos algunos avances en materia de armonización de la fiscalidad indirecta, las actuaciones comunitarias en materia de armonización de la fiscalidad directa se han centrado en llevar a cabo la coordinación de las distintas políticas fiscales de los Estados miembros que pretenden mejorar la tributación de las transacciones llevadas a cabo entre operadores localizados en diferentes Estados, flexibilizar y agilizar la coordinación

entre las diferentes Administraciones o ayudar a disminuir la evasión y la elusión fiscal intracomunitaria.

III. La unanimidad en la toma de decisiones fiscales.

La necesidad de alcanzar la unanimidad para adoptar normas en materia de fiscalidad, contenida en el artículo 113 del TFUE **(17)** , no ha facilitado precisamente lograr avances rotundos en la política de armonización fiscal llevada a cabo por las Instancias europeas en la medida en que, en infinidad de oportunidades, ha impedido salvar la "resistencia" de los Estados miembros a transferir la parte necesaria de su soberanía para que sea Europa la que decida por ellos el establecimiento y regulación de sus impuestos, impuestos que, insistimos, les facilitan los ingresos necesarios para alcanzar sus objetivos de política económica.

Los veintiocho Estados miembros de la Unión plantean diferencias sustanciales en la cantidad de impuestos a recaudar y en cómo emplearlos, diferencias que, desgraciadamente, prevalecen respecto a la necesidad de profundizar y fortalecer la coordinación de políticas económicas, en un ámbito como el de la fiscalidad **(18)** que resulta esencial para la pervivencia de la construcción europea.

De esta forma, la unanimidad en esta materia ha supuesto un derecho de veto por parte de los Estados que ha retrasado, e incluso en muchos casos paralizado, numerosas propuestas presentadas por la Comisión europea por falta de ese consenso ineludible y unánime **(19)** . Como ha apuntado la propia Comisión, la única solución posible a la realidad con la que nos enfrentamos en materia de fiscalidad sería la adopción del sistema de cooperación reforzada **(20)** que supone el voto de un tercio de los Estados miembros (en este caso nueve Estados) que haría más factible conseguir avances en materia de armonización fiscal; con ello, se lograría que los Estados miembros interesados puedan profundizar en mayores dosis de integración, dando la posibilidad a los demás Estados miembros de que puedan participar en este proceso ulteriormente.

Hemos llegado a un punto de inflexión en el que debemos reflexionar hasta dónde queremos avanzar en la coordinación, aproximación, o mejor aún en la armonización de los actuales veintiocho sistemas tributarios de los Estados miembros, si ese avance puede perjudicar a los propios Estados miembros o si, por el contrario, solo mediante una política fiscal común podría incrementarse su competitividad y convertir a la UE en un nuevo referente dentro de una economía cada vez más globalizada.

Ante la disyuntiva a la que se enfrentan los Estados miembros entre permitir dotar de un mayor protagonismo a la Unión europea en una progresiva cohesión de sus políticas fiscales o proteger su soberanía fiscal y sus políticas de estímulos domésticos, pensamos que la balanza ha de inclinarse hacia la primera de las opciones en la medida en que la fijación de criterios comunes de política fiscal puede redundar en beneficio de todos y cada uno de los Estados miembros de la UE y del Mercado común del que forman parte.

IV. Los avances en el proceso de la "armonización" de la fiscalidad directa.

En el ámbito de la fiscalidad directa, los avances han sido muy modestos y se han movido en el marco de la coordinación fiscal antes referida, al afectar a la libre circulación de personas y capitales que no resultan tan esenciales para la consolidación del Mercado único como, por ejemplo, la libre circulación de bienes que ha motivado un mayor esfuerzo armonizador en la fiscalidad indirecta. Como ya dijimos, el ámbito de la imposición directa no se regula por la legislación europea sino de forma indirecta, a través del artículo 115 del TFUE, que autoriza las Directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del Mercado interior, y prescribe la unanimidad y el procedimiento de consulta **(21)** .

En los impuestos directos se asume que las competencias son nacionales, limitándose la Unión europea a posibilitar el funcionamiento del Mercado interior. Ahora bien, ello no ha evitado que las instituciones comunitarias a través de la aprobación de algunos actos legislativos y la jurisprudencia del TJUE hayan ido fijando algunas normas armonizadas o, lo que es igual, algunas reglas comunes en relación con la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades. Asimismo, la Unión europea también ha emitido algunas comunicaciones que hacen hincapié en el objetivo de evitar la evasión fiscal y la doble imposición. Por último, también son objeto de debate político las resoluciones fiscales (*tax rulings*), posiblemente falseadoras de la competencia, que ha habido en determinados Estados miembros a favor de grandes empresas.

Llaman la atención, no obstante, los avances desiguales que en el proceso de armonización de los dos grandes impuestos a los que afecta la misma, de forma que mientras que en lo que se refiere a la fiscalidad de las personas físicas solo se han llevado a cabo actuaciones muy puntuales, en el Impuesto sobre Sociedades si se han presentado numerosas propuestas y se han llegado a aprobar algunas Directivas consecuencia, qué duda cabe, de que la mayor movilidad del factor capital frente a la del factor trabajo en el seno del Mercado único ha demandado una mayor determinación en su actuación.

1. Las medidas generales que afectan a la imposición directa

Como apuntamos más detrás, las Instancias comunitarias han llevado a cabo algunas actuaciones que afectan con carácter general a la imposición directa. Entre las mismas cabe mencionar la Comunicación de la Comisión de 19 de diciembre de 2006 titulada *"La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el Mercado interior"* **(22)** que contiene una serie de iniciativas para lograr una mejor coordinación de los sistemas

nacionales de imposición directa en la Unión. Destaca en el propio título del documento el convencimiento de la Comisión sobre la imposibilidad de llegar a una verdadera armonización fiscal, idea que se reitera en otras dos comunicaciones de la misma fecha: *"Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados Miembros"* **(23)** , relativa al gravamen de los beneficios obtenidos por las empresas cuando expatrían los beneficios por dejar de ser residentes en un Estado miembro y *"Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo"* **(24)** . Por último, entre estas actuaciones generales debemos mencionar otra Comunicación de 10 de diciembre de 2007 relativa a la aplicación de medidas de lucha contra los abusos que se producen en la fiscalidad directa entre la Unión europea y terceros Estados **(25)** .

2. Las medidas que afectan al IRPF

Lo primero que debemos destacar es que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existen grandes diferencias entre los Estados de la UE, sin que haya ninguna uniformidad en la regulación del mismo por los diferentes países. Precisamente el peso de la soberanía fiscal estatal, antes aludido, ha hecho que las medidas institucionales adoptadas por las Instancias comunitarias relativas a este impuesto sean prácticamente nulas si bien destaca el importante papel que ha tenido el TJUE en la evolución de la integración de la fiscalidad directa de las personas físicas. No obstante, ello no ha impedido que las autoridades comunitarias hayan demostrado su preocupación por las siguientes cuestiones que afectan a esta figura:

Primero: tratamiento de los trabajadores transfronterizos (26)

La fiscalidad de los trabajadores que viven o tienen familiares a su cargo en otro Estado miembro ha sido una fuente constante de problemas en el seno de la UE. Aunque, por regla general, se ha venido evitando el problema de la doble imposición utilizando la figura de los Convenios bilaterales, son muchas aún las cuestiones que aún no están resueltas como las atinentes a la aplicación de los beneficios fiscales en el país de residencia a los ingresos en el país en el que se trabaja. A tales efectos y con la finalidad de garantizar la igualdad de trato entre trabajadores residentes y no residentes, la Comisión propuso en su momento una Directiva sobre la armonización de las disposiciones relativas al Impuesto en relación con la libre circulación de trabajadores en la Comunidad **(27)** , en virtud de la cual se debía aplicar el principio de imposición en el país de residencia. No obstante, la propuesta se retiró en 1993, tras su rechazo por el Consejo, y en su lugar, la Comisión publicó una mera Recomendación que regulaba los principios que deberían aplicarse al trato fiscal de los ingresos de no residentes. Al mismo tiempo se iniciaron procedimientos de infracción contra algunos Estados miembros por discriminación contra trabajadores extranjeros **(28)** que culminan con varios pronunciamientos del entonces TJCE que resolvió en su Sentencia de 26 de enero de 1993 **(29)** que un Estado miembro no puede aplicar a los extranjeros ciudadanos de la UE que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerzan una actividad por cuenta ajena en su territorio un trato menos favorable en relación con la recaudación de los impuestos directos que el dispensado a un nacional propio **(30)** .

La regulación de los trabajadores transfronterizos **(31)** ha sido tema de transcendencia en el avance hacia una construcción europea mucho más coherente y estable; en esta línea, aunque sin carácter vinculante, la Comisión europea **(32)** se ha mostrado partidaria de la reducción de la fiscalidad del trabajo **(33)** al observar que las altas tasas de impuestos sobre el trabajo coinciden con las peores cifras de empleo como un medio de potenciar el objetivo de Europa 2020 de elevar las tasas de empleo.

Segundo: tratamiento de las pensiones transfronterizas.

En relación con esta cuestión se observa una gran diferencia de tratamiento entre los diferentes Estados de la Unión **(34)** que provoca bien situaciones de falta de imposición, bien de doble imposición, ambas indeseables **(35)** . De esta forma, algunos Estados, como es el caso de Alemania, gravan las aportaciones a los Planes de pensiones pero no las prestaciones recibidas; otros no gravan las aportaciones, pero sí lo hacen con las pensiones (por ejemplo, Reino Unido). Ello provoca que una persona que haya trabajado y realizado aportaciones en un Estado miembro pero se jubile en otro pueda o no pagar impuestos (sería el caso del trabajador del Reino Unido jubilado en Alemania) o bien, el caso contrario, que tenga que pagar dos veces (caso de la persona que haya trabajado en Alemania y que se jubile en retirado en el Reino Unido).

Otro tipo de discriminaciones que se observan en este ámbito son las generadas por el tratamiento que algunos Estados conceden a aquellos individuos cuya afiliación es a un organismo extranjero con respecto a sus propios nacionales, como ocurre, por ejemplo, con Dinamarca que da un mejor trato a las contribuciones a los fondos de pensiones nacionales respecto a las contribuciones abonadas a fondos que no sean daneses por no contemplar la desgravación fiscal de estos últimos como si ocurre con los primeros. La propia Comisión europea ha solicitado oficialmente a Dinamarca que cambie este criterio que se reproduce en otros Estados como Bélgica, España, Francia, Italia y Portugal, que también aplican normas discriminatorias a las contribuciones a los fondos de pensiones extranjeros por lo que han sido objeto de apertura de procedimientos de infracción **(36)** .

Tercero: tratamiento fiscal beneficioso a trabajadores cualificados

Con el fin de atraer trabajadores cualificados algunos Estados miembros incentivan el tratamiento fiscal que ofrecen a los mismos estableciendo beneficios fiscales consistentes en aplicar tipos más bajos situación que, al beneficiar a estos trabajadores en perjuicio de los trabajadores menos cualificados, genera graves inconvenientes en el mercado laboral europeo.

Cuarto: la imposición de los dividendos percibidos por personas físicas

La Comisión europea pone de manifiesto que algunos Estados miembros discriminan los dividendos entrantes y salientes frente a los nacionales, aplicándoles a aquéllos una tributación superior a estos últimos. Esta falta de neutralidad en las normas fiscales puede suponer una restricción al libre movimiento de capitales en la UE y, por lo tanto, de las inversiones transfronterizas que, *de facto*, genera una fragmentación del mercado de capitales en la UE y provoca una asignación no óptima de los recursos en la medida en que los capitales se desviarán hacia aquellos Estados que faciliten mayores rendimientos antes de impuestos como consecuencia de su tratamiento fiscal relativamente favorable **(37)** . La Comisión Europea ha invitado a los Estados miembros afectados a adoptar las medidas que consideren necesarias para evitar estas discriminaciones, para no tener que tomar las medidas correspondientes ante el TJCE.

Quinto: la fiscalidad de los rendimientos del ahorro.

Dado que no existía coordinación entre los sistemas impositivos nacionales en este ámbito, eran frecuentes los casos de residentes que conseguían eludir toda tributación en su Estado miembro de residencia por los intereses percibidos en un Estado miembro distinto del de su residencia. Respecto a esta cuestión, y tras un dilatado período de discusiones la Comisión europea logra aprobar en 2003 la Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro **(38)** , que entró en vigor en 2005, cuyo objetivo consiste en permitir que estos rendimientos del ahorro **(39)** pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último. Por ejemplo: los intereses satisfechos por una Entidad de crédito residente en España a una persona física residente en Francia se gravarán de acuerdo con la normativa francesa.

Para conseguirlo se ha elegido el intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre estos pagos de intereses **(40)** , como medio para permitir la imposición efectiva en el Estado en el que el beneficiario tiene su residencia fiscal **(41)** .

Recientemente, se aprobó una nueva Directiva, la 2014/48/UE **(42)** , que refuerza las normas existentes en materia de intercambio de información y amplía el radio de acción a determinados instrumentos financieros equivalentes a valores que generan intereses (por ejemplo, valores que incluyan una tasa de rentabilidad fija o garantizada y determinados productos de seguros de vida), y a determinados medios indirectos de tenencia de esos valores. Esta Directiva debe estar incorporada al derecho nacional de los países de la UE antes del 1 de enero de 2016.

3. Las medidas en torno a la "armonización" del Impuesto de Sociedades.

Lo primero que debe evidenciarse es que las propuestas acerca de la armonización del Impuesto de sociedades se vienen debatiendo desde hace más de cuarenta años, existiendo desde siempre una preocupación constante por la Unión en avanzar en un proceso de armonización que permita superar los obstáculos al Mercado común, que se producen como consecuencia de la interacción de distintos regímenes fiscales nacionales.

Pese a la dificultad en el proceso armonizador derivada de que los Estados miembros conservan la totalidad de sus competencias para fijar sus impuestos de sociedades **(43)** , se ha venido considerando como necesidad prioritaria lograr una cierta aproximación entre las legislaciones del Impuesto de sociedades de los distintos países de la UE, aproximación que, teniendo en cuenta un criterio cronológico, cabe estructurar en una serie de etapas:

Primera etapa: desde los inicios de la construcción europea hasta la aprobación de la Directiva que permite la libre circulación de capitales.

Pese a que en los inicios de la construcción comunitaria no hay demasiadas actuaciones al respecto, las autoridades comunitarias, como dijimos, ya aparecen preocupadas por la armonización de los impuestos directos, haciéndose mención a la misma en algunos informes presentados durante este período.

En un primer momento, como señalamos antes, el Informe Neumark, en 1962, estableció propuestas armonizadoras tendentes a evitar las distorsiones económicas de origen fiscal, recomendando su armonización progresiva para que la tributación fuese neutral respecto de las decisiones económicas y que no se dañasen las condiciones de competencia lo que lleva a que en 1969, se propongan dos Directivas, una sobre los problemas fiscales que plantean las relaciones entre sociedades matriz y filial residentes en diferentes Estados miembros, y otra en relación con las fusiones de empresas, para lograr la neutralidad fiscal. Ambas propuestas fueron finalmente aprobadas en el año 1990.

En 1970, el Informe Werner **(44)** propugnó la convergencia, tanto de la base imponible como de los tipos impositivos del Impuesto, y el Informe Van den Tempel **(45)** que planteó el problema de la doble imposición internacional de los beneficios societarios.

En 1975, se propone una nueva Directiva que preveía la adopción de un sistema común de tipos de gravamen en el Impuesto sobre sociedades (entre el 45 y el 55%) y de los tipos de retención a cuenta **(46)** .

La primera norma comunitaria adoptada en materia de fiscalidad directa fue la Directiva 77/799/CEE del Consejo **(47)** sobre la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa que intensifica la colaboración entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros con objeto de luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional, que facilitan los intercambios de información que puedan hacer posible

la correcta liquidación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio **(48)** .

Poco después el Informe Burke en 1980 **(49)** planteó nuevamente la necesidad de ir aproximando las normas para la determinación de la base imponible y los tipos impositivos del Impuesto sobre sociedades, y se decantó por la aplicación del método de imputación para evitar la doble imposición de los dividendos.

En septiembre de 1984, la Comisión presentó una nueva Propuesta de Directiva sobre la armonización del régimen fiscal de compensación de pérdidas **(50)** , en la que se contemplaba la posibilidad de que las pérdidas de un ejercicio se compensasen con los beneficios, no sólo de los ejercicios posteriores sino también de los dos ejercicios anteriores, estableciéndose para ello la devolución del impuesto pagado **(51)** .

En 1985, el Libro Blanco para la realización del Mercado Interior **(52)** , en lo que a la imposición directa se refiere, se centró en la supresión de los obstáculos fiscales existentes a la cooperación entre empresas europeas **(53)** , para lo que consideró necesaria la aprobación de varias propuestas de Directivas relativas al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo entre sociedades de diferentes Estados miembros; al régimen fiscal común aplicable a las matrices y filiales de diferentes Estados miembros; a la eliminación de la doble imposición en el caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas; y a la compensación de pérdidas de las empresas.

El 24 de junio de 1988, el Consejo aprobó la Directiva 88/361/CEE que establece la libre circulación de capitales en el seno de la CEE en la que, ante la preocupación demostrada por los Estados miembros por los efectos negativos que sobre la localización del ahorro podrían derivarse de las disparidades existentes en este ámbito entre los regímenes fiscales nacionales de los Estados miembros, incluye una disposición según la cual la Comisión debía presentar al Consejo, antes del 31 de diciembre de 1988, las propuestas necesarias para suprimir los riesgos de distorsión, evasión y fraude. En cumplimiento de este mandato se presentan por la Comisión el 8 de febrero de 1989 dos Propuestas de Directiva. En la primera de ellas se planteaba la aplicación de una retención mínima en origen del 15% sobre los intereses, salvo que la entidad financiera tuviese la obligación de informar automáticamente a la Administración Tributaria, en cuyo caso, la retención sólo se aplicaría a los no residentes; la segunda de las propuestas preveía la ampliación de las obligaciones de información y asistencia mutua entre las Administraciones fiscales de los países miembros; no obstante, ninguna de estas propuestas fue finalmente aprobada por el Consejo, por lo que, como no es inhabitual en esta materia, quedaron en simples propuestas.

Todos estos intentos infructuosos llevaron a las Instancias europeas al convencimiento de que ante la dificultad que suponía conseguir cualquier avance en la armonización de este impuesto debían concentrar sus actuaciones en medidas que, aunque de alcance limitado, resultaran relevantes para la realización del Mercado único, verdadero objetivo de principios de los años noventa.

Segunda etapa: de la aprobación de las Directivas de 1990, al denominado "Paquete fiscal" de 1997.

Otro hito importante en el proceso de armonización de los impuestos directos es el año 1990, dado que es en esta fecha cuando realmente comienzan a aprobarse algunas normas que inciden directamente en esta materia.

De esta forma, el impulso al proceso armonizador se produce con la Comunicación de la Comisión titulada "Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas" de 1990 **(54)** en la que se concede prioridad **(55)** a tres propuestas ya mencionadas, que se adoptaron en aquel momento: la Directiva sobre fusiones (90/434/CEE, actual Directiva 2009/133/CE), sobre el tratamiento de las plusvalías que se producen en fusiones de sociedades; la Directiva sobre sociedades matrices y filiales (90/435/CEE, actual Directiva 2011/96/UE), que elimina la doble imposición de los pagos de dividendos transfronterizos a la sociedad matriz; y el Convenio sobre el procedimiento arbitral (90/436/CEE).

Así, la Directiva sobre fusiones (90/434/CEE) del Consejo de 23 de julio de 1990 **(56)** , pretende reducir las medidas fiscales que podrían obstaculizar la reorganización de empresas situadas en dos o más Estados miembros, incluyendo una lista de las formas jurídicas a las que se aplica.

Esta Directiva difiere la tributación de las plusvalías que se generaran en las operaciones transfronterizas de reestructuración empresarial que se realizaran mediante fusiones, escisiones, aportaciones de activo o canjes de acciones, medida con la que la reestructuración sería sin coste fiscal inmediato de sociedades comunitarias, permitiéndoles, de este modo, mejorar su competitividad.

Por su parte, la aprobación de la Directiva sobre matrices y filiales (90/435/CEE) **(57)** , que ha sido objeto de modificaciones posteriores **(58)** hasta su versión actual de 2011 **(59)** , establece un régimen común diseñado para facilitar la creación de grupos de sociedades en toda la UE con vistas a garantizar el buen funcionamiento del Mercado interior; para ello exime de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, eliminando con ello la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz **(60)** con lo que completa a la anterior en la medida en que si aquella facilitaba la constitución de grandes grupos europeos, ésta pretendía su correcto funcionamiento tras su constitución.

Por su parte el Convenio sobre el procedimiento arbitral (90/436/CEE) **(61)** , introdujo los procedimientos de resolución de conflictos relativos a los beneficios de empresas asociadas.

Seguidamente, la Directiva, propuesta en 1991, sobre pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales es una muestra de la tenaz lucha con los Estados miembros: aunque se revisó dos años después, y a

pesar del Dictamen favorable del Parlamento europeo, la Comisión retiró la propuesta ante la falta de acuerdo en el Consejo, retomándola años más tarde.

En 1991 se creó también el Comité Ruding formado por expertos independientes y cuyo fruto fue un Informe emitido el 18 de marzo de 1992 **(62)** en el que se apuntaba la conveniencia de una armonización activa del impuesto por las autoridades comunitarias y se recomendaba un programa de actuación para suprimir la doble imposición, armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades en una banda del 30% al 40% y garantizar la plena transparencia de las diversas ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros para fomentar la inversión.

Resultaba claro ya entonces que las diferencias en la tributación entre los Estados miembros —no solo en los tipos nominales sino también en los efectivos- influían en las decisiones de las empresas de inversión, creando distorsiones en la competencia. Consecuencia de ello, dicho Informe formuló recomendaciones específicas destinadas a eliminar la doble imposición de los flujos de ingresos transfronterizos y para armonizar los tres componentes del Impuesto de sociedades: las tarifas, la base imponible y el sistema de cobro administrativo. En esencia, del contenido del trabajo de los expertos se desprendía la necesidad de defender los avances en la armonización del impuesto de sociedades para eliminar la doble imposición, regular los precios de transferencia, el tratamiento de las pérdidas en el extranjero y el establecimiento de una red de convenios fiscales bilaterales. Ello lleva a que la Comisión propusiera modificaciones de las Directivas sobre las fusiones y sobre las sociedades matrices y filiales **(63)** y llamara la atención sobre dos proyectos de Directiva que habían sido presentados hacía tiempo y que aún no habían conseguido aprobarse (la relativa a las pérdidas trasladables **(64)** y la relativa a las pérdidas de sociedades filiales situadas en otros Estados miembros **(65)**).

Durante el año 1994 se presentaron varias recomendaciones de carácter no vinculante relacionadas con el régimen fiscal aplicable a las pequeñas y medianas empresas. La primera referida al gravamen de los beneficios reinvertidos, en la que se solicita a los Estados miembros que adopten las medidas necesarias para corregir la progresividad que afecta a los empresarios individuales y a las sociedades personalistas en el IRPF para equiparar el tipo aplicable al utilizado por el IS **(66)** y, la segunda, sobre el tratamiento fiscal de la transmisión de la empresa **(67)** en el que se insta a los Estados a instaurar un tratamiento fiscal que facilite su supervivencia **(68)** .

Como puede observarse no existen propuestas concretas que planteen la armonización profunda de la estructura del impuesto, sino que la mayor parte de ellas se refieren a aspectos muy concretos y que, básicamente, tratan de eliminar los obstáculos fiscales a las empresas que operan a nivel internacional, evitar la doble imposición, así como prevenir el fraude fiscal.

La Comunicación de la Comisión de 20 de febrero de 1996, titulada "La Fiscalidad en la Unión Europea" **(69)** , significa precisamente reconocer por su parte los obstáculos a la coordinación fiscal ya que en sus propias palabras *"se ha visto frenada por dos grandes obstáculos: las normas para la adopción de decisiones y la falta de una perspectiva global que permita ver los inconvenientes económicos y sociales que supone la no adopción de decisiones"* En su opinión *"los repetidos fracasos en materia de coordinación fiscal han contribuido sustancialmente no sólo a mantener distorsiones en el mercado único, sino también —de forma menos visible– a generar desempleo e, incluso, a facilitarla erosión de la base imponible. La aparente defensa de la soberanía fiscal nacional ha llevado gradualmente a una pérdida real de la misma por parte de cada uno de los Estados miembros en beneficio de los mercados, a través de la erosión de la base imponible, especialmente de aquellos de sus componentes que disfrutan de una mayor movilidad. Para contrarrestar este fenómeno, los diversos Estados miembros se han visto obligados, en mayor o menor medida, a gravar excesivamente el trabajo, lo que resulta contraproducente para el empleo y la distribución de la renta"* **(70)** .

Por tal motivo, la Comisión reconoce en este documentos los tres grandes desafíos de la Política fiscal en la UE: la estabilización de los ingresos fiscales de los Estados miembros; el correcto funcionamiento del mercado interior y el fomento del empleo.

A raíz del contenido del Informe Ruding, antes aludido, en la reunión del Consejo ECOFIN, celebrada en Verona los días 13 y 14 de abril de 1996, se tomó la decisión de crear un grupo de alto nivel compuesto por representantes personales de los Ministros de Finanzas, bajo la presidencia del Comisario Monti- "Grupo Monti", al que se encarga analizar las exigencias que sobre la tributación directa plantea el correcto funcionamiento del Mercado único y que, tras diversas reuniones, evacúa el documento "La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios" **(71)** .

El Grupo siguió reuniéndose durante ese año y en septiembre de 1997, el Consejo ECOFIN informal de Mondorf-les Bains, invitó a la Comisión a presentar un Paquete de medidas fiscales a lo que ésta hizo efectivas dos Comunicaciones de 1 de octubre y de 5 de noviembre donde proponía las medidas que cabría incluir en el "Paquete de medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal perjudicial" que se propone en el Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 que está llamado a tener una gran influencia en el futuro diseño de los impuestos en el ámbito de la UE.

Tercera etapa: del denominado "Paquete fiscal" de 1997 a la actualidad.

El denominado "Paquete fiscal" está constituido por el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, la propuesta de Directiva sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas, y la propuesta de Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva dentro de la Comunidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses.

El Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial **(72)** , orientado a eliminar las medidas fiscales que impliquen

supuestos de competencia fiscal perjudicial. Si bien es cierto que los principios contenidos en él constituyen un compromiso político y no son legalmente vinculantes para los Estados, les imponen limitaciones que condicionan significativamente el diseño de regímenes fiscales destinados a atraer la localización de las empresas a un país o territorio **(73)** .

La determinación de las medidas perjudiciales dio lugar a que el Consejo creara un Grupo del Código de Conducta- "Grupo Primarolo"- que se encargó de examinar los casos notificados de imposición societaria injustificada y que presentó su Informe en 1999 **(74)** , señalando en el mismo sesenta y seis prácticas impositivas que dejarían de aplicarse en un plazo de cinco años.

En cuanto a la propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros intenta evitar la doble imposición existente en relación con las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas, estableciendo la exención en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas **(75)** que las legislaciones fiscales nacionales, combinadas en su caso con Convenios bilaterales o multilaterales, no siempre eran capaces de eliminar. Con la Directiva aprobada en junio de 2003 **(76)** se establece básicamente la exención de retención en origen para dichas operaciones acompañada de un período transitorio de ocho años para Grecia y Portugal, tanto para los cánones como para los intereses, durante el cual deberán aplicar una retención máxima del 10% los cuatro primeros años y del 15% los restantes. También se concedió ese período transitorio a España, pero sólo en lo que se refiere a los cánones, pues ya existe actualmente la exención de retención en origen para los intereses siempre que se actúe sin establecimiento permanente.

Por su parte, la propuesta de Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad **(77)** trata de evitar la pérdida de ingresos fiscales que están soportando algunos países como consecuencia de la desfiscalización a raíz de la competencia fiscal existente.

En aquellas mismas fechas, los Estados miembros pidieron a la Comisión que preparase un estudio analítico de la fiscalidad de las empresas en la Comunidad europea que, fruto del trabajo de dos grupos de expertos, se publicó en 2001 **(78)** . En una Comunicación complementaria al mismo de la propia Comisión se señalaba que los principales problemas a los que se enfrentaban las empresas estriban en que se encuentran en un mercado interior en el que se aplican regímenes fiscales distintos. La Comisión propuso diferentes enfoques con el objetivo de ofrecer una base consolidada para todas las actividades empresariales a escala de la Unión europea: imposición en el país de origen; base imponible consolidada común opcional; impuesto de sociedades europeo; y base imponible única armonizada obligatoria **(79)** ; estas propuestas se debatieron en una conferencia celebrada en 2002.

En los años sucesivos se modificaron parcialmente las Directivas aprobadas en el año 1990, que regulaban fiscalmente la relación entre empresas matrices y filiales y los procesos de reestructuración empresarial.

En relación con la primera de ellas, el tratamiento fiscal de matrices y filiales, con la reforma operada en 2011 se amplían las sociedades a las que se puede aplicar el régimen fiscal especial (incluyendo entre ellas los dos nuevos modelos de sociedad europeas: la Sociedad Anónima Europea y la Sociedad Cooperativa Europea) y se reduce el porcentaje de participación necesario para que una entidad pudiera considerarse filial de otra (se pasa del 25% al 10%); actualmente está en curso una nueva modificación que afecta a esta materia y que pretende evitar las ventajas fiscales que obtienen los grupos empresariales transfronterizos como consecuencia de los distintos tratamientos que tienen ciertas operaciones financieras en los diversos Estados miembros **(80)** .

En el ámbito de la reestructuración empresarial la Directiva de fusiones y escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros se modifica en marzo de 2005 por una nueva Directiva **(81)** que amplía igualmente las sociedades a las que se puede aplicar su contenido (incluyendo entre ellas los dos nuevos modelos de sociedad europeas: la Sociedad Anónima Europea y la Sociedad Cooperativa Europea) e incorpora nuevas operaciones a las que les es aplicable el régimen fiscal especial (cambio de domicilio social de un Estado miembro a otro y escisiones parciales). A partir de la reforma y con la finalidad de que el pago de los tributos no se convierta en un obstáculo en los procesos de reestructuración empresarial se utiliza el mecanismo de *"suspender"* la exigencia de los mismos, sobre todo los que gravan los beneficios extraordinarios puestos de manifiesto como consecuencia de las operaciones referidas, hasta el momento en que tales beneficios se hagan efectivos. Esta es la finalidad que impregna la vigente 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 Sociedad Anónima Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro.

En la actualidad, la globalización de la economía y la aplicación de las nuevas tecnologías al mundo empresarial favorecen que las autoridades tributarias competentes tengan cada vez más difícil controlar de forma correcta y adecuada la tributación de las empresas. La actividad de estas últimas en la mayoría de los casos no se desarrolla en un solo Estado y su volumen de operaciones puede ser muy elevado, circunstancias ambas que favorecen la defraudación; a ello se añade que las empresas europeas se enfrentan a pesadas cargas administrativas y altos costes de cumplimiento tributario, lo que, obviamente, genera desincentivos para la inversión en la UE lo que, a la larga impedirá la consecución de los objetivos planteados para la Europa 2020, una estrategia para crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

Con estas circunstancias, la falta de armonización del impuesto provoca que la consecuencia de la necesaria

interacción de los sistemas fiscales de los distintos Estados se produzca en no pocas oportunidades sobre-imposición y doble imposición en las operaciones transfronterizas, situaciones indeseables que la UE trata de paliar a través de soluciones de carácter internacional que supongan la unificación de los criterios de imposición de los distintos países con el objetivo de evitar pérdidas tributarias, bien sean consecuencia de la deslocalización empresarial o de un uso fraudulento de la normativa fiscal.

En este contexto destaca el establecimiento de normas más claras y precisas sobre la cooperación administrativa **(82)** y, en particular, sobre el intercambio de información relativa a los impuestos directos en el marco de un plan de acción **(83)** a medio plazo que aboga por paliar esta preocupante realidad. En esta línea deben destacarse tanto la aprobación de la Directiva 2011/16/EU, sobre cooperación aduanera en materia fiscal (que entró en vigor el 1 de enero de 2013, salvo en lo relativo a las normas sobre el intercambio automático de información, que lo hizo dos años después) y la Regulación adoptada por la Comisión Europea en diciembre de 2012 en relación con el intercambio de información.

También parece haberse abierto camino una propuesta de Directiva de armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto de Sociedades **(84)** , en el marco de un amplio debate que se inicia con el denominado Informe Bolkestein **(85)** , y se han producido avances significativos en la armonización de los impuestos sobre las transacciones financieras de los Estados miembros con el fin de garantizar el buen funcionamiento del Mercado interior **(86)** .

La referida propuesta de Directiva que pretende desarrollar el proyecto de constitución de una base imponible consolidada común para el conjunto de Estados miembros de la UE constituye, sin duda, un nuevo paso en el fortalecimiento del proceso de la armonización de la fiscalidad directa comunitaria. En tal sentido la propuesta surge como una alternativa a los problemas que tradicionalmente ha supuesto el impuesto y como una apuesta comunitaria por la simplificación e integración de resultados de los grupos de sociedades, o lo que es igual, en el logro de un verdadero espacio económico en el ámbito del Impuesto de sociedades que elimine los obstáculos a la realización del mercado individual y al crecimiento económico.

Cierto es que esta propuesta ha sido ya objeto de críticas por parte de algunos de los Estados miembros **(87)** lo que, y a la vista de la necesaria unanimidad antes comentada, plantea serias dudas sobre las posibilidades de aprobación definitiva. No obstante, habrá que estar pendientes del resultado final de esta voluntad inequívoca de armonización por parte de la Unión europea que podría llegar a beneficiar a los grupos europeos que podrían competir en mejores condiciones con otros grupos de sociedades (como ocurre con los estadounidenses) que ya aplican en sus jurisdicciones sistemas similares.

Por último, la Comisión presentó el pasado 17 junio de 2015 un Plan de acción **(88)** que expone un nuevo planteamiento de la Unión europea encaminado a lograr un impuesto de sociedades más equitativo y más eficiente, y con ello más favorable al crecimiento, a través de una serie de iniciativas que reproducen también el trabajo que se está llevando a cabo en la OCDE para limitar la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de beneficios.

Las acciones clave son una estrategia para relanzar la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) como solución integral para la reforma del impuesto **(89)** y un marco para garantizar la imposición efectiva allí donde se generen los beneficios **(90)** .

Para aumentar la transparencia fiscal **(91)** la Comisión acaba de publicar una primera lista paneuropea de jurisdicciones de terceros países no cooperativas en materia fiscal, lista que podrá utilizarse para desarrollar una estrategia común de la Unión europea para tratar con ellas con lo que se reforzará el sistema de defensa colectiva de los Estados miembros contra las amenazas exteriores a sus ingresos.

La Comisión ha puesto en marcha también una consulta pública para recopilar opiniones acerca de si las empresas deben estar obligadas a revelar públicamente determinada información fiscal, en concreto a través de la publicación de informes por país. La consulta, junto con el trabajo de evaluación de impacto que la Comisión está llevando a cabo, ayudará a conformar las futuras decisiones políticas que se adopten sobre esta cuestión.

V. Reflexión final.

La armonización fiscal es una de las políticas de la UE que se ha ido desarrollando con etapas claramente marcadas por los problemas que se han considerado básicos en cada momento de la integración, lo que ha supuesto una cierta armonización de los impuestos indirectos esenciales en la consecución de la libre circulación de bienes en el Mercado interior; no obstante, no ha habido el consenso necesario acerca de la necesidad de una mayor cooperación fiscal para eliminar la competencia perjudicial que existe entre los impuestos directos, y muy particularmente, en el impuesto de sociedades de los Estados miembros en el que se generan distorsiones derivadas de diferentes tratamientos y tipos aplicados por los dispares sistemas fiscales de los Estados miembros. En este sentido, debemos señalar que el impuesto sobre sociedades necesita de un nuevo impulso en el proceso armonizador que sirva para eliminar distorsiones en la asignación de rentas de inversión y la movilidad del capital.

No obstante, en la medida en que la política fiscal está profundamente arraigada en la soberanía de los Estados, no es fácil llegar a un acuerdo entre ellos, más en este caso en el que se necesita unanimidad de criterios en la toma de decisiones que afecten a esta materia, opción poco atractiva para algunos de los países miembros en la medida en que requiere un mayor control y cooperación entre los Gobiernos estatales.

A ello se añade que la crisis económica ha favorecido que los países miembros utilicen sus estructuras tributarias para apoyar sus procesos de crecimiento económico llegando a ser un medio clarísimo en su batalla de hacer sostenibles las finanzas públicas. En ese marco, la reducción del Impuesto de sociedades puede aminorar el coste del capital, estimulando la acumulación de capital y la inversión en I+D, lo que puede traducirse en un incremento de la productividad y en un mayor crecimiento económico **(92)** y ello sin olvidar que una estructura fiscal favorable al crecimiento puede favorecer el logro de la equidad social si las reformas fiscales están adecuadamente diseñadas. Cualquier acción común tendente a conseguir el proceso descrito que supondría una fiscalidad directa armonizada que erradique las distorsiones favorecería al conjunto de la economía europea y, a la postre, sería beneficiosa no solo para la construcción comunitaria sino para todos y cada uno de los Estados.

Por último, los Estados miembros también deben afrontar el reto de mejorar la eficiencia de la recaudación tributaria y la prevención de la evasión de impuestos. La lucha contra la economía sumergida y la evasión fiscal es probable que también mejore de forma sustancial la recaudación de impuestos, todo ello basado en una mayor cooperación en materia tributaria entre los países de la UE.

---

(1) **Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea**, cuya versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el **Tratado de Lisboa**, firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, C326/47, (DO de 26 de octubre de 2012), en http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:FULL:ES:PDF.

Ver Texto

(2) El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea establecía los fines de la Comunidad Europea en su artículo 2 entre los cuáles incluía el establecimiento de un mercado común para lo cual resultaba imprescindible eliminar las barreras a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales entre los Estados miembros.

Ver Texto

(3) En su momento, analizamos en profundidad esta temática en nuestro trabajo MATA SIERRA, M. T.: La armonización fiscal en la Unión Europea. Ed., Lex Nova, Valladolid, 1996; con posterioridad a esta monografía han sido numerosos los autores que se han ocupado y siguen ocupándose de este tema entre los que cabría mencionar, ROCHE LAGUNA, I.: La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros(armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad europea), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000; y más recientes LÓPEZ ESPADAFOR, C.: "La armonización fiscal en la Unión europea y los límites constitucionales a la imposición", Revista Estudios Financieros (Revista de contabilidad y tributación. Casos Prácticos), núm. 302, 2008, págs. 99 y ss.; CARRASCO PARRILLA, J.: "La armonización fiscal en la Unión europea", Estudios de la Unión europea, (Coord. L.I. Ortega Álvarez y S. de la Sierra Morón), Universidad de Castilla- La Mancha, 2011, págs. 661 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "La Unión fiscal en la Unión europea (una visión general)", Revista de Derecho de la Unión Europea, núms. 27, 2014, y 28, 2015, págs. 83-124. ss., entre otros.

Ver Texto

(4) BOE de 1 de enero de 1986.

Ver Texto

(5) En este sentido, debemos señalar que los impuestos directos, y en particular el impuesto que grava la renta de los ciudadanos, que con distinta denominación se reproduce en todos los Estados, suele ser el impuesto central en el sistema tributario de todos ellos; y no solo en términos cuantitativos o de recaudación sino, y esto es importantísimo, porque es entendido como un innegable instrumento político desde su percepción por la ciudadanía. La regulación que se haga de este impuesto tiene repercusiones directas sobre las decisiones de los ciudadanos. Es un impuesto personal, de naturaleza subjetiva con capacidad de ajustarse a las demandas sociales y políticas de cada país en cada momento, y poco susceptible de asumir decisiones impuestas desde cualquier interés común como el que representa la construcción comunitaria.

Ver Texto

(6) El Tribunal de Justicia de la Unión europea (en adelante, TJUE) es de la opinión que la imposición directa es competencia de los Estados miembros como lo demuestra, entre otras, la Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (Asunto C –374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation), en la que reconoce en relación a la doble imposición que "*(…) los Estados miembros sigue siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas".*

Ver Texto

(7) TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "La Unión fiscal en la Unión europea (una visión general)", ob., cit., págs. 83-124.

Ver Texto

(8) Conforme a este precepto, la delimitación de las competencias de la UE se rige por los principios de atribución, subsidiariedad y proporcionalidad, siendo los dos últimos objeto de desarrollo en el Protocolo Segundo de la versión consolidada de los Tratados de la UE.

Ver Texto

(9) Los artículos 94 y 96 del TCE establecen, el primero que *"El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y*

previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común"; por su parte el artículo 96 establece la posibilidad de que la Comisión adopte, cuando ello fuera necesario, directivas para armonizar las divergencias entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros que falseen las condiciones de competencia en el Mercado común.

Ver Texto

(10) Como refleja la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) (COM(2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS))

Ver Texto

(11) Dicha coordinación, como explican F. MAGRANER MORENO y J. MARTIN LÓPEZ *"comporta, a diferencia de la «armonización fiscal», que la aproximación de sus legislaciones no se efectúe mediante instrumentos de Derecho derivado de carácter vinculante, sino que, por el contrario, sean los propios Estados miembros los que se comprometan colectivamente, si bien influenciados por dicho «derecho blando», a orientar su fiscalidad en la dirección señalada por el mismo, obteniéndose, por consiguiente, un acercamiento sutil de sus regímenes tributarios directos: en tanto la «coordinación fiscal» entraña que la actividad legislativa en la esfera de la imposición directa, aunque propuesta y controlada por la Comisión, se realice en puridad por los Estados miembros"* (Cfr. Cuadernos de Integración Europea, Marzo 2006, págs. 111 a 121 (puede verse en http://www.cuadernosie.info).

Ver Texto

(12) Cfr. POZA CID, R., Y M. SANTAELLA VALLEJO, M.: "La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea", Revista Crónica tributaria, núm. 137, 2010, págs. 199 y ss.

Ver Texto

(13) La Comisión europea a través de este mecanismo tiene la oportunidad para avanzar en una armonización que no resulta posible conseguir por otras vías por lo que el número de procedimientos de infracción a iniciativa de la propia Comisión, y basados en interpretaciones extensivas y amplias de determinadas sentencias del TJUE no ha hecho sino aumentar. Asimismo, los propios contribuyentes estatales pueden impugnar las normas nacionales por infracción del Derecho comunitario de forma indirecta, bien a través de la presentación de denuncias ante la Comisión- que las investiga y decide si procede iniciar o no un procedimiento de infracción- bien solicitando al Tribunal nacional que juzga el caso que les afecta que presente una cuestión prejudicial ante el TJCE.

Ver Texto

(14) Lo que en España se complica aún más como consecuencia de que el Impuesto sobre sucesiones y donaciones es un tributo cedido a las Comunidades autónomas que pueden, entre otras cosas, la posibilidad de establecer deducciones de la cuota que afectan solo a los residentes en cada Comunidades autónomas, aplicándose a los residentes de otros Estados miembros la legislación estatal que no contempla dichos beneficios, lo que genera evidentes desigualdades. Consecuencia de ello, la Comisión solicitó nuestro país que modificase sus tributos sobre sucesiones y donaciones para los no residentes (Caso 2004/4090), y con fecha 7 de marzo de 2012, una demanda contra España (Asunto 127/12).

Ver Texto

(15) En 1960 se constituyó, en la entonces Comunidad Económica Europea (CEE), un Comité Fiscal y Financiero presidido por Neumark cuya función consistía en proponer soluciones adecuadas a los problemas fiscales que podrían derivarse de los intercambios intracomunitarios de bienes habida cuenta de las distorsiones existentes entre los Estados miembros en dicho ámbito. El informe elaborado por el citado Comité, conocido como Informe Neumark, centró el grueso de sus preocupaciones sobre la imposición indirecta y señalaba que para la eliminar la incidencia de los problemas fiscales sobre los intercambios de bienes, era necesario que, siguiendo una serie de etapas se estableciese un impuesto sobre el volumen de negocio neto, que fuese uniforme en sus elementos estructurales (hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, base imponible, etc.) para todos los países comunitarios, que el tipo impositivo fuese también uniforme o incluso único y que el régimen de tributación se estableciese inicialmente en destino. Consecuencia de ello la CEE introdujo el IVA con carácter obligatorio en 1967 (Puede verse en Informe Neumark, Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, Ed. De la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965).

Ver Texto

(16) Recogido en Revista de Hacienda Pública Española, núm. 2, 1992.

Ver Texto

(17) Señala este precepto (antiguo artículo 93 del TCE) que "*El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia".*

Ver Texto

(18) Cfr. MARZINOTTO, B., SAPIR A. & WOLFF G. B.: "What Kind of Fiscal Union?", Policy Brief 2011/06, Bruegel, y CHEA, A.C.: "The Global Financial Meltdown of 2008, Sub-Saharan Africa, and the Way Forward for Sustainable Economic Growth and Development", International Journal of Economics and Finance, 4(1), 2012, págs. 3 a 13.

Ver Texto

(19) Ha mantenido la Comisión que *"debido al requisito de unanimidad, en estos últimos años ha sido difícil avanzar en distintos*

ámbitos en los que era necesario actuar con urgencia para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior y el ejercicio sin restricciones de las libertades del Tratado. Desde la plena realización del Mercado interior y del establecimiento de la Unión Económica y Monetaria, no ha sido posible dar ningún nuevo paso para suprimir los obstáculos fiscales a la actividad transfronteriza" (Cfr. Comunicación de la Comisión. Contribución suplementaria de la Comisión a la Conferencia Intergubernamental sobre las Reformas Institucionales. Votación por mayoría cualificada en los aspectos relacionados con el mercado único de los ámbitos de la fiscalidad y la seguridad social. COM (2000) 114 final. Bruselas, 14 de marzo de 2000, págs. 5 y 6).

Ver Texto

(20) Artículos 326 a 334 del TFUE.

Ver Texto

(21) Otros fundamentos jurídicos de este proceso los encontramos en el artículo 65 del TFUE, que precisa el concepto de libre circulación de capitales al permitir a los Estados miembros 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 o en los artículos 110 a 113 del TFUE, conforme a los cuales los Estados miembros deben entablar negociaciones entre sí para la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad, y el artículo 55 del TFUE prohíbe la discriminación en lo que respecta a la participación financiera en el capital de las sociedades.

Ver Texto

(22) COM (2006) 823 final], que ni siquiera ha sido publicada en el Diario Oficial de la UE.

Ver Texto

(23) COM (2006) 825 final], no publicada en el Diario Oficial.

Ver Texto

(24) COM (2006) 824 final, tampoco publicada en el Diario Oficial.

Ver Texto

(25) Titulada "L'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe - au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers", COM (2007) 785 final, de la que no existe versión española y que tampoco ha sido publicada en el Diario Oficial.

Ver Texto

(26) Por otro lado, el 20 de diciembre de 2010, la Comisión europea publicó una Comunicación titulada "Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la Unión Europea", que expone con claridad los problemas fiscales más graves a los que se enfrentan los ciudadanos de la Unión Europea en situaciones transfronterizas, al tiempo que anuncia un calendario de propuestas para buscar soluciones y lograr una mayor coordinación entre los Estados miembros con el fin de evitar que la falta de armonización suponga obstáculos y barreras al mercado interior.

Ver Texto

(27) COM (79), 737 final.

Ver Texto

(28) TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "La discriminación entre la tributación de la renta de los residentes y no residentes", Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras, Colegio Nacional de Registradores de España, número 39, 2013.

Ver Texto

(29) Asunto C-112/91 .

Ver Texto

(30) Véase el Asunto C-279/93, ya citado.

Ver Texto

(31) Sobre esta cuestión véase el Dictamen del Comité de las Regiones: Trabajadores fronterizos. Balance de la situación tras veinte años de mercado interior: problemas y perspectivas, (2013/C 280/03), (DO C 280, de 27 de septiembre de 2013).

Ver Texto

(32) La Comisión europea ha demostrado siempre su preocupación por facilitar la libre circulación de trabajadores en el ámbito comunitario, evitando aquellas discriminaciones de origen fiscal de las que, tradicionalmente, han sido objeto los aquellos sujetos que viven en un Estado miembro, pero que desarrollan su actividad laboral en otro distinto llamados "trabajadores no residentes" inquietud que se plasmó en una Propuesta de Directiva de 21 de diciembre de 1979, relativa a la tributación de las rentas en relación con la libre circulación de trabajadores en el marco comunitario que no encontró el apoyo necesario por parte de los Estados, lo que provocó que la misma se retire en el año 1992. (Sobre este tema puede verse RUIZ ALMENDRAL, V.: "La armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el marco del debate federalista. Posibilidades y límites". Estudios de progreso, Universidad Carlos III, Madrid, mayo de 2002, pág. 21 y ss.).

Ver Texto

(33) European Commission: Focus on the Crisis: The Main Impacts on EU Tax Systems. Taxation Trends in the European Union. Brussels, 2011.

Ver Texto

(34) Las diferencias se producen en relación con la deducibilidad fiscal de las aportaciones realizadas el tratamiento de los rendimientos obtenidos por el Plan de pensiones o la tributación de las prestaciones percibidas, tanto en forma de renta como en forma de capital.

Ver Texto

(35) Cfr. la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001 titulada "La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo", COM (2001) 214 final, no publicada en el Diario Oficial.

Ver Texto

(36) Entre los problemas que genera el trato discriminatorio está que se obliga a los trabajadores a tener que suscribir un nuevo plan de pensiones cuando se trasladan a trabajar a otro Estado miembro por razones estrictamente fiscales o que se impide a las empresas que puedan tener sede en varios Estados miembros centralizar sus acuerdos relativos a las pensiones laborales en un único sistema para todos sus empleados en la Unión lo que redundaría en considerables economías de escala y en la reducción de los gastos administrativos.

Ver Texto

(37) Cfr. la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 diciembre de 2003, titulada "Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior", COM (2003) 810 final, no publicada en el Diario Oficial. Como documentos conexos la UE incluye la Comunicación de la Comisión, de 11 de mayo de 1999, sobre la "Aplicación del marco para los servicios financieros: Plan de acción" [COM (1999) 232 final, no publicada en el Diario Oficial; y la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 23 de mayo 2001, titulada "Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años", COM (2001) 260 final, que tampoco se ha publicado en el Diario Oficial.

Ver Texto

(38) Cfr. Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (DO L 157 de 26 de junio de 2003) modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo de 26 de abril de 2004; la Decisión 2004/587/CE del Consejo de 19 de julio de 2004; y la Directiva 2006/98/ CE del Consejo de 20 de noviembre de 2006.

Ver Texto

(39) Solo afecta a los rendimientos procedentes de la cesión de capitales a terceros, esto es solo se aplica a los intereses.

Ver Texto

(40) Para ello, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias que garanticen que los organismos liquidadores establecidos en su territorio, independientemente del lugar de establecimiento del deudor del crédito que produce los intereses, efectúen las tareas necesarias para su aplicación, es decir la cooperación e intercambio de información bancaria. El régimen general se basa en una obligación de intercambio de información, imponiendo al Estado en el que está establecido el agente pagador la obligación de comunicar a la autoridad competente de dicho Estado un contenido mínimo de datos. Asimismo, y de forma paralela, la autoridad competente de este Estado miembro de establecimiento del agente pagador deberá comunicar dicha información a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo. Se establece así un sistema de intercambio automático de información.

Ver Texto

(41) Se establece esta vía, con excepción de tres Estados: Austria, Bélgica y Luxemburgo, que como no estaban en condiciones de aplicar el intercambio automático de información con los demás Estados miembros, debieron aplicar transitoriamente una retención liberatoria en origen del 15% durante los tres primeros años (2003, 2004 y 2005) y del 20% hasta el 2009.

Ver Texto

(42) Directiva 2014/48/UE del Consejo de 24 de marzo de 2014 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L111/50, de 15 de abril de 2014).

Ver Texto

(43) Como refleja la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) (COM(2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)).

Ver Texto

(44) INFORME WERNER (1970): Rapport au Conseil et a la Comission concernant la realisation par etapes de L' Union Economique et Monetaire dans la Communauté. Comisión Europea, Bruselas.

Ver Texto

(45) VAN DEN TEMPEL (1971): "El Impuestos sobre sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea" (Informe Van Den Tempel), recogido en la Sección de Documentos de Hacienda Pública Española, núm. 9, 71.

Ver Texto

(46) En 1980, la Comisión afirmaba en una Comunicación que dicho intento de armonización estaría probablemente condenado al fracaso. COM (80) 139, final de 27 de marzo de 1980. (Boletín Oficial de las Comunidades Europeas, Suplemento 1/80).

Ver Texto

(47) Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros. (DO L 336, de 27 de diciembre de 1977).

Ver Texto

(48) La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la coope-ración administrativa en el ámbito de la fiscalidad, deroga con efectos a partir de 1 de enero de 2013 la Directiva 77/799/CEE, sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DOUE L 64, de 11 de marzo de 2011).

Ver Texto

(49) Informe adoptado el 26 de marzo de 1980 y publicado en el Suplemento 1/80 del Boletín de las Comunidades Europeas.

Ver Texto

(50) COM (84), 404 final, DOCE C235, de 20 de septiembre de 1984.

Ver Texto

(51) Modificada por la propuesta COM (85), 319 final, DOCE C 170, de 9 de julio.

Ver Texto

(52) Puede verse el Estudio sobre el Libro Blanco del Mercado Interior, elaborado por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda en 1987.

Ver Texto

(53) Para cumplir los objetivos enunciados de facilitar la cooperación entre las empresas en el ámbito Comunitario, se aprobó el Reglamento 2137/85, de 25 de julio, relativo al establecimiento de una agrupación europea de interés económico, en el que se obliga a los Estados miembros a aplicar su derecho fiscal nacional a los beneficios obtenidos por la agrupación (DOCE L 199, de 31 de julio).

Ver Texto

(54) SEC (90) 601 final, de 20 de abril de 1990.

Ver Texto

(55) Quedan en el tintero otras dos propuestas concernientes a la compensación transfronteriza de pérdidas en la que se proponía el establecimiento de un régimen por el que las empresas asumieran las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situadas en otros Estados miembros y la relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes, dirigida a *"permitir que las operaciones entre sociedades de Estados miembros diferentes se realicen en condiciones de un mercado interior sin barreras fiscales"*, mediante la supresión de la retención en origen sobre estas operaciones(ambas en COM (90) 595, DOCE C 53 de 28 de febrero de 1991).

Ver Texto

(56) DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

Ver Texto

(57) Ídem.

Ver Texto

(58) Desde su publicación ha sido objeto de críticas que llevaron en 1993 a una propuesta de modificación basada en dos puntos: por un lado, en ampliar el ámbito de la Directiva 90/434/CEE a todas las sociedades sujetas al impuesto sobre los beneficios societarios, independientemente de su forma jurídica y, por otro, en conciliar lo señalado en la Directiva 90/434/CEE con lo regulado en la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Sabedora de los problemas derivados de las ineficiencias económicas generadas por los diferentes regímenes fiscales de imposición directa sobre las sociedades en los distintos Estados miembros, el 17 de octubre de 2003 la Comisión adoptó una propuesta de modificación de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, estableciendo un régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, la transferencia de activos y el canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Consecuencia de ello, en el año 2003 el Consejo aprueba una propuesta que se convierte en la base para la modificación de la Directiva 90/434/CEE y que se plasma en la Directiva 2005/19/CE, propuesta que recoge la práctica totalidad de los cambios introducidos en la Directiva. Esta última introduce como aspectos novedosos la incorporación de nuevas operaciones como las escisiones parciales y el cambio de domicilio social entre Estados miembros diferentes. En lo que se refiere al cambio de domicilio social, se trata de una reorganización interna dirigida a alterar el lugar de implantación de la empresa, que ha entrado en la Directiva como consecuencia de la adopción de los estatutos de la Sociedad Anónima Europea (SE) y de la

Sociedad Cooperativa Europea (SCE), en cuyos regímenes jurídicos aparece esta posibilidad. Las principales modificaciones introducidas por la Directiva 2005/19/CE, pueden resumirse de la forma que sigue:

- añade nuevas entidades jurídicas, los beneficios de la Directiva sobre fusiones se amplía a un mayor número de personas jurídicas, incluida la sociedad europea.
- prevé la exención de las ganancias de capital cuando la empresa beneficiaria tiene acciones en la sociedad transmitente. El umbral de la celebración para disfrutar de esta exención fue modificada por la Directiva 2005/19 para alinearla con la de la Directiva sobre matrices y filiales.
- por último, en relación con la coexistencia de los sistemas fiscales diferentes de las empresas que tratan de manera diferente las actividades transnacionales de las actividades similares nacionales, el primer paso fue la introducción de una base consolidada común para el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Desde 2011, la Comisión mantiene una estrategia encaminada a ese fin (la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, BICCIS)

Ver Texto

(59) Cfr. 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 y Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Ver Texto

(60) Se trata de conseguir es que los beneficios sociales no se graven dos veces, primero en las sociedades filiales cuando se obtienen, y después en la sociedad matriz cuando aquellas los distribuyan. Los mecanismos para evitar esta situación fiscal desfavorable son relativamente sencillos:

1) Las reglas para evitar la doble imposición se aplican siempre que la participación de una sociedad en otra exceda del 10% del capital, aunque la Directiva permite que, a través de los Convenios para evitar la doble imposición, dos Estados miembros puedan modificar este porcentaje de participación.
2) Las mismas reglas se aplican cuando la sociedad matriz es un establecimiento permanente, pero no en el caso de la liquidación de las sociedades filiales.
3) Las sociedades filiales deben estar sometidas al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro donde son residentes.
4) Cuando las sociedades filiales distribuyan sus beneficios, los Estados miembros pueden optar por estas dos posibilidades:
- **–** Abstenerse de gravar dichos beneficios en la sociedad matriz.
- **–** Gravarlos, pero al mismo tiempo, autorizar a la sociedad matriz deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios.

5) Los Estados miembros pueden establecer en su legislación que las sociedades filiales residentes son transparentes, de tal manera que sus beneficios se integren en la base imposible de la sociedad matriz, también residente. En este caso solo podrán gravar los beneficios de sociedad matriz, pero no los de las sociedades filiales.
6) Los Estados miembros conservarán la facultad de prever que los gastos que guarden relación con la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz.
7) Los beneficios de las sociedades distribuidos por las sociedades filiales no pueden estar sometidos a retención.

Ver Texto

(61) DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

Ver Texto

(62) Puede consultarse un resumen del mismo en "Informe del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades" en Hacienda Pública Española, Monografía 2/ 1992, págs. 220 y ss.

Ver Texto

(63) Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. COM (93) 293 final, DOC 225 de 20 de agosto de 1993.

Ver Texto

(64) COM (84) 404 final, DOCE C 235, de 20 de septiembre de1984.

Ver Texto

(65) COM (90) 595, DOCE C 53, de 28 de febrero de 1991.

Ver Texto

(66) COM (94) 206 final, de 25 de mayo de 1994 y posteriormente, la Recomendación 94/390/CE publicada en el DOCE L 177, de 9 de julio de 1994.

Ver Texto

(67) Recomendación 94/1069/CEE, de 7 de diciembre sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas (DOCE L 385, de 31 de diciembre).

Ver Texto

(68) Desde 2001, la Comisión viene desarrollando un proyecto de imposición según las normas del Estado de origen para las Pymes

(COM (2005) 702final, de 23 de diciembre de 2005) en la que el régimen previsto dispone que éstas puedan calcular sus beneficios según las normas nacionales del país de origen, aunque los ingresos procedan de otros Estados miembros.

Ver Texto

(69) SEC (96) 487 final de 20 de marzo de 1996.

Ver Texto

(70) SEC (96) 487 final, pág. 10.

Ver Texto

(71) Documento COM (96) 546 final de 22 de octubre de 1996.

Ver Texto

(72) Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal publicadas en el DOCE C 2 de 6 de enero de 1998.

Ver Texto

(73) En este sentido, *"el Código se presenta como un proceso aún no terminado, que podría evolucionar, en función de sus resultados, bien hacia una mayor institucionalización pero guardando su carácter de foro informal, bien hacia una cierta armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de fiscalidad de las empresas*"(Cfr. FLORINDO GIJÓN, F.: "El Código tributario sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de ayudas estatales", Crónica tributaria, núm. 109, 2003, pág. 117)

Ver Texto

(74) Los resultados de la evaluación llevada a cabo por el Grupo del Código de Conducta se recogen en el informe que se presentó al Consejo ECOFIN de 29 de noviembre de 1999.

Ver Texto

(75) Presentada por la Comisión el 6 de marzo de 1998. COM (98), 67 final, DOCE C 123 de 22 de abril.

Ver Texto

(76) Directiva 2003/49/CEE.

Ver Texto

(77) Esta propuesta de Directiva fue presentada por la Comisión el 4 de junio de 1998, COM (98) 295 final (DOCE C 212 de 8 de julio). Posteriormente, a raíz de las conclusiones de los Consejos Europeos de Helsinki (10 y11 de diciembre de 1999) y Santa María de Feria(19 y 20 de junio de 2000), y del Consejo ECOFIN celebrado en Bruselas el 26 y 27 de noviembre de 2000, fue sustituida por una nueva propuesta: "Propuesta de Directiva del Consejo, de 18 de julio de 2001, destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad", COM (2001) 400 final, DOCE C 270 de 25 de septiembre de 2001.

Ver Texto

(78) SEC (2001) 1681, Bruselas, 23 de octubre de 2001.

Ver Texto

(79) COM (2001) 582 final, Bruselas, 23 de octubre de 2001.

Ver Texto

(80) Propuesta de modificación de la Directiva 2011/96/UE, aprobada por la Comisión europea el día 25 de noviembre de 2013, COM (2013) 814 final, Bruselas 25 de noviembre de 2013.

Ver Texto

(81) La Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

Ver Texto

(82) Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DO L 84 de 31 de marzo de 2010); Reglamento (UE) núm. 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 268 de 12 de octubre de 2010); 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 (DO L 64 de 11 de marzo de 2011); Reglamento (UE) núm. 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) núm. 2073/2004 (DO L 121 de 8 de mayo de 2012).

Ver Texto

(83) Cfr. COM 2012) 722 final, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal Bruselas, 6.12.2012 {SWD(2012) 403 final} {SWD(2012) 404 final}.

Ver Texto

(84) Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). (COM 2011, 121 final).

Ver Texto

(85) El Informe Bolkestein se emitió por la Comisión europea a instancia del Consejo que le solicitó que presentase un estudio analítico sobre el modo en que tributaban las sociedades en los distintos países de la Unión Europea para *"enfatizar la necesidad de combatir la competencia fiscal desleal, pero considerando que la cooperación en materia fiscal no persigue la uniformidad de los tipos de gravamen y no es contraria a la competencia fiscal leal… poniendo de manifiesto las diferencias existentes entre la tributación efectiva de los beneficios de las entidades… y los obstáculos fiscales a las actividades económicas transfronterizas en el Mercado interior…"* El Informe realiza toda una serie de análisis cuantitativos y cualitativos, concluyendo que los sistemas de imposición sobre los beneficios de los Estados miembros de la Unión Europea presentan grandes divergencias desde el punto de vista normativo, dejando también patente las importantes diferencias que existen entre los tipos efectivos de gravamen sobre las rentas de las inversiones y la existencia de obstáculos fiscales a las actividades transfronterizas, puede perjudicar el buen funcionamiento del Mercado interior. Un análisis somero de su contenido puede verse en SANZ GADEA, J.: "Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible común consolidada del Impuestos sobre Sociedades (sistema CCCTB) (I): el largo camino hacia una propuesta de directiva", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 345, 2012, y DE LA PEÑA AMORÓS; M. del M.: "Consideraciones en torno a la propuesta de Directiva de base imponible común consolidada", Quincena Fiscal num.17/2012 parte Estudio. Pág.5 que puede consultarse en Westlaw BIB 2012\2997.

Ver Texto

(86) En esta línea, puede verse la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE de 28 de septiembre de 2011, COM(2011) 594 final que, además, y según reza en la propia norma, está en consonancia con la Propuesta de la Comisión de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea de 29 de junio de 2011, al tener por objeto la creación de una nueva fuente de recursos, con el objetivo de que esta vaya sustituyendo gradualmente las contribuciones nacionales al presupuesto de la Unión europea, aliviando en cierta medida la carga de las Haciendas públicas nacionales.

Ver Texto

(87) Nuestro país, como Estado miembro de la Unión europea en el cumplimiento obligado de las directrices y recomendaciones establecidas por ésta última, ha llevado a cabo una reforma fiscal en el año 2014, en la que el número de deducciones existentes en el Impuesto se ha visto reducida, si bien, todavía existen algunas que, atendiendo a las recomendaciones comunitarias, deberían ser eliminadas lo que no hace descartable que el Impuesto volviera a sufrir alguna modificación.

Ver Texto

(88) COM (2015) 302, final de 17 de junio de 2015. Para más información puede consultarse: Preguntas y respuestas sobre el Plan de Acción, Preguntas y respuestas sobre el relanzamiento de la BICCIS, Página web sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal y http://ec.europa.eu/fair-taxation.

Ver Texto

(89) Las negociaciones sobre la propuesta de BICCIS presentada por la Comisión en 2011 están actualmente paralizadas. Sin embargo, hay un consenso generalizado en que es preciso reactivarlas, habida cuenta de las grandes ventajas que la BICCIS ofrece. Se empezará a trabajar inmediatamente en una nueva propuesta para introducir con carácter obligatorio una BICCIS conforme a un enfoque progresivo. Esto permitirá que los Estados miembros avancen más rápidamente para hacer efectiva la base imponible común. La consolidación se introducirá en una segunda etapa, ya que este ha sido hasta ahora el elemento más complejo en las negociaciones. La Comisión presentará esta nueva propuesta lo antes posible en 2016.

Ver Texto

(90) Esto puede lograrse de diversas maneras, sin armonizar los tipos del impuesto de sociedades en toda la Unión europea. Por ejemplo, la Comisión propone medidas para subsanar lagunas legislativas, mejorar el sistema de precios de transferencia y aplicar normas más estrictas a los regímenes fiscales preferenciales, entre otras cosas. Estas iniciativas deben ayudar también a promover el debate en curso entre los Estados miembros sobre la definición de un enfoque de la UE de la imposición efectiva y la adopción de un acuerdo al respecto.

Ver Texto

(91) Cfr. Paquete de medidas para mejorar la transparencia de 8 de marzo de 2015, del que forman parte la propuesta de Directiva sobre el intercambio automático de información entre los Estados miembros en lo que respecta a las resoluciones fiscales (COM (2015) 135 final de 18 de marzo de 2015, y la Comunicación sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales (COM (2015) 136, final de 18 de marzo de 2015).

Ver Texto

(92) CHEA, A.C.: "The Global Financial Meltdown of 2008, Sub-Saharan Africa, and the Way Forward for Sustainable Economic Growth and Development", International Journal of Economics and Finance, 4(1), 2012, cit.

Ver Texto

Armonización de la fiscalidad ambiental y Haciendas forales vascas (1)

Enrique Ortiz Calle

Universidad Carlos III de Madrid

I. AUSENCIA DE UNA ARMONIZACIÓN POSITIVA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y CONCEPTO DE TRIBUTO ECOLÓGICO.

Resulta a estas alturas un lugar común la afirmación de que el Derecho de la Unión Europea contiene disposiciones que limitan el poder tributario de los Estados miembros.

Esto es así tanto por lo que hace al Derecho originario, integrado por los Tratados constitutivos y sus modificaciones, como por lo que respecta al Derecho derivado del que forman parte los actos de las instituciones de naturaleza normativa. Debemos empezar por afirmar tajantemente que no existen normas comunitarias que, *directamente*, armonicen la tributación ambiental. Esto no significa que el Tratado de la Unión Europea (TUE) y, sobre todo, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) no restrinjan las competencias tributarias de los Estados al crear y regular tributos ambientales, en cuanto los mismos puedan socavar la Unión Aduanera (artículos 28 a 37 del TFUE) que hace efectiva la libre circulación de mercancías dentro del territorio comunitario con la consiguiente prohibición de derechos de aduana nacionales y de gravámenes de efecto equivalente. Del mismo modo que pueden afectar al sector de la tributación ambiental las llamadas «disposiciones fiscales», entre las que se encuentran los artículos 110 a 112 del TFUE que, por un lado, prohíben los tributos internos discriminatorios o que protejan indirectamente la producción nacional y, por otro, limitan las devoluciones a la exportación en congruencia con el principio de gravamen en destino que se mantiene en el tráfico intracomunitario (2) .

Sin duda es el artículo 113 del TFUE el precepto que, aunque siempre de manera tangencial, afecta en mayor medida a la «fiscalidad verde». Dicho precepto, como es sabido, atribuye al Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social, la adopción de las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, «*los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos en la medida que sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia*». Porque los tributos ambientales se proyectan prevalentemente sobre el consumo de determinados bienes -hidrocarburos, carbón, electricidad, gas y productos energéticos en general- cuya fiscalidad se encuentra armonizada en la actualidad a través de determinadas Directivas. Me refiero, por un lado, a la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, relativa al régimen general de los impuestos especiales y, por otro, a la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Pero la trasposición por los Estados miembros de esas Directivas no conduce necesariamente, ni mucho menos, a una fiscalidad medioambiental armonizada, pues la finalidad principal de las mismas es, en línea con lo que literalmente se prescribe en el transcrito artículo 113 del TFUE, garantizar el funcionamiento del mercado interior y la libre competencia.

Aunque no es imposible pensar en tributos ambientales que puedan calificarse como directos -pensemos dentro del ordenamiento español en los gravámenes creados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que, de diversas formas, gravan a las empresas generadoras de energía eléctrica; gravámenes autodenominados (de manera más que discutible) por el legislador de ambientales y cuya recaudación se afecta fundamentalmente a la financiación del llamado «déficit tarifario»-, lo cierto es que su peso relativo, en comparación con el de los tributos indirectos, es mucho menor. Por las razones que luego apuntaremos, ninguno de los tres Territorios Históricos del País Vasco ha aprobado tributos medioambientales. Sea como fuere, el TFUE no prevé expresamente la armonización de los impuestos directos, razón por la cual el fundamento jurídico en que tienen que basarse las instituciones comunitarias para adoptar medidas en este sentido se encuentra en el artículo 115 del TFUE que genéricamente autoriza al Consejo, e igualmente por unanimidad, para aprobar Directivas que aproximen las legislaciones de los Estados miembros en tanto incidan en el funcionamiento del mercado interior; con lo que también es esta última finalidad la que rige la armonización tributaria.

Pues en el fondo no se puede olvidar que el objetivo de la armonización fiscal en el ámbito comunitario tiene un carácter claramente instrumental o medial. Es, así, generalmente admitido que las normas armonizadoras limitan el poder tributario de los Estados miembros para impedir que el mismo se erija en un obstáculo de las libertades básicas garantizadas en el Tratado, sobre todo aquellas con un contenido esencialmente económico, en concreto: la prohibición de discriminación, la libre competencia y las libertades de circulación y establecimiento; de manera que si la actividad armonizadora en materia fiscal cumple dicho objetivo, la misma contribuye ciertamente de manera muy eficaz al perfeccionamiento del mercado interior. Ahora bien, las normas armonizadoras no contienen directrices vinculantes para

los Estados en relación con una determinada concepción de la justicia en el ámbito del Derecho Tributario, de la misma forma que tampoco determinan necesariamente la utilización instrumental del ordenamiento tributario para la consecución de fines específicos de política social o económica **(3)** ; justamente es en este segundo ámbito de los gravámenes extrafiscales donde se encuadran los tributos ambientales.

Otro campo del Derecho Comunitario con incidencia directa en la fiscalidad ambiental, y que solo de manera impropia puede decirse que despliega unos efectos armonizadores de la legislación estatal sectorial, es el de las ayudas de Estado (artículos 107 a 109 del TFUE). La amplitud del concepto de ayuda estatal ha determinado que los incentivos fiscales, incluidos significativamente los ambientales, se incluyan en este régimen. Y dadas las dificultades de armonización positiva en el Derecho Tributario, sobre todo por el requisito de unanimidad del Consejo, la Comisión ha utilizado las extensas facultades de las que dispone en este ámbito para combatir un sinfín de normas tributarias nacionales. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) también ha contribuido a esta integración negativa, confirmando las apreciaciones de la Comisión. En suma, los legisladores nacionales se encuentran hoy día fuertemente condicionados a la hora de utilizar las normas tributarias como instrumento de política económica y social, ya que el incumplimiento del régimen de ayudas de Estado puede generar importantes consecuencias presupuestarias **(4)** .

Esta armonización e integración negativa, igualmente en la esfera de la fiscalidad ambiental, ha sido realizada por el TJUE en el momento de interpretar las normas que consagran la prohibición de discriminación basada en la nacionalidad (artículo 18 del TFUE) y las libertades fundamentales, especialmente la de establecimiento (artículo 49 del TFUE) y de circulación de capitales (artículo 63 del TFUE) sobre las que existe una copiosa jurisprudencia que configura otra suerte de *armonización negativa* también en el campo de la fiscalidad ambiental.

El hecho de que, a día de hoy, no se haya acometido una armonización *positiva* -si se nos permite emplear este calificativo- de la fiscalidad ambiental no deja de resultar paradójico a la vista de la posición favorable de la Comisión expresada en el «Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas», de 28 de marzo de 2007 **(5)** entre los que se encuentran, junto a los impuestos, las subvenciones específicas y la compraventa de los derechos de emisión. Esta situación es tanto más llamativa cuanto es absolutamente reconocida la entidad de los problemas ambientales asociados al elevado nivel de emisiones contaminantes, causantes del cambio climático, todo ello unido a la cuestión del abastecimiento energético a un precio asequible a las economías familiares y asegurando la competitividad de las empresas europeas en un entorno globalizado.

Pero antes de continuar conviene fijar un concepto de «tributo verde». Y ello a pesar de que no exista una noción unívoca, pues la mayor parte de las veces son las estadísticas aportadas por los Estados las que se toman por referencia y las que permiten clasificar en la práctica un tributo como «ambiental» o «energético», sin que esté consensuada ni aceptada una definición conceptual universalmente válida en cualquier contexto jurídico. Si nos atenemos a los criterios de los Tribunales de Justicia, es observable que tanto los Tribunales Constitucionales como el TJUE comunitario priman, en mi opinión con razón, la configuración o régimen jurídico del impuesto frente a la finalidad enfáticamente declarada del mismo o la afectación recaudatoria a la protección del medio ambiente para reconocer que el impuesto analizado merece la consideración de «medioambiental» **(6)** . La fijación del concepto es importante porque cuando se contrasta un impuesto de un Estado miembro -ya sea estatal, regional o local- con la legalidad comunitaria hay que saber si se trata de un impuesto fiscal o recaudatorio o extrafiscal (para lo que ahora interesa, ambiental), si bien también es relevante el que nos encontremos ante un impuesto directo o indirecto y, sobre todo, si está o no armonizado **(7)** por las Directivas comunitarias europeas.

También hay que dejar constancia por su relevancia del hecho de que la fiscalidad ambiental y la fiscalidad energética aparecen habitualmente conectadas **(8)** . Esta conexión la realizan los propios organismos internacionales al igual que la OCDE, la Asociación Internacional de la Energía y el propio Reglamento (UE), de 6 de julio de 2011, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales **(9)** , que definen a los impuestos sobre la energía como aquéllos cuya base imponible es una unidad física que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente; dicho Reglamento especifica la necesidad, además, de que se justifique el impuesto ambiental como un impuesto en el SEC95. Así, para saber si estamos en presencia de un «impuesto a la energía» o «relacionado con la energía» no podemos fijarnos en el motivo por el que se introduce en el sistema tributario ni en el destino que se dé al producto de su recaudación, pues lo relevante es su configuración y, sobre todo, en palabras de la Comisión Europea, su impacto en costes y precios, su efectividad en términos ambientales. La efectividad ambiental del tributo viene principalmente dada por su impacto relativo en precios, en productos y actividades relacionadas con el medio ambiente en combinación con la elasticidad de los precios **(10)** . Los tributos a la energía se consideran, pues, ambientales o relacionados con el medio ambiente, siendo los más extendidos los que gravan los productos energéticos, el transporte de vehículos y la polución. Como con acierto ha apuntado VILLAR EZCURRA **(11)** -a quien seguimos en este punto-, no hay un concepto común de impuesto ambiental, pero con independencia del criterio determinante considerado, hay consenso en tres afirmaciones: en primer lugar, en que es expresión del principio «quien contamina paga»; en segundo lugar, en que debe incluir necesariamente un efecto incentivo; y, por último, en que los impuestos a la energía constituyen el exponente más claro. La mayor parte de los tributos a la energía son impuestos especiales al consumo (*excise duties*), aunque a menudo se identifican las figuras del *carbon tax* (impuestos sobre las emisiones), de modo separado y opuesto a las *CO2tax*. En otras ocasiones se utiliza el término *carbon tax* como genérico y comprensivo de impuestos a los productos de la energía, a las emisiones contaminantes y otras formas de imposición relacionadas con la energía, como pueden ser las que gravan las fuentes naturales. Sin embargo, sólo deberían considerarse verdaderos *carbón tax* los impuestos a la energía que incentiven la

reducción de emisiones contaminantes y no aquellos otros cuyo gravamen no se relaciona con la cantidad de carbono emitida en la quema de combustible, pues no se incentiva directamente con la estructura del impuesto la reducción de emisiones **(12)** . En cualquier caso, la dicotomía de «impuestos a las emisiones contaminantes» (*carbón tax*) como opuesta y distinta a los «impuestos que gravan los productos de la energía y la electricidad» es la más extendida en todos los países **(13)** .

Pues bien, interesa analizar cómo el marco jurídico comunitario, sumariamente descrito, afecta a las Haciendas forales del País Vasco en punto a apurar las posibilidades, hoy apenas exploradas, que abre su amplia autonomía tributaria para la creación de tributos ambientales o la «ambientalización» de los ya existentes, examinando igualmente los límites que el ordenamiento europeo impone a las citadas Haciendas en este ámbito específico de la fiscalidad.

II. LA DIRECTIVA 2008/118/CE Y LOS IMPUESTOS CON FINALIDAD ESPECÍFICA: LA LIMITADA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES.

La armonización de los impuestos especiales, sobre la base del actual artículo 113 del TFUE (anterior artículo 93 del TCE), se produjo fundamentalmente a través de la Directiva 92/12/CEE. Así, esa Directiva estableció cuáles son los productos sujetos a impuestos especiales (inicialmente, hidrocarburos, alcohol y bebidas alcohólicas y labores del tabaco, a los que luego se añadieron la electricidad y otros productos energéticos), el ámbito de aplicación territorial, las normas sobre el devengo, los obligados al pago, el lugar de imposición, el régimen de tenencia, circulación y control de los productos sometidos a impuestos especiales, exenciones y un procedimiento de devolución. En definitiva, aquella Directiva articuló el régimen general de los impuestos especiales. Por eso, esa norma es conocida como Directiva «marco» u «horizontal». Pues bien, esa norma fue derogada y sustituida por la vigente Directiva 2008/118/CE, que actualiza la anterior eliminando disposiciones obsoletas y mejorando la redacción y la sistemática. Pero, al mismo tiempo, esta Directiva introduce cambios sustanciales en dos ámbitos: el primero se refiere a la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo (capítulo IV de la Directiva), en el que se realizan las modificaciones necesarias como consecuencia de la sustitución del documento de acompañamiento por un documento administrativo electrónico y un sistema informatizado; y el segundo cambio tiene que ver con la circulación e imposición de productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo (capítulo V de la Directiva) **(14)** .

Pues bien, el artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE, en sus apartados primero y segundo, limita la facultad de los Estados miembros de crear impuestos sobre consumos específicos. Así, los productos sometidos a impuestos especiales armonizados (entre otros, como hemos dicho, los productos energéticos y la electricidad) sólo podrán estar gravados por otros impuestos indirectos que persigan una *«finalidad específica»*, es decir, que no tengan un objetivo principalmente recaudatorio y, además, siempre que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Con respecto al ordenamiento español la Comisión envió un Dictamen motivado a las autoridades españolas argumentando que el Impuesto sobre Venta Minorista sobre Determinados Hidrocarburos (IVMDH) no cumplía con estos dos requisitos. Por ello, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, modificaron la LOFCA y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, respectivamente, para derogar aquel Impuesto con efectos 1 de enero de 2013 e integrarlo en el Impuesto sobre Hidrocarburos, de modo que éste tiene ahora un tipo de gravamen estatal y otro tipo autonómico.

Posteriormente, la STJUE, de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, As. C-82/12, confirmó el citado Dictamen de la Comisión en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mediante Auto de 29 de noviembre de 2011; de manera que ese IVMDH, conocido como «céntimo sanitario» pues la recaudación se afectaba al gasto sanitario autonómico, carecía de «*finalidad específica*» **(15)** , ya fuera ambiental, sanitaria o de cualquier otra naturaleza por tratarse de un gravamen puramente recaudatorio, por lo que resultaba contrario a la citada Directiva 2008/118/CE. Para el resto de productos no sometidos a impuestos especiales armonizados los Estados sólo podrán introducir o mantener gravámenes sobre su consumo, siempre que dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Para comenzar debe subrayarse que de la jurisprudencia del TJUE se desprende que una finalidad específica es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario **(16)** . En el caso del IVMDH el TJUE, en la Sentencia de 27 de febrero de 2014, constata, por una parte, que su recaudación ha sido afectada a la financiación de alguna de las competencias de los Entes territoriales que exigen el tributo. Y, por otro lado, en la Sentencia se afirma que el hecho de que el IVMDH exprese, mediante la cesión de competencias normativas, el reforzamiento de la autonomía tributaria de unos Entes territoriales no deja de ser una característica netamente recaudatoria o presupuestaria del tributo. En cuanto a la afectación de los ingresos, lo cierto es que el artículo 9, apartado 1, punto 3, de la Ley 24/2001 establecía que los rendimientos de dicho impuesto que resultasen de la suma del tipo de gravamen estatal y del tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma debían destinarse obligatoriamente a atender gastos sanitarios; no obstante, los rendimientos derivados de la aplicación del tipo de gravamen autonómico podían afectarse también a atender gastos en materia de medioambiente. A juicio de la Generalitat de Catalunya y del Gobierno español ese dato normativo bastaba para aseverar que el IVMDH contribuía por su concepción e incidencia a la *«finalidad específica»* de reducir los costes sociales provocados por el consumo de hidrocarburos.

Pero la interpretación sostenida por la STJUE de 27 de febrero de 2014 es bien distinta. El TJUE comienza declarando

que *«ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición»* (apartado 27) **(17)** . Ahora bien, *«tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta»* (apartado 29 de la Sentencia de 27 de febrero de 2014).

Conviene puntualizar, no obstante, que en esta Sentencia no se rechaza de plano que la afectación de los recursos pueda ser, por sí sola, un factor que satisfaga las exigencias inherentes a la «finalidad específica» que han de cumplir esos otros impuestos indirectos creados por los Estados y que gravan los mismos productos que el impuesto armonizado. Así lo advierte el Abogado General, en los puntos 26 y 27 de sus Conclusiones que hace suyas la Sentencia que comentamos en su apartado 28, al decir que la financiación por parte de autoridades regionales, como las Comunidades Autónomas, de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medio ambiente podría constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE **(18)** . El dato presupuestario, por tanto, no es jurídicamente irrelevante a estos efectos. El problema del IVMDH, que ha derivado finalmente en la declaración de su incompatibilidad con el Derecho europeo, radica entonces en que la afectación de sus ingresos, aun cuando estaba prevista legalmente, se hacía en unos términos demasiado genéricos -financiación de gastos sanitarios y medioambientales- como para poder satisfacer el requerimiento de *«finalidad específica»* contenido en la Directiva.

Así se desprende con toda claridad del apartado 30 de la STJUE de 27 de febrero de 2014: *«para considerar que se persigue una finalidad específica, en el sentido de esta disposición* [artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE], *es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y el medioambiente. Tal sería el caso en particular, como señaló esencialmente el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión».* Y ese «vinculo directo» no es apreciado por la Sentencia que comentamos, por cuanto *«en el litigio principal es pacífico que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos»* (apartado 31).

Al TJUE tampoco se le escapa que, de acuerdo con lo que establecía el artículo 9.3 de la Ley 24/2001, la recaudación derivada de la aplicación del tipo de gravamen autonómico podría ir destinada, discrecionalmente, a la financiación de actuaciones medioambientales en un sentido igualmente tan genérico que es incapaz de crear ese «vínculo directo» requerido por la Sentencia. La consecuencia es, por tanto, la misma que en el caso del tipo de gravamen estatal (apartado 32). En este sentido, el TJUE exige una afectación a gastos sanitarios (o medioambientales) mucho más estricta y concreta -más *«específica»* como dice el Abogado General en sus Conclusiones (apartado 31)- que la contenida en el citado artículo 9 de la Ley 24/2001. Es altamente probable que el IVMDH habría corrido una suerte distinta si la afectación de sus ingresos se hubiera efectuado, en línea con lo observado por el Dictamen elaborado por los servicios de la Comisión cuando el IVMDH estaba en fase de proyecto -Dictamen citado en el apartado 44 de la Sentencia-, a la prevención y al tratamiento de enfermedades pulmonares o cardiovasculares provocadas, de manera más o menos directa, por la exposición a los gases patógenos provocados por la combustión de los hidrocarburos gravados; es decir, gastos sanitarios, pero mucho más «específicos» por conectados al consumo de hidrocarburos. Dentro de esta esfera de gastos hubieran podido tener cabida, a mi juicio, los gastos incurridos en la ejecución de proyectos de investigación para el tratamiento de las enfermedades mencionadas o incluso para la reducción de las emisiones producidas por tales hidrocarburos. Sea como fuere, queda asentada la doctrina en virtud de la cual las afectaciones genéricas no son suficientes para salvar el escollo que representa hoy el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE para cualquier impuesto estatal que quiera también gravar los productos cuya imposición se encuentra armonizada. Y es que, para el fallo del caso enjuiciado, es clave que el impuesto sobre hidrocarburos armonizado ya tiene como finalidad reducir los costes sociales (sanitarios y medioambientales) provocados por el consumo de hidrocarburos, como bien recuerda el Abogado General en sus Conclusiones (apartado 21).

Ciertamente el IVMDH no habría sido declarado contrario al Derecho Comunitario si se hubiese tratado de un impuesto de naturaleza extrafiscal. Porque, una vez aclarado que la afectación genérica no constituye una «finalidad específica» en el sentido querido por la Directiva 2008/118/CE, sí la habría constituido si el IVMDH hubiera sido concebido, *«por lo que respecta a su estructura, en particular al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente»* (apartado 32 de la STJUE de 27 de febrero de 2014). En otras palabras, se entiende que un impuesto estatal incorpora una «finalidad específica» cuando incide de manera efectiva en el comportamiento de los sujetos afectados por el mismo; incidencia que, refiriéndonos a la accisa que grava los hidrocarburos, se concreta en la persecución de fines ecológicos.

El IVMDH no era un impuesto extrafiscal de naturaleza ecológica o verde pues no servía como instrumento de esta

política sectorial. La creación de este impuesto respondía en realidad a una situación coyuntural como era la implementación de un Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera que desarrollaba un determinado modelo de financiación autonómica dentro del sistema configurado en la Constitución española; de tal manera que se introdujo un tributo que gravaría el consumo de hidrocarburos cuya demanda tiende a la inelasticidad para hacer frente a uno de los gastos más importantes que soportan las Comunidades Autónomas: los derivados de las competencias en sanidad, en ese momento recientemente transferidas. Así lo reconoce, por lo demás, la propia Exposición de Motivos de la Ley 24/2001 que creó el controvertido impuesto. En este contexto, aunque sería muy útil en aras de la seguridad jurídica la fijación de un concepto más claro de tributo ecológico a nivel de la jurisprudencia del TJUE o, todavía mejor, de la normativa comunitaria, cabría quizás convenir que estamos ante un tributo ambiental cuando se establece un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes o que consumen productos que las causan -a partir o no de un determinado nivel mínimo- siendo calculado por la aplicación de un tipo de gravamen (fijo o variable) a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural **(19)** . Creo que en este mismo sentido se mueve la Sentencia que comentamos en el citado apartado 32 cuando subraya el elemento disuasorio de un impuesto (extrafiscal) con «finalidad específica», haciendo referencia a la estructura del tributo, es decir, a la configuración del hecho imponible y el tipo de gravamen con el objeto de influir en las decisiones de consumo de los sujetos afectados por el gravamen.

Para terminar, únicamente señalar que juzgamos improbable una hipotética aplicación de la doctrina *Jordi Besora* a los tributos ambientales vascos, en caso de que las Haciendas forales decidieran establecer gravámenes de esta naturaleza. Pues los Impuestos Especiales que aquí interesan no constituyen tributos concertados de normativa autónoma, que conceden un grado amplísimo de autonomía a aquellas Haciendas; sino más bien nos encontramos, por lo que hace al Impuesto sobre Hidrocarburos, pero también en lo tocante al Impuesto sobre la Electricidad y al Impuesto sobre el Carbón, ante tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado (artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco). Y lo mismo sucedía con el IVMDH que ha centrado nuestra atención, puesto que según el artículo 34 de la última Ley citada tenía la misma calificación, sin perjuicio de que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podían establecer los tipos de gravamen del Impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común **(20)** , por lo que resulta evidente la Sentencia *Jordi Besora* despliega efectos jurídicos idénticos que en el resto del Estado.

III. LA DIRECTIVA 2003/96/CE SOBRE IMPOSICIÓN DE PRODUCTOS ENERGÉTICOS. POSIBILIDADES DE TRIBUTOS AMBIENTALES EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA VASCA.

Una vez fracasada la Propuesta de Directiva, de 30 de junio de 1992, por la que se creaba un Impuesto sobre el dioxido de carbono (CO2) y la Energía y tras diversas vicisitudes se aprueba la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad. Una Directiva cuya finalidad principal es contribuir a un adecuado funcionamiento del mercado interior mediante la ampliación del elenco de los productos gravados sujetos a armonización, puesto que junto a los hidrocarburos se incluyen la electricidad, el gas natural y el carbón, y a través del establecimiento de unos tipos de gravamen mínimos. Pero esta norma comunitaria relega el interés ambiental o, por expresarlo con mayor precisión, deja libertad a los Estados para, si lo consideran oportuno, instrumentalizar la imposición de los productos a favor del medio ambiente favoreciendo, en su caso, la utilización de las energías más limpias o renovables. Porque el concepto básico de la Directiva 2003/96/CE es el de «nivel mínimo de imposición», que es clave para entender la armonización de la fiscalidad ambiental comunitaria europea en el sector de la energía. Se define como *«la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de la electricidad en el momento de su puesta a consumo»* (artículo 4.2).

El fomento de las energías renovables y, más en general, la protección del medio ambiente es una cuestión que, a la luz de la Directiva 2003/96/CE, queda a la libre disposición de los Estados. Pero las posibilidades existen y son muy diáfanas, pues, para empezar, siempre que se respeten los niveles mínimos de imposición, el artículo 5 de la Directiva permite fijar tipos de gravamen diferenciados que estén *«directamente vinculados a la calidad del producto»*. Pero es sobre todo el artículo 15 de la citada Directiva el que ofrece mayores posibilidades a los Estados para el fomento de las energías renovables. En efecto, de acuerdo con este precepto, los Estados podrán, bajo control fiscal, por una parte, aplicar exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a los productos gravables utilizados en el ámbito de «*proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos más respetuosos del medio ambiente o por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables*». Y, por otra parte, los Estados podrán aplicar igualmente exenciones o reducciones impositivas a la «*electricidad de origen solar o eólico, generada por el oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico, de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas*», al igual que la *«generada a partir de biomasa y productos elaboradas a partir de biomasa»*. Pese a la tibieza del planteamiento del artículo 15, puesto que se trata de beneficios fiscales de implantación potestativa por los Estados miembros, las energías renovables podrían gozar, por tanto, de un trato preferente de acuerdo con la legislación europea que armoniza la imposición de los productos energéticos; pues hay una apuesta en aquel precepto, por muy tímida que la misma sea, por valerse del tributo para el impulso de las energías no fósiles.

No se puede cerrar este breve comentario a la Directiva 2003/96/CE sin referirme a la Propuesta, de 13 de abril de 2011, de la Comisión Europea, de Directiva del Consejo que modifica aquélla, aunque desafortunadamente la Propuesta ha sido retirada **(21)** . Porque esta Propuesta creaba un marco adaptado a la fiscalidad de las energías renovables y apostaba decididamente por la imposición sobre el CO2, acometiendo la coordinación con el régimen comunitario de

comercio de derechos de emisión. Constituye el antecedente más inmediato de esta Propuesta el «Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas» **(22)** . La Propuesta, por lo demás, pretendía adaptar la Directiva al nuevo entorno y, en particular, a los objetivos sobre cambio climático y energía tal y como pidió el Consejo Europeo en marzo de 2008 **(23)** . En la Exposición de Motivos de la Propuesta se apunta con razón que los productos con un contenido energético más bajo, como las fuentes renovables, soportan una mayor presión fiscal que los combustibles con los que compiten; pues se persigue que los niveles mínimos de imposición no varíen en función de la fuente de energía utilizada. Esta situación hace que la Directiva 2003/96/CE esté desfasada y no responda a las altas ambiciones de las políticas de energía y cambio climático de la Unión Europea.

Los motivos que sostienen esta afirmación son los siguientes: en primer lugar, los tipos mínimos actuales aplicados a los productos energéticos se basan principalmente en el volumen (euros/1.000 litros) con independencia del contenido energético del producto gravado. Siendo ello así, los productos con un contenido energético más bajo, propios de las fuentes de energías renovables, soportan, en atención a su volumen, una mayor presión fiscal que los combustibles con los que compiten. La Comisión tacha esta situación de competencia desleal entre fuentes fósiles y las que no tienen esta procedencia. Así, el carbón es el combustible que menos impuestos paga y el etanol el que más. El resultado es que la energía procedente de fuentes renovables sufre especial discriminación con arreglo a la Directiva 2003/96/CE, ya que está sometida a los mismos tipos impositivos que la energía que debe sustituir (por ejemplo, el biodiesel paga los mismos impuestos que el diesel). La Propuesta de Directiva de la Comisión subsanaría esta deficiencia porque la imposición de los productos energéticos se vincularía a su contenido energético, es decir, a la energía real que genere el producto medida en gigajulios (GJ).

En segundo lugar, a diferencia de la situación actual, se establecería un impuesto sobre las emisiones de CO2 o, mejor dicho, los niveles mínimos de imposición se dividirían en dos componentes: uno energético y otro ambiental **(24)** . El primero se refiere al contenido energético y está basado en valor calorífico neto de los productos energéticos y la electricidad, esto es, en la energía real que genere el producto medido en gigajulios **(25)** , como ya he dicho. El tipo mínimo se fija en 9,6 euros/GJ en caso de carburantes de automoción y en 0,15 euros/GJ en el caso de los combustibles de calefacción. Esto se aplicará a todos los combustibles usados en el transporte y la calefacción. El régimen representa una ventaja adicional para las energías renovables frente a los combustibles convencionales, al tener en cuenta su menor contenido energético. Y el segundo componente que integra los niveles mínimos de imposición está constituido por las emisiones de CO2 a la atmósfera de cada producto energético, que se fijaría en 20 euros por cada tonelada de CO2 emitida. El patrón de referencia para la medición de las emisiones se encuentra en la Decisión 2007/589/CE, en la que se establecen Directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero de conformidad con la Directiva 2003/87/CE. Hay que anotar, por lo demás, que el nivel mínimo de imposición se ha ajustado a la Decisión 406/2009/CE sobre esfuerzo de los Estados miembros para la reducción de emisión de gases de efecto invernadero a fin de cumplir los compromisos adquiridos por la Comunidad hasta 2020 **(26)** . Sin duda este segundo componente por razón de niveles de emisión de CO2, al incorporarse a la cuantificación de los niveles mínimos de imposición, redunda igualmente en beneficio de las energías renovables según expresamente reconoce la Comisión.

En el caso de que los Territorios Históricos del País Vasco decidieran establecer impuestos propios ambientales estos no podrían afectar a los productos energéticos armonizados por recaer sobre figuras concertadas de normativa común y, además, les sería de aplicación la doctrina sentada por la SSTC 208/2012 y 110/2014 en virtud de la cual, al tratarse de tributos propios distintos de los concertados, estarían plenamente sujetos a las disposiciones de la LOFCA, en particular a la prohibición de doble imposición de su artículo 6 y a los límites territoriales derivados de su artículo 9; si bien es cierto que esta doctrina se refiere a la Comunidad Foral de Navarra. En efecto, el Tribunal Constitucional mantiene que, de acuerdo con una interpretación sistemática e integradora de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral, la LOFCA y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio, esta última constituye norma especial y, por lo tanto, es de aplicación preferente en lo que atañe a los tributos convenidos. Ahora bien, esta conclusión no se predica de los tributos propios no convenidos. Es sabido que esta tesis ha sido criticada porque los tributos estatales no son de aplicación en Navarra, salvo que se convengan **(27)** , lo que vale decir que los tributos del Estado no rigen en Navarra hasta que no se pactan.

En el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco considero con DE LA HUCHA CELADOR que el problema es más fácil de resolver, ya que la LOFCA se aplica en su integridad (tanto en materia tributaria como presupuestaria), ya que así se deduce de una consideración constitucional: los titulares de los derechos forales son los territorios históricos, no la Comunidad Autónoma, y la actualización de dichos derechos en el marco del Estatuto de Autonomía no significa una transferencia de las potestades tributarias desde los territorios históricos a la Comunidad Autónoma en que se integran; de tal manera que la tensión -inexistente en Navarra- entre foralidad y autonomía sólo puede ser resuelta a favor de la primera, como así se desprende del artículo 42.1.a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y del artículo 42.b) de la misma norma (Estatuto de Autonomía del País Vasco), donde se declara expresamente la sujeción a la LOFCA en materia de tributos propios de la Hacienda General del País Vasco (asimismo la STC 11/1984). En materia de tributos propios, con todo, esa aplicación a la Comunidad Autónoma Vasca de la LOFCA se produce con alguna especialidad, por cuanto el artículo 6.2 LOFCA prohibiría establecer, en el caso vasco, tributos equivalentes a los existentes en los Territorios Históricos y no a los del Estado, salvo en el caso de los tributos no concertados (importaciones en el IVA e Impuestos Especiales). A los Territorios Históricos, por el contrario, nunca se les aplicaría la LOFCA, ya que su sistema tributario se rige por el Concierto Económico y no son Comunidades Autónomas **(28)** .

IV. AYUDAS DE ESTADO Y FISCALIDAD AMBIENTAL: DEDUCCIONES POR INVERSIONES AMBIENTALES EN LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES DE LAS HACIENDAS FORALES VASCAS.

Es de sobra conocido que el régimen jurídico comunitario de las ayudas de Estado se contiene en los artículos 107 a 109 TFUE. Conforme al artículo 107 TFUE, *«salvo que los Estados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los 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».* Obviamente, los términos extraordinariamente genéricos en que se encuentra redactado este precepto determinan que los incentivos fiscales se incluyan en este régimen. A partir de esta declaración legal, que propiamente no contiene un concepto, la doctrina **(29)** y la jurisprudencia **(30)** han intentado extraer las notas definitorias de lo que sea una ayuda fiscal de Estado. Notas plenamente identificables dentro de la estructura de control que ejercen la Comisión y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las medidas adoptadas por los Estados. Ese control se despliega, según es por todos sabido, en cuatro fases: en primer lugar, la medida adoptada produce una «ventaja» a ciertas empresas en cuanto reduce la carga tributaria; en segundo lugar, las medidas consisten en ayudas otorgadas por los Estados miembros bajo cualquier forma posible (subvenciones, concesión de préstamos bajo condiciones privilegiadas, y beneficios fiscales, entre otro tipo de ayudas); en tercer lugar, las ayudas lo serán en la medida en que perjudican los intercambios comerciales entre los Estados miembros, produciendo el efecto de falsear la competencia; y, junto a ello, en último lugar, lo harán favoreciendo a ciertas empresas o producciones, lo que equivale a su «efecto selectivo» **(31)** , requisito este último, con toda seguridad, más polémico por tratarse del más difícil de acreditar en la práctica y argumentar convincentemente en términos jurídicos.

De lo que no hay duda es que el control de las ayudas estatales limita la autonomía de los Estados miembros en el establecimiento de tributos sobre la energía y en la regulación de incentivos fiscales en este sector, pues tanto unos como otros pueden ser calificados como ayudas de Estado contrarias al Derecho de la Unión Europea. Se trata de una forma de «armonización fiscal negativa», pues las legislaciones de los Estados van ajustándose a los parámetros del Derecho Comunitario elaborados por las Decisiones de la Comisión y las sentencias del TJUE, sin olvidar el apoyo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia **(32)** .

Ahora bien, la prohibición de ayudas de Estado no es absoluta, pues se establecen determinadas excepciones entre las que se encuentran las intervenciones fiscales de este carácter en materia medioambiental. En efecto, el artículo 107.3.e) TFUE dispone que *«Podrán considerarse compatibles con el mercado interior las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión».* Pues bien, el Reglamento (CE) del Consejo 994/98, de 7 de mayo, y el Reglamento (CE) de la Comisión 800/2008, de 6 de agosto, constituyen las normas fundamentales en esta materia; ya que junto a las ayudas regionales, a favor de las PYMES, las ayudas a iniciativas empresariales de mujeres, las ayudas en forma de capital riesgo, las de I+D+i, las de formación y a favor de trabajadores desfavorecidos y discapacitados, se encuentran «*las ayudas para la protección del medio ambiente*». Ahora bien, por lo que hace a estas últimas ayudas que aquí interesan, las mismas deben ayudar a las empresas a superar las normas comunitarias en forma de reducciones fiscales o bien fomentar la inversión en el ahorro de energía y promocionar la utilización de las energías renovables. En cualquier caso, la interpretación que efectúa el TJUE sobre esta excepción es muy restrictiva. Pues desde luego no es suficiente la invocación abstracta por parte de la Ley fiscal de la protección del medio ambiente para eludir la prohibición de ayudas de Estado sobre la base de la facultad atribuida a Consejo por el artículo 107.3.e) TFUE **(33)** .

Desde luego a las Haciendas forales vascas les resulta aplicable la doctrina contenida en la sentencia Azores **(34)** . Se confrontan en esta resolución, como se sabe, el criterio de la selectividad territorial con la presencia de diferentes niveles de Haciendas territoriales en Estados que reconocen autonomía política a determinadas regiones o entidades subcentrales. Así, para que las medidas fiscales generales aplicables en una parte de un Estado miembro no sean consideradas *per se* ayudas selectivas territoriales, deberán reunir tres requisitos: en primer lugar, la autoridad regional que las adopta debe disfrutar de una autonomía política y administrativa en relación con el gobierno central; en segundo lugar, dicha autoridad deberá tener la posibilidad de adoptar esas medidas fiscales sin que el gobierno central intervenga directamente; y, en tercer lugar, las instituciones regionales deberán asumir directamente las consecuencias financieras y políticas de la modificación de la carga tributaria que apliquen a las empresas radicadas en su territorio, no siendo posible, por tanto, compensaciones con cargo al gobierno central **(35)** .

En cualquier caso, y a diferencia de otros sectores económicos, el marco normativo para efectuar el control sobre las ayudas de Estado no se limita a las normas del TFUE **(36)** , pues estas necesariamente se complementan con la Directiva 2003/96/CE que armoniza la imposición de los productos energéticos, las Directrices de la Comisión sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y la energía 2014-2020 y el Reglamento de la Comisión 651/2014, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 TFUE. Así, si una determinada ayuda fiscal no está expresamente contemplada en el Reglamento 651/2014 ni en las Directrices, será valorada conforme a los criterios generales de compatibilidad previstos en los Tratados; pero aunque estuviera contemplada en las Directrices o en el Reglamento, siempre tendrá preferencia el Derecho originario sobre el «soft law» y el Derecho derivado **(37)** .

A los efectos de aplicar el marco normativo que acabamos de mencionar, pero en particular las Directrices de la Comisión para el período 2014-2020, es fundamental tener en cuenta las *normas definitorias* para conocer, en particular, qué se entiende por protección del medio ambiente e impuesto ambiental. Así, por protección del medio ambiente ha de entenderse *«cualquier medida encaminada a subsanar o prevenir los daños al medio físico o a los recursos naturales causados por las actividades del beneficiario* [de las ayudas]*, a reducir el riesgo de tales daños o a fomentar el uso más eficiente de dichos recursos, incluidas las medidas destinadas al ahorro de energía y la utilización de energía renovable»*

y por impuesto ambiental *«toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente»* **(38)** .

En cualquier caso, las Directrices parten de la premisa de que el principal objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito del medio ambiente es garantizar que las medidas de ayuda redunden en niveles de protección superiores a los que se alcanzarían sin las ayudas, y que los efectos positivos de estas sean superiores a sus efectos negativos en lo tocante a la distorsión de la competencia, habida cuenta la presencia del principio «quien contamina paga» en los Tratados. Se trata, en definitiva, de incrementar el nivel de protección ambiental respecto del exigido por la normativa comunitaria, de suerte que los Estados están dispuestos a implementar ayudas que establezcan incentivos individuales en esta dirección para las empresas; tales incentivos pueden ir igualmente encaminados a fijar un determinado nivel de protección ambiental allí donde no es exigido por esas mismas normas comunitarias. La Comisión deberá sopesar o ponderar (*balancing test*) el incremento de la protección del medio ambiente que produce la medida con el efecto negativo de la misma en términos de la competencia; ponderación que puede tener lugar en la fase de elaboración de la norma que establece la ayuda o en el momento de su aplicación. La ponderación remite, en última instancia, al clásico *test* de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida de ayuda, teniendo como telón de fondo los efectos negativos sobre la competencia.

Los criterios a seguir para la evaluación de las ayudas en forma de reducciones o exenciones de los impuestos ambientales se contienen en los apartados 167 a 180, partiendo del criterio de que la ayuda se considerará compatible siempre que contribuya al menos indirectamente a la mejora de la protección ambiental y que las reducciones o exenciones impositivas no minen el objetivo general perseguido **(39)** . Para evaluar la selectividad hay que aplicar la conocida como teoría de los tres pasos: en primer lugar, identificar el sistema de referencia; a continuación, apreciar una divergencia con respecto al mismo; y, por último, examinar su posible justificación por la lógica y naturaleza del sistema **(40)** . El primer paso que habrá que dar para realizar el *test* es, lógicamente y como he dicho, fijar el «nivel general de tributación», lo cual no será siempre fácil, debiendo siempre distinguirse entre impuestos armonizados y no armonizados; pues sólo a partir de este momento la Comisión estaría en condiciones, bajo el control del TJUE, para evaluar una posible discriminación que conduzca a una distorsión de la competencia y, como corolario, a una infracción de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

Con carácter ya más general es claro que los beneficios fiscales ambientales deben ponderar de manera equilibrada la protección del entorno natural y la libre competencia entre los agentes económicos, estando ambas finalidades amparadas por el ordenamiento comunitario. De ahí que las medidas, en forma de incentivo fiscal, que acometan los Estados han de tener *alcance general (no selectivo)* para que no vulneren el artículo 107 TFUE; en este sentido no cabría formular ninguna objeción, desde la perspectiva de las ayudas de Estado, a las Normas Forales que establecen una deducción de la cuota líquida, del 15 o 30 por 100 según los casos, del Impuesto sobre Sociedades 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 **(41)** . Pues las modalidades que sustentan los presupuestos de hecho de la deducción son: en primer lugar, las inversiones realizadas en los equipos completos definidos en la Orden del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco por el que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias; en segundo lugar, las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material y los gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco; en tercer lugar, las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que las Normas Forales relacionan, dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora ambiental, proyectos entre los que se encuentran, entre otros, la minimización, reutilización y valorización de residuos, la movilidad y transporte sostenible y el empleo de energías renovables y la eficiencia energética. De manera que esta deducción incentiva el uso de tecnologías menos contaminantes en las empresas y procura el aprovechamiento racional de los recursos naturales. El diseño del beneficio fiscal se concreta en una medida *general* y, como tal, *no selectiva*, pues de la misma puede aprovecharse cualquier empresa establecida en cualquiera de los Territorios Históricos, por lo que no se falsea la competencia ni se afecta a los intercambios comerciales.

V. LAS LIBERTADES BÁSICAS DE LOS TRATADOS COMO LÍMITE A LA FISCALIDAD AMBIENTAL.

Aunque a efectos sistemáticos y en aras de la claridad expositiva analizaremos separadamente los límites derivados de las libertades comunitarias sobre la fiscalidad ambiental de los Estados de las ayudas de Estado, en ocasiones tanto la Comisión Europea como el TJUE -como certeramente ha visto VILLAR EZCURRA **(42)** - aplican las normas sobre ayudas estatales trayendo a colación las disposiciones relativas a las libertades, siendo así que una ayuda de Estado incompatible puede ser a la vez contraria a las libertades **(43)** ; bien una ayuda no puede justificarse ni autorizarse por la Comisión si discrimina productos extranjeros; o bien puede constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibido por el Tratado **(44)** ; y si la ayuda forma parte de un sistema de imposición interior, la Comisión debe examinarla desde el ámbito de aplicación de la cláusula que prohíbe los tributos internos discriminatorios o proteccionistas y no desde las reglas sobre ayudas de Estado **(45)** . Por último, no se puede perder de vista que un incentivo fiscal planteado como no discriminatorio -y, por lo tanto, accesible tanto a empresas nacionales como extranjeras- puede distorsionar el mercado de los productos competidores y ser, en consecuencia, una ayuda de Estado prohibida.

Con carácter más general puede decirse que la jurisprudencia del TJUE ha venido primando las libertades económicas

sobre la protección del medio ambiente **(46)** . Así, por ejemplo, no se tiene en cuenta la pretendida finalidad ambiental de un impuesto sobre los gaseoductos instalados en la región de Sicilia; tributo que se califica como una exacción de efecto equivalente a un derecho de importación (en la Comunidad) o de exportación (a otros Estados miembros) que viola los principios del Arancel Aduanero Común; puesto que, aun cuando el hecho imponible del impuesto es la propiedad de las instalaciones de gas, se entiende que el gravamen real recae sobre el producto transportado al constituir la base imponible el volumen en metros cúbicos de las conducciones y los sujetos pasivos los propietarios de las instalaciones que venden o adquieren el gas **(47)** .

Por otra parte, como tributo interno discriminatorio (artículo 110 del TFUE) en perjuicio de los transportistas de los demás Estados miembros (artículo 92 del TFUE), la STJUE, de 19 de mayo de 1992 **(48)** , calificó una tasa alemana por la utilización de carreteras que favorecía el transporte de mercancías ferroviario y fluvial, frente al de carretera -este último menos respetuoso con el medio ambiente-, porque modificaba en sentido desfavorable la situación de los transportistas de los demás Estados miembros respecto de los alemanes, pues el tributo contemplaba una reducción del Impuesto de Circulación para estos últimos.

Gran interés suscitó la sentencia sobre el Impuesto finlandés sobre la electricidad **(49)** que sometía a gravamen determinados combustibles: hulla, gas natural, electricidad y aceite de pino. Pues mientras se gravaba la electricidad nacional en función del método de producción empleado, la electricidad importada se gravaba a un tipo único que en ocasiones producía una carga tributaria superior a la que soportaba la electricidad nacional. Nos encontramos ante un tributo interno discriminatorio (artículo 110 del TFUE), precisando que no era contrario al Derecho Comunitario establecer distintos gravámenes en función de diversos criterios, como la naturaleza de las materias primas utilizadas, pero los mismos deben ser objetivos y, por tanto, no discriminar en función del origen nacional o importado de los productos. La dificultad de conocer en el caso de la electricidad importada las fuentes de energía primaria utilizadas no justificaba, a juicio del TJUE, la discriminación.

Por su parte, la STJUE, de 29 de abril de 2004, As. C-387/01, *Weigel*, califica el Impuesto austriaco sobre el consumo normalizado de carburante (conocido como NoVA) como tributo interno discriminatorio (artículo 110 del TFUE). El impuesto estaba compuesto por una cuota base y por un recargo que se devengaba únicamente cuando el hecho imponible constituía un supuesto no sujeto a IVA, como sucedía con la primera matriculación de vehículos importados a Austria como bienes personales procedentes de otros Estados miembros. El hecho de que el Impuesto pretendiera incentivar la adquisición de vehículos de bajo consumo y escasas emisiones ni siquiera es objeto de atención por el TJUE, que se centra en que *«(…) el incremento del 20 por 100 únicamente se aplica al NoVA de base que grava los automóviles de ocasión importados y sólo con carácter excepcional al NoVA de base que grava las operaciones puramente nacionales. En la medida en que este incremento del 20 por 100 tiene por objeto evitar las supuestas distorsiones de la competencia procede señalar que un impuesto que tienda a suprimir una ventaja competitiva de los productos importados en relación con los productos nacionales resulta manifiestamente contrario al artículo 90 TCE* [actual artículo del 110 TFUE] ".

En relación con las medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas del tráfico intracomunitario, resulta decisiva la doctrina sentada por la STJCE, de 30 de noviembre de 1983 **(50)** . En esta resolución se establece que la medida tributaria ambiental puede ser compatible con el artículo 34 del TFUE (anterior artículo 28 del TCE) si cumple tres requisitos: a) que se aplique por igual a los productos nacionales y a los de todos los Estados miembros; b) que se demuestre científicamente que son medidas necesarias para alcanzar el fin medioambiental; c) que la medida no obstaculice la libre circulación de mercancías más allá de lo imprescindible para alcanzar el objetivo ambiental.

Sobre esta cuestión resulta fundamental la STJUE, de 13 de marzo de 2001, As. C-397/98, *PreussenElektra*, que enjuició un Impuesto alemán sobre la electricidad. Concretamente, se obligaba a las empresas privadas suministradoras de electricidad a adquirir electricidad generada en su zona de suministro por fuentes de energía renovables a precios mínimos superiores al valor económico real de este tipo de electricidad y, además, se repartía la carga financiera derivada de esta obligación entre dichas empresas suministradoras y los gestores de redes eléctricas situadas en un nivel de distribución anterior. En este caso, por excepción, se da prioridad a las consideraciones medioambientales frente al libre comercio entre los Estados miembros; ya que, pese a reconocer que la normativa limita las posibilidades de importación de electricidad, se pone por encima el fomento de las energías renovables.

Por lo que hace a la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE, anterior artículo 49 del TCE), hay que mencionar la STJUE, de 29 de noviembre de 2001 (As. C-17/00), *François de Coster*, en relación con un Impuesto sobre las antenas parabólicas creado por una Corporación Local belga. El impuesto tenía una cuota fija que se pagaba por cada antena independientemente de su tamaño, devengándose por años naturales completos. En este caso el TJUE considera que el Impuesto, pese al fin medioambiental que persigue, impone a las emisiones televisadas por satélite un gravamen que no recae sobre las que emiten por cable, medio que, además, será más comúnmente utilizado por los operadores nacionales que por los establecidos en otro Estado miembro, por lo que considera que es un obstáculo a la libre prestación de servicios.

Relegando igualmente el interés ambiental hay que citar, por último, la STJUE de 17 de noviembre de 2009, As. C-169/08, *Regione Sardegna*, que considera contrario a la libertad de prestación de servicios (artículo 56 del TFUE, anterior artículo 49 del TCE) un impuesto regional sobre las escalas turísticas de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo, que únicamente se exige a las personas físicas y jurídicas que tienen su domicilio fuera del territorio regional **(51)** . La Región de Cerdeña afirmó que, habida cuenta el carácter y la finalidad del impuesto regional sobre las escalas, que tiene por objeto garantizar la protección del medio ambiente, los residentes y

los no residentes no se encuentran en situaciones objetivamente comparables por lo que su trato distinto no constituye una restricción de la libre prestación de servicios de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, con la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (As. C-279/93). En efecto, mientras que los residentes contribuyen a la obtención de los recursos destinados a operaciones de conservación, recuperación y protección de los recursos medioambientales, al financiar la acción de la Región de Cerdeña a través de la contribución general y, en particular, mediante los impuestos sobre la renta, de los que una cuota está destinada a los presupuestos regionales, las empresas no residentes actúan, por el contrario, como 'free riders' medioambientales, utilizando los recursos sin participar en el coste de tales operaciones.

Pero sostiene el TJUE que independientemente del lugar de residencia o establecimiento, todas las personas físicas y jurídicas que hacen uso de los servicios de que se trata se encuentran, al contrario de lo que sostiene la Región de Cerdeña, en una situación objetivamente comparable a efectos del referido Impuesto por lo que respecta a las consecuencias para el medio ambiente. Pues el referido Impuesto no es de la misma naturaleza ni tiene la misma finalidad que los demás impuestos que pagan los contribuyentes sardos, que sirven particularmente para alimentar de manera general los presupuestos públicos y, por lo tanto, para financiar el conjunto de acciones regionales. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia **(52)** , independientemente de que exista un objetivo legítimo que responda a razones imperiosas de interés general, la justificación de una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por los Tratados supone, sin embargo, que la medida de que se trate pueda garantizar el alcance del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido. Y es que aun admitiendo que las aeronaves privadas y embarcaciones de recreo que hacen escala en Cerdeña sean una fuente de contaminación, ésta se produce independientemente de la procedencia de tales aeronaves y embarcaciones y, en particular, no guarda relación alguna con el domicilio fiscal de sus operadores. Las aeronaves y embarcaciones de los residentes contribuyen al menoscabo del medio ambiente en igual medida que las de los no residentes. Por lo tanto, la restricción a la libre prestación de servicios, tal como resulta de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal, no puede justificarse por razones basadas en la protección del medio ambiente, ya que la aplicación del impuesto sobre las escalas que establece descansa en una distinción entre las personas que no guarda relación alguna con dicho objetivo medioambiental.

BIBLIOGRAFÍA

BLASCO DELGADO, C, "La tributación ambiental y la jurisprudencia del TJUE", en BECKER/CAZORLA/MARTÍNEZ-SIMANCAS, *Tratado de Tributación Ambiental,* T. II, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.

CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español", en PÉREZ ROYO, F (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 9ª edición, Tecnos, Madrid, 2015.

DE LA HUCHA CELADOR, F., "La aplicación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas a las Haciendas Forales", en MARTÍNEZ DE PISÓN/ZORNOZA PÉREZ, *La distribución del poder financiero en España*, Marcial Pons, Madrid, 2014.

FALCÓN Y TELLA/PULIDO GUERRA., *Derecho fiscal internacional*, 2ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013.

JABALERA RODRÍGUEZ, A (Coord.), *Fiscalidad empresarial en Europa y competitividad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 359.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria", en CARMONA FERNÁNDEZ, N (Coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2014.

MERINO JARA, I, "La fiscalidad ambiental en el País Vasco", en CHICO DE LA CÁMARA, P (Dir.), *La fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.

ORTIZ CALLE, E., "Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente", en *Noticias de la Unión Europea,* núm. 234, 2004.

ORTIZ CALLE, E., "El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente", en *Noticias de la Unión Europea,* núm. 268, 2007.

SERRANO ANTÓN, F., "Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica", en ADAME MARTÍNEZ, F (Dir.), "Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro", Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico y ayudas de Estado", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 393, 2015.

(1) Este trabajo es resultado parcial del proyecto de investigación 2013-41030-P sobre «La fiscalidad de la energía en España: situación actual y posibilidades de reforma como instrumento de política energética y ambiental», del que somos investigadores principales la Profesora María Luisa González-Cuéllar y yo mismo.

Ver Texto

(2) Para una visión de conjunto, vid., FALCÓN Y TELLA/PULIDO GUERRA., *Derecho fiscal internacional*, 2ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 27 y ss.

Ver Texto

(3) Permítasenos la remisión a ORTIZ CALLE, E., "El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente", en *Noticias de la Unión Europea,* núm. 268, 2007, p. 99 y ss.

Ver Texto

(4) Cfr., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español", en PÉREZ ROYO, F (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 9ª edición, Tecnos, Madrid, 2015, p. 1155.

Ver Texto

(5) [COM 2007/ 140 final].

Ver Texto

(6) Cfr., VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico y ayudas de Estado", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 393, 2015, p. 33. En este sentido pueden citarse como especialmente explicitas la STJUE, de 27 de febrero de 2014, As. C-82/12, *Transportes Jordi Besora,* declarando el Impuesto español sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos contrario al Derecho Comunitario. También la STC 22/2015, de 16 de febrero, declarativa de la inconstitucionalidad del Impuesto extremeño a las Instalaciones Contaminantes; en Italia, la STC 10/2015, de 11 de febrero, declarando la inconstitucionalidad del denominado Impuesto *Robin Hood* por contravenir los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica.

Ver Texto

(7) Así, la STJUE, de 25 de febrero de 2009, As. C-172/08 *Pontina Ambiente Srl*, en el que a propósito del Impuesto italiano sobre residuos sólidos en vertederos, se hace referencia al distinto ámbito de libertad de los Estados al establecer sus tributos, que varía según su materia haya sido o no objeto de armonización.

Ver Texto

(8) Vid., VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., p. 35 y ss.

Ver Texto

(9) Modificado por el Reglamento (UE) 538/2014, de 16 de abril.

Ver Texto

(10) Vid., *Enviromental taxes –a estatistical guideline,* Eurostat, European Commission, ed. 2013, pp. 9-10.

Ver Texto

(11) Cfr., VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., p. 36.

Ver Texto

(12) Cfr., VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., p. 36.

Ver Texto

(13) Vid., *Taxing Energy Use 2015,* OECD, Paris, 2015; Cfr., VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., p. 39.

Ver Texto

(14) Cfr., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., "Fiscalidad de la Unión Europea…", cit., pp. 1173-1174. La regulación comunitaria de los impuestos especiales se completa con otras Directivas que establecen la estructura del impuesto y una aproximación de tipos de gravamen para cada clase de producto sometido a imposición: Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE (labores del tabaco); Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE (alcohol y bebidas alcohólicas) y la Directiva 2003/96/CE, en la que más adelante profundizaremos (hidrocarburos, electricidad y otros productos energéticos).

Ver Texto

(15) Cfr., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., "Fiscalidad de la Unión Europea…", cit., p. 1174.

Ver Texto

(16) SSTJUE, de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, As. C-434/97, apartado 19; de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & CO*, As. C-437/97, apartado 31; y de 10 de marzo de 2005, *Hermann*, As. C-491/03, apartado 16.

Ver Texto

(17) Ya en este sentido se pronunció el TJUE en su Sentencia *EKW y Wein & CO*, As. C-437/97, apartado 33.

Ver Texto

(18) Y así lo tenía ya declarado el TJUE en su Sentencia *EKW y Wein & CO*, As. C-437/97, apartado 35.

Ver Texto

(19) Esta es la definición que propuse en ORTIZ CALLE, E., "Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente", en *Noticias de la Unión Europea,* núm. 234, 2004, p. 69.

Ver Texto

(20) Cfr., MERINO JARA, I, "La fiscalidad ambiental en el País Vasco", en CHICO DE LA CÁMARA, P (Dir.), *La fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, pp. 265-266.

Ver Texto

(21) Junto a otras setenta y tres propuestas legislativas [vid., DO C80/17, de 7 de marzo de 2015].

Ver Texto

(22) COM (2007) 140 final de 28 de marzo de 2007.

Ver Texto

(23) Conclusiones de la presidencia del Consejo Europeo de 13-14 de marzo de 2008 (7652/1/08 rev. De 20 de mayo de 2008).

Ver Texto

(24) En este punto la Propuesta que comentamos se asemeja mucho a la fracasada Propuesta de Directiva, de 30 de junio de 1992, a la cual ya más arriba me referí y que creaba un Impuesto sobre las Emisiones de CO2 y sobre la Energía; su base imponible se dividía en dos partes: una que tenía en cuenta el valor energético de los productos gravados; y otra que se determinaba a partir de la capacidad del emisor de descargar CO2 a la atmósfera.

Ver Texto

(25) Los patrones de referencia para determinar el contenido de energía de los diversos productos energéticos y de la electricidad serían los indicados en el Anexo II de la Directiva 2006/32/CE sobre la eficiencia del uso final de la energía y los servicios energéticos. En el caso de la biomasa o de los productos hechos de biomasa el valor se fija en el Anexo III de la Directiva 2009/28/CE, de 23 de abril de 2009, relativo al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y derogan las Directivas 2001/177 y 2003/30.

Ver Texto

(26) Decisión que se complementa con la Decisión 2013/162/UE de la Comisión por la que se determinan las asignaciones anuales de emisiones de los Estados miembros para el período 2013 a 2020.

Ver Texto

(27) Cfr., DE LA HUCHA CELADOR, F., "La aplicación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas a las Haciendas Forales", en MARTÍNEZ DE PISÓN/ZORNOZA PÉREZ, *La distribución del poder financiero en España*, Marcial Pons, Madrid, 2014, p. 579 y ss.

Ver Texto

(28) Cfr., HUCHA CELADOR, F., "La aplicación…", cit., pp. 584-585.

Ver Texto

(29) Entre muchos otros autores, FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., "Competencia fiscal y Ayudas de Estado", en JABALERA RODRÍGUEZ, A (Coord.), *Fiscalidad empresarial en Europa y competitividad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 359.

Ver Texto

(30) Que ha resumido MARTÍN JIMÉNEZ, A., "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria", en CARMONA FERNÁNDEZ, N (Coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2014, p. 1250 y ss.

Ver Texto

(31) Como sintetiza MARTÍN JIMÉNEZ, A., "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria", cit., p. 1250, *"las normas nacionales que pueden ser calificadas como ayudas de Estado se caracterizan por cuatro notas fundamentales: (1) La norma debe constituir una ventaja, (2) concedida a favor de sectores específicos, (3) a través de recursos estatales, (4) que afecte al comercio y a la competencia intracomunitarias".*

Ver Texto

(32) Cfr., VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., p. 51.

Ver Texto

(33) STJUE, de 29 de abril de 2004, As. C-159/01.

Ver Texto

(34) STJUE, de 6 de septiembre de 2006, As. C- 88/03, Portugal/Comisión.

Ver Texto

(35) Vid., los comentarios de SERRANO ANTÓN, F., "Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica", en ADAME MARTÍNEZ, F, (Dir.), "Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro", Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, p. 106. La STJUE, de 11 de septiembre de 2008, As acumulados C-428/06 a C-434/06 reitera los elementos interpretativos sobre la selectividad de una medida tributaria que se estima ayuda de Estado, al hilo del enjuiciamiento del artículo 2.6 de la Norma Foral 7/2005, que modifica el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad. El artículo 2.7 modifica el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una *"reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético".*

Ver Texto

(36) Como bien subraya VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., p. 52.

Ver Texto

(37) VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., p. 52.

Ver Texto

(38) Apartado 1.3 "Definiciones" (19.1 y 19.15) de las Directrices para el período 2014-2020.

Ver Texto

(39) Como recuerda VILLAR EZCURRA, M, "Fiscalidad de la Energía…", cit., pp. 57-58.

Ver Texto

(40) Vid., recientemente la STGUE, de 11 de diciembre de 2014 (TJCE 2015 67) y el comentario de VILLAR EZCURRA, M, "Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014" en *Quincena Fiscal*, núm. 14 2015, en especial p. 6 y ss.

Ver Texto

(41) Artículo 65 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa; en los mismos términos, artículo 65 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia; artículo 65 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Araba.

Ver Texto

(42) VILLAR EZCURRA, F, "Fiscalidad de la energía…", cit., pp. 34-35.

Ver Texto

(43) Así, STJUE, de 7 de mayo de 1985, As. C-18/84, *Comisión-Francia;* STGUE, de 9 de septiembre de 2010, T-359/04, *British Aggregates.*

Ver Texto

(44) STJUE, de 11 de septiembre de 1990, As. C-47/88, *Comisión/Dinamarca.*

Ver Texto

(45) STJUE, de 19 de junio de 1973, As. C-77/72, *Capolongo.*

Ver Texto

(46) Cfr., BLASCO DELGADO, C, "La tributación ambiental y la jurisprudencia del TJUE", en BECKER/CAZORLA/MARTÍNEZ-SIMANCAS, *Tratado de Tributación Ambiental,* T. II, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, p. 1058.

Ver Texto

(47) STJUE, de 21 de junio de 2007, As. C-173/05.

Ver Texto

(48) As. C-195/90.

Ver Texto

(49) STJCE, de 2 de abril de 1998, As. C-213/96, *Outokumpu Oy.*

Ver Texto

(50) As. C-227/82, *Van Bennekom.* Sentencia comentada por HERRERA MOLINA, P, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 150.

Ver Texto

(51) Además de que el TJUE considera que una norma fiscal de una autoridad regional por la que se establece un impuesto sobre las escalas, como el controvertido en el litigio principal, que únicamente se exige a las personas físicas y jurídicas que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional, constituye una ayuda de Estado a las empresas que tienen su domicilio fiscal en ese mismo territorio.

Ver Texto

(52) Vid., las SSTJUE de 30 de enero de 2007, *Comisión/Dinamarca*, As. C-150/04; y de 5 de marzo de 2009, *UTECA*, As. C-222/07, apartado 25). Además, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática (STJUE, de 10 de marzo de 2009, *Hartlauer*, C-169/07, apartado 55).

Ver Texto

Rulings fiscales transfronterizos. Un examen de la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre

María Esther Sánchez López

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. UCLM

I. INTRODUCCIÓN

La globalización y la relevancia creciente de los servicios digitales han posibilitado que las empresas *deslocalicen* sus actividades a efectos fiscales, dando *facilidades a la planificación de impuestos* para que las multinacionales minimicen su carga tributaria a través, en muchas ocasiones, de prácticas abusivas y de evasión fiscal. Actividades que van en detrimento tanto de un reparto equitativo de la carga entre los contribuyentes como de la competencia leal entre las empresas y, concretamente en el seno de la Unión Europea (en adelante, UE), «de la equidad entre los Estados miembros en lo que atañe a la percepción de los impuestos a que tienen derecho legítimamente» **(1)** .

Contexto, pues, en que se han venido insertando y desarrollando las más recientes iniciativas en materia de intercambio de información, tanto en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) como de la UE, las cuales podría afirmarse que han «culminado» en el reconocimiento de la importancia de hacer *pivotar* el intercambio de información tributaria sobre la modalidad de *intercambio automático*, como más adelante se verá.

Efectivamente, y de manera particular, la Directiva 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, que regula el intercambio automático y obligatorio de información de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y de los acuerdos previos sobre precios de transferencia, probablemente no habría visto la luz a no ser por la existencia, al menos incipiente, de lo que podríamos denominar «cultura de la cooperación» en relación con el intercambio de datos fiscales **(2)** y, más concretamente, en referencia al intercambio automático de información, promovido tanto por la OCDE como por la UE, y cuyos orígenes cabría situar en la iniciativa FATCA, liderada por EEUU.

Escenario en que, si bien no creemos que pueda todavía afirmarse la existencia de lo que se ha venido a denominar «estándar global de información» en relación con el intercambio automático de datos **(3)** , sí pensamos, sin embargo, que va *propiciando el desarrollo de las condiciones necesarias* para avanzar en la *eficacia y eficiencia* del instrumento del intercambio automático de datos, según pone de relieve la aprobación de la citada Directiva 2015/2376.

Norma comunitaria que *inserta y conecta* la cooperación interadministrativa y, más concretamente, el intercambio automático de información tributaria, con la *mejora de la transparencia* en relación con los acuerdos formulados por los Estados miembros a empresas sobre tratamiento de la fiscalidad en casos específicos **(4)** , formando parte, asimismo, de «una serie de iniciativas encaminadas a prevenir la elusión fiscal de las empresas» **(5)** identificando, en concreto, la *planificación fiscal agresiva* como uno de los elementos que contribuyen a la evasión y elusión fiscal.

De este modo, la Directiva 2015/2376 aparece como *elemento central* del Paquete de Transparencia Fiscal 2015 **(6)** , dirigido a establecer un sistema de intercambio automático de información en relación con los acuerdos tributarios previos (en adelante, «rulings») y acuerdos previos de valoración de alcance transfronterizo (en adelante, APAs) entre los distintos países miembros y con la Comisión de la UE **(7)** . Paquete de Transparencia Fiscal, además, que debe *contextualizarse* en el marco global del proyecto OCDE/G20 BEPS, «a través del cual se quiere redefinir el orden fiscal internacional mediante un conjunto de medidas que poseen un claro enfoque antiabuso», superando algunas de ellas las contenidas en el proyecto BEPS **(8)** .

II. LA DIRECTIVA 2015/2376, SOBRE INTERCAMBIO AUTOMATICO DE INFORMACION. OBJETO Y FINALIDAD

Tal como se ha avanzado más arriba, cabe comenzar afirmando que tanto la Directiva 2015/2376 como su *entronque directo* con la finalidad de conseguir la transparencia en relación con determinados acuerdos transfronterizos no supone sino *un paso más* en el desarrollo de los mecanismos de intercambio automático de información, concretamente en el ámbito comunitario, cuya *relevancia efectiva* dependerá de la *eficacia real* de la misma.

Intercambio automático que encontró un primer impulso en la Directiva 2011/16/UE, 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, pero cuyo *avance fundamental* ha venido de la mano de la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la

Directiva 2011/16/UE, en lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, la cual, como se ha afirmado, «debe ser contextualizada en el marco de una renovada política comunitaria en materia de asistencia mutua» **(9)** que va incluso más allá que la normativa de la OCDE en esta materia **(10)** .

Punto, en relación con el cual, es preciso aclarar, sin embargo, que las instituciones comunitarias son conscientes de la importancia del logro de la *uniformidad* en la aplicación de las normas sobre intercambio de información, no solamente a escala comunitaria sino a nivel internacional **(11)** , lo que supone, en lo que ahora nos interesa, una importante «matización» del principio de autonomía procedimental, según se verá a continuación. Razón por la que en la Directiva número 107 se apela a la utilización por parte de los Estados miembros de los «Comentarios al modelo de acuerdo para el organismo competente y el Estándar común de intercambio de información elaborados por la OCDE como fuente de ilustración o interpretación y para garantizar la coherencia en la aplicación de los distintos Estados miembros», añadiendo en esta línea que «la actuación de la Unión en este ámbito debe seguir prestando especial atención a la evolución futura a escala de la OCDE» **(12)** .

Efectivamente, la Directiva 2015/2376 se ha aprobado con la *finalidad* de superar las insuficiencias y los problemas que presentaba la regulación contenida en la Directiva 2011/16/UE en relación con la transmisión de información sobre rulings y APAs a través del intercambio espontáneo y mediante requerimiento previo y que, teniendo en cuenta los escasos intercambios, no ha funcionado correctamente sintiéndose sus efectos en el aumento de la competencia fiscal agresiva y la evasión fiscal. Motivo por el que en la Directiva mencionada, entroncándose la aportación de datos con la transparencia fiscal, el intercambio de información se basa, fundamentalmente, en *dos pilares*. Por un lado, la articulación de un *intercambio automático y periódico de información* entre los Estados Miembros (cada seis meses) y, por otro, la existencia de un *modelo normalizado* en relación con cada ruling o APA transfronterizo.

Instrumento cuyo *correcto funcionamiento depende*, además, tanto del *número y grado de países implicados* en las actuaciones de intercambio automático de información **(13)** como de los *estándares de transparencia* a nivel comunitario e internacional **(14)** . De ahí los esfuerzos de la UE por adoptar «acuerdos fiscales más estrictos» con determinados países poco cooperativos, siendo este el caso de Suiza, San Marino o Liechtenstein, en materia de intercambio automático de información sobre cuentas financieras, así como la implicación de la UE en la promoción de mayores estándares de transparencia que, a nuestro modo de ver, se encuentra detrás del apoyo mostrado por las instituciones comunitarias al Proyecto BEPS **(15)** . Y ello, precisamente, porque, como también ha señalado la Comisión Europea, «la planificación fiscal agresiva, los regímenes fiscales perniciosos y el fraude fiscal prosperan, todos ellos, gracias a un *entorno complejo* y la *falta de cooperación*» **(16)** .

Situación, pues, que provoca *efectos negativos* en el funcionamiento del mercado interior, lo que viene a poner de manifiesto una vez más, a nuestro juicio, *el carácter instrumental* del intercambio de información en orden a la realización, en último término, de las libertades comunitarias. Dicho de otro modo, el *fundamento* de dicho mecanismo no se encuentra *únicamente* en la consecución de la efectiva aplicación de la normativa tributaria del Estado que solicita la información y, más concretamente, en el hecho de evitar comportamientos de fraude y competencia fiscal agresiva sino, más bien y sobre todo, en el *buen funcionamiento del mercado* y, en el caso concreto de la Directiva objeto de análisis, en el respeto a los principios de no discriminación y libertad de circulación **(17)** .

Por consiguiente, y como se ha indicado, el *punto de partida* de la nueva normativa europea de intercambio automático de información sobre resoluciones fiscales transfronterizas se encuentra en que, en la actualidad, los Estados miembros comparten muy poca información en relación con dichos acuerdos, cada vez más utilizados a nivel comunitario e internacional, lo que permite que cada Estado tenga plena discreción para decidir si una resolución es pertinente o no para otro país de la UE. Dicho de otro modo, los Estados miembros no suelen ser conscientes de que en otro país de la UE se ha dictado una resolución fiscal transfronteriza, capaz de influir en su propia base imponible, lo que provoca que algunas empresas puedan beneficiarse de esta falta de transparencia para reducir artificialmente su contribución fiscal. En suma, la Directiva 2015/2376 supone la *respuesta* concreta a la *identificación* de los que podríamos denominar «agujeros negros» en el ámbito de la fiscalidad comunitaria (de la misma manera que la Directiva 2014/107/UE se aprobó para ofrecer solución a una determinada situación relativa a la necesidad de regular el intercambio automático de datos bancarios a nivel de la UE).

De este modo, y sin perjuicio de que se aluda a continuación al concepto de ruling y APA, elaborado por la Directiva objeto de estudio, nos parece interesante apuntar en estas primeras líneas, que el precio de transferencia, dentro del marketing empresarial, es el precio que pactan dos empresas que pertenecen al mismo grupo empresarial o a una misma persona. Precio, mediante el cual, dichas empresas se transfieren mercancías, servicios o beneficios. En consecuencia, en principio, una empresa puede vender a otra a un precio distinto al de mercado, superior o inferior.

Pues bien, a partir de los trabajos de la OCDE y de la UE en relación con esta materia, se ha determinado que el *principio rector* que regule dichas transacciones consista en que las relaciones económicas entre las sociedades pertenecientes a un grupo sea el *precio que se fijaría en condiciones normales entre partes independientes*, o lo que es lo mismo, *su valor de mercado*. Se trata del conocido internacionalmente como principio «*Arm´s Length*» o principio de «*Plena Competencia o Concurrencia*» **(18)** , adoptado por la mayoría de las legislaciones fiscales de la UE y, por tanto, la española siendo, por otra parte, el concepto de precios de transferencia de grandes dimensiones y diversidad, destacando dentro del mismo las transacciones internacionales.

Por consiguiente, la Administración Tributaria utiliza los precios de transferencia para determinar los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales transnacionales o internacionales que ostentan subdivisiones en varios

países. Sentido en que podríamos imaginar que si todos los gastos del grupo se originan en un país con carga fiscal o que ésta es alta y la venta se produce en otro Estado que no tiene imposición o que impone una menor carga fiscal sobre el beneficio obtenido, no estará pagando impuestos o se ingresará una cantidad menor de la debida. Dicho de otro modo, «un grupo puede aprovechar el control que tiene sobre sus vinculadas en el exterior para transferir la tributación de un país con un mayor nivel de impuestos a otro con menor nivel» **(19)** . De aquí, la relevancia de *controlar*, por parte del segundo Estado, la existencia de acuerdos de valoración o precios de transferencia firmados por la empresa en cuestión con la Administración tributaria correspondiente.

Situación a partir de la cual, y a modo de primeras conclusiones, cabría afirmar que la lucha contra la competencia fiscal agresiva y la evasión fiscal a través, en este caso, del control sobre las resoluciones fiscales y los acuerdos sobre precios de transferencia, no solamente requiere un *consenso lo más amplio posible de los distintos países*, tanto a nivel comunitario como internacional, en relación con el intercambio automático de determinadas clases de datos relacionados con dichas operaciones, acompañado de un *espíritu de cooperación leal* (lo que se presenta relacionado directamente con la «armonización» en la aplicación de dichas normas, a la que se aludirá más adelante, y que parece detectarse, asimismo, en las últimas iniciativas de la UE **(20)**), sino que a ello debe *añadirse*, además, la necesidad de una labor constante de *identificación* de aquella clase de información cuyo conocimiento periódico se presenta imprescindible para una adecuada exacción de los impuestos adeudados en cada país, siendo esta perspectiva la que parece adoptar la Directiva 2015/2376 y que se presenta *imprescindible* para el control de los mencionados acuerdos.

Cuestión esta última, además, que nos conduce a afirmar la necesidad de que los datos intercambiados sean objeto de revisión constante dada la *continua evolución* de la fiscalidad y, por consiguiente, de las *grietas* y *vacíos legales* que la misma, a veces inevitablemente, abre a la posibilidad de comportamientos de evasión fiscal.

Ideas, en referencia a las cuales, pensamos que es preciso incidir en la importancia que tiene el intercambio automático frente a otros cauces de intercambio de datos fiscales, en relación precisamente con aquella información cuyo *conocimiento periódico* por parte de la Administración tributaria se hace necesaria para una adecuada aplicación del ordenamiento tributario de cada país.

Modalidad, para cuya efectiva aplicación, nos parecen de gran interés las distintas *propuestas*, formuladas con carácter general por la Comisión en su Comunicación de diciembre de 2012 **(21)** , referidas tanto a la creación de un *formato informatizado* para la transmisión de las distintas clases de datos, *la posible creación de un número de identificación fiscal UE* así como la viabilidad de facilitar el *acceso directo a las bases de datos nacionales* o la creación de una base de datos a nivel comunitario **(22)** (lo que evitaría la «segmentación» o fragmentación de la información). Y ello, sin perjuicio de tener en cuenta las dificultades que en muchos casos conlleva la puesta en práctica de las medidas mencionadas **(23)** . Medidas, de otro lado, cuya adecuada aplicación debería conducir quizá a una disminución de la litigiosidad dada la mayor transparencia existente entre Administración tributaria y contribuyente unido a la consiguiente seguridad jurídica, tal como se indica en la Exposición de motivos de la Directiva objeto de estudio y será analizado a continuación.

III. CONCEPTO DE RULING

La Directiva 2015/2376 formula de «modo muy amplio», tal como la misma indica expresamente **(24)** , tanto el concepto de «acuerdo previo con efecto transfronterizo» como el de «acuerdo previo sobre precios de transferencia», comprendiendo, según se deduce de la extensa delimitación de los mismos en la Directiva, «cualquier comunicación u otro instrumento o acción con efecto similar, emanado por o por cuenta de un Estado miembro, en relación con la interpretación o aplicación de su normativa tributaria, incluso en el contexto de una inspección fiscal» **(25)** , quedando al margen las personas físicas. Y ello, según se resalta en la propia Directiva, con la finalidad de garantizar la *seguridad jurídica* al aportar una definición lo suficientemente amplia «como para cubrir una gran variedad de situaciones (…) sin que la lista sea exhaustiva» **(26)** .

Definición que se encuentra en línea con la aportada por la OCDE en la «Guía de Precios de Transferencia» en la que los acuerdos previos son definidos como:

> *«Un acuerdo que determina, con anticipación sobre la transacción controlada, un conjunto apropiado de criterios (por ejemplo, método, comparables y ajustes apropiados a los mismos, asunciones críticas en relación con acontecimientos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para aquellas transacciones a lo largo de un período de tiempo fijo. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral, implicando una sola Administración tributaria y un contribuyente y multilateral, implicando el acuerdo de dos o más Administraciones tributarias».*

Definición que se ve acompañada por la previsión, en «La Guía de Precios de Transferencia», de la variedad de soluciones acordadas que pueden producirse entre las partes dedicando un Capítulo completo a las distintas medidas dirigidas a resolver las controversias generadas por los ajustes en materia de precios de transferencia. Debe evitarse, por tanto, la sensación, como señala CARBAJO VASCO, de que «internacionalmente, los APA son los únicos medios existentes para establecer, consensual o convencionalmente, mediante el acuerdo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, los "precios de mercado" a aplicar en operaciones entre partes vinculadas o asociadas» **(27)** . Razón, entre otras, a la que quizá obedece, desde nuestro punto de vista, la amplia regulación de la Directiva comunitaria.

De otro lado, y como también se ha indicado, las decisiones administrativas en materia fiscal cubiertas por la

Directiva 2015/2376 «son las que se dictan *ex ante*, esto es, antes de que se realicen las operaciones o las actividades transfronterizas de que se trate o con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria que cubra el período en que la transacción, serie de transacciones o actividades tuvieron lugar. De esta forma, podría pensarse que tanto las resoluciones a consultas como los APAS y cualquier otra fórmula de guía escrita en el marco de un programa de cumplimiento cooperativo quedaría cubierta por el mecanismo de intercambio automático, en tanto que las fórmulas convencionales de resolución (*ex post*) de conflictos fiscales quedarían extramuros del mismo» **(28)** .

Pues bien, lo que la Directiva trata de garantizar es que cuando un Estado miembro emita un acuerdo tributario previo o un acuerdo sobre precios de transferencia, cualquier otro Estado Miembro se encuentre en condiciones de realizar un *seguimiento* de la situación y de la posible incidencia sobre sus ingresos fiscales; control, por otro lado, que debería disuadir a las autoridades fiscales de conceder un trato fiscal selectivo o favorable a las empresas y traducirse en una competencia fiscal sana **(29)** (se trataría del supuesto, por ejemplo, de la atracción ejercida por los paraísos fiscales que puede resultar en pretensiones injustificadas de obtener el beneficio total de una operación cuya rentabilidad se originó solo parcialmente en la jurisdicción de dicha Administración).

Y ello sin perjuicio de las *limitaciones* que se han achacado al concepto de ruling previsto en la Directiva mencionada y que se refieren tanto a la limitada retroactividad del mismo **(30)** , al hecho de que el intercambio no se proyecta sobre todos los rulings o APAs con efectos internacionales, sino solo sobre los que tengan efecto transfronterizo y, finalmente, a la circunstancia de no haberse otorgado poderes a la Comisión para que investigue o controle si los rulings o APAs transmitidos son o no prácticas fiscales constitutivas de ayudas de Estado **(31)** .

IV. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN AUTOMÁTICO SOBRE RULING FISCALES TRANSFRONTERIZOS Y EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Los dos objetivos fundamentales perseguidos por la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre de 2015, a través del intercambio automático de información sobre rulings y APAs con efecto transfronterizo, son la *transparencia* y la *seguridad jurídica* y, como consecuencia, la reducción del fraude y la evasión fiscal dentro del contexto de la realización del mercado único, según se ha resaltado ya.

Finalidad, en efecto, cuya correcta consecución en el ámbito de la UE no solamente va a depender de la regulación contenida en la Directiva citada así como de la conjunción de las disposiciones de la misma con otras Directivas sobre intercambio de información y asistencia mutua, dada la heterogeneidad que caracteriza la regulación de la asistencia mutua a nivel comunitario **(32)** , sino, además, de la aplicación del denominado principio de *autonomía procedimental* por parte de los EEMM; todo ello unido, en último lugar, a la enorme complejidad de la normativa (tanto interna como supranacional) sobre los precios de transferencia y los acuerdos precios de valoración. Principio de autonomía procedimental, de otro lado, que adquiere *matices aún más complicados* cuando se trata de Estados políticamente descentralizados, como en el caso de nuestro país, debido a que las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) y, en particular, los territorios forales también cuentan con autonomía procedimental, tal como se analizará a continuación.

Efectivamente, el objetivo de la consecución de la seguridad jurídica queda patente en los diversos Considerandos que acompañan a la Directiva 2015/2376, en los que se apela a la seguridad jurídica que proporciona, por una parte, al mundo empresarial «la clarificación de la legislación fiscal» que «puede fomentar la inversión y el cumplimiento de la ley y, por lo tanto, contribuir al objetivo de que el mercado único siga desarrollándose sobre la base de los principios y las libertades que subyacen tras los Tratados» **(33)** , así como, y al mismo tiempo, a la seguridad jurídica que proporciona a los contribuyentes el hecho de poder ampararse en acuerdos previos con efecto transfronterizo o acuerdos previos sobre precios de transferencia…» **(34)** .

Principio de seguridad jurídica, de otro lado, cuya consecución debe apoyarse necesariamente en una *adecuada implementación* del mecanismo de intercambio automático de información en relación con los acuerdos objeto de la Directiva de 2015 constituyendo dicho aspecto, a nuestro juicio, una de las *claves* del buen funcionamiento de la misma. Dicho de otra manera, la correcta aplicación de las medidas sobre asistencia mutua e intercambio de información requiere *necesariamente* la *cooperación leal* entre los Estados miembros, lo que debe cimentarse sobre el *presupuesto* de la correcta transposición de la misma así como de la previsión de los procedimientos y medios adecuados que, a nivel interno, faciliten el intercambio de datos fiscales entre Estados.

De este modo, y partiendo de la inexistencia de normas de armonización en materia procedimental en el seno de la UE así como de la ausencia de competencias de la Comisión en dicho ámbito, el principio de autonomía procedimental debe intentar «flexibilizarse» en el ámbito comunitario a fin de permitir una aplicación lo más uniforme posible de las normas reguladoras de la asistencia mutua. En efecto, y como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), el principio de autonomía procedimental «debe conciliarse con la exigencia de una aplicación uniforme del Derecho comunitario», siendo ello necesario «para evitar una desigualdad de trato entre los operadores económicos» **(35)** .

La necesidad de *coordinar o uniformizar* los aspectos fundamentales de los procedimientos de intercambio de información a nivel comunitario **(36)** (y también internacional **(37)**) obedece, por consiguiente, a la garantía de la *eficacia* de dicho mecanismo y, en particular, en el seno de la UE, a la realización de la *funcionalidad* asignada al intercambio de datos que no es otra, según se ha apuntado, sino la realización de las libertades comunitarias. Ideas que, trasladadas al objeto de la Directiva 2015/2376, suponen que su correcto funcionamiento «pasa» por la *adecuación* de todos los EEMM a las pautas procedimentales previstas por la misma debiendo adoptar, además, según se expone en

la Directiva citada, «las medidas razonables necesarias para *suprimir cualquier obstáculo* que pueda dificultar un intercambio de información automático y obligatorio que sea eficaz y lo más amplio posible, sobre los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia» **(38)** . Condiciones todas ellas necesarias, a nuestro juicio, para la realización del fin último perseguido por las normas reguladoras del intercambio de información a nivel comunitario, que no es únicamente la lucha contra el fraude fiscal, además de la seguridad jurídica y la transparencia (en el caso concreto de la Directiva 2015/2376), sino sobre todo la efectividad del mercado interior. En definitiva, en lo que respecta a nuestro estudio, el *control* de los acuerdos tributarios objeto de la Directiva citada por parte de los EEMM exige sobre todo un *espíritu de cooperación leal,* preciso para garantizar la transparencia en el intercambio de los datos así como, al mismo tiempo, la seguridad jurídica de las partes implicadas.

Sentado lo anterior, debe recordarse, además, que la eficacia del intercambio de información precisa de Administraciones tan globales como los propios contribuyentes, lo que exige la realización de esfuerzos importantes por parte de los distintos Estados en aras a adecuar y preparar los medios humanos, tecnológicos y materiales con que cuenta cada ordenamiento interno para responder a las constantes exigencias derivadas de la mundialización económica.

Desde otro punto de vista, cabe profundizar en la finalidad de la Directiva objeto de estudio (así como en el mecanismo de cooperación automática en que la misma se inscribe), consistente en «reforzar la Gobernanza fiscal de los Estados sometiendo a mayores exigencias de transparencia a los grandes contribuyentes» y al propio sector público (los Estados y sus administraciones) a través de un modelo de documentación de precios de transferencia y de intercambio automático de información, y que supone someter a los sujetos implicados en el mismo, según se ha afirmado, «a mayores niveles de revelación de determinados procedimientos y prácticas fiscales (rulings, APAs…) fundamentalmente en el marco del control de prácticas fiscales perniciosas» **(39)** .

Objetivo que, indiscutiblemente, conduce a una tendencia «hacia mayores niveles de transparencia fiscal» que podría «terminar cristalizando en un nuevo modelo de gestión tributaria», según se ha señalado **(40)** . Afirmación, en efecto, que hace recaer tanto sobre la Administración Tributaria como sobre el contribuyente obligaciones de aportación de información y de «revelación de datos» siendo este último aspecto el que más dudas nos suscita debido a la escasa protección recibida por el contribuyente en el seno de las actuaciones de intercambio de información, tanto a nivel comunitario como internacional.

En definitiva, un modelo de intercambio de información basado, en parte, en la revelación de datos por parte del contribuyente solamente puede ser eficaz si se acompaña con medidas que *garanticen suficientemente* la confidencialidad de la información, el *uso correcto* de la misma así como la *salvaguarda de las posiciones de los sujetos afectados* por dicho mecanismo.

Tema, en relación con el cual el artículo 23.bis) de la Directiva 2015/2376 indica que la Comisión mantendrá la confidencialidad de la información que le sea comunicada con arreglo a la presente Directiva «de conformidad con las disposiciones aplicables a las autoridades de la Unión…», debiendo señalar, en este sentido, que las disposiciones de la UE reguladoras del intercambio de información no establecen unos criterios normativos propios sobre el secreto fiscal o acerca de cómo debe ser salvaguardada la confidencialidad de la información intercambiada en el Estado requirente. De este modo, la solución adoptada no supone propiamente una regulación de este aspecto por la Unión sino una remisión a los ordenamientos de los EEMM con lo que se quiere facilitar el intercambio de información dada la más que probable heterogeneidad en el tipo, alcance e intensidad de la protección de la confidencialidad existente entre los EEMM. Esto es, con esta regla se quiere facilitar la práctica del intercambio de información, aun en el caso de que la protección dada por el ordenamiento del Estado requirente sea menor, evitándose que se pueda alegar esta menor defensa para impedir el intercambio de información **(41)** .

Y ello sin perjuicio de indicar que tanto la Comisión como el ECOFIN **(42)** consideran que la «limitada naturaleza» de los datos objeto de intercambio de información (previstos en la Directiva 2015/2376) «no pone en peligro ni erosiona la protección de los derechos empresariales que pudieran estar afectados». Secreto que podría oponerse en el caso de que en un momento posterior, la autoridad de un Estado miembro solicitara, mediante intercambio rogado, el texto completo del APA o tax ruling **(43)** .

V. LA TRANSPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ESTADO AUTONÓMICO. EL CASO DEL PAÍS VASCO

Una vez analizados los aspectos fundamentales de la Directiva 2015/2376 vamos a adentrarnos en el estudio de su *aplicabilidad* en el ámbito concreto de la Comunidad Autónoma Vasca tratándose, en efecto, de una cuestión delicada debido a que se proyecta, esencialmente, sobre el análisis de las obligaciones de transposición de las Directivas comunitarias en estructuras constitucionales políticamente descentralizadas. Cuestión sobre la que se proyecta el *doble silencio* de la Constitución y de la UE **(44)** , que ha provocado tanto la complejidad como la profunda indeterminación que acompaña a este debate.

Pues bien, no siendo nuestro objetivo entrar en dicha controversia, que excede el objeto del presente trabajo, sí pretendemos llevar a cabo un breve examen de la *repercusión* de las disposiciones de la Directiva citada en el territorio vasco teniendo en cuenta que la misma no ha sido todavía objeto de transposición ni en España ni en dicha Comunidad Foral, dado que el artículo 2 de dicha Norma comunitaria establece como plazo límite el día 31 de diciembre de 2016, debiéndose aplicar sus disposiciones a partir de enero de 2017.

Para ello, debemos comenzar haciendo referencia a la potestad de ejecución del Derecho Comunitario por parte de los territorios forales y, en particular, por el País Vasco.

Cuestión que, siguiendo a buena parte de la doctrina **(45)** , podría considerarse «resuelta» a partir de la interpretación constitucional de la D.A. 1ª y del régimen del Concierto según la cual es posible entender, según apunta ARANA LANDIN, «que la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien *materialmente* sea titular de la competencia según las reglas del Derecho interno por no existir una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario» **(46)** , tal como ha afirmado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 236/1991, entre otros pronunciamientos **(47)** .

Pues bien, en primer lugar, y si atendemos al tenor de los preceptos que en los territorios que conforman el País Vasco regulan las actuaciones de asistencia mutua en el ámbito de la UE, cabe concluir que los mismos ostentan, efectivamente, la *competencia material* sobre esta materia.

De este modo, el artículo 82.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introducido por el número Trece del artículo 4 de la Norma Foral [BIZKAIA] 3/2013, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras medidas tributarias, dispone que «*También se considerará aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados (…) que se realicen en el marco de la asistencia mutua.*

La Administración tributaria podrá requerir a través de la Autoridad competente y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia y podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes».

Del mismo modo, el artículo 5, del Título II, de la Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas contra el fraude fiscal, de asistencia mutua y otras normas tributarias, de la Diputación Foral de Guipuzkoa, reforma la Norma Foral General Tributaria indicando que «*Esta Norma Foral establece, asimismo, los principios y normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.*

A los efectos de esta Norma foral, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que la Administración tributaria preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades nacionales o supranacionales, y otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales».

Finalmente, el artículo 29.bis) de la Norma Foral 6/2015, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, dispone que «*Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua*». Objeto que es desarrollado en el Título II de la Norma Foral 18/2013, de 3 de junio de 2013, de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el territorio histórico de Álava y otras medidas tributarias (botha del 17), indicándose lo siguiente:

Catorce. Se añade una nueva letra ñ) al apartado 1 del artículo 92 con la siguiente redacción: «ñ) El intercambio de información en el marco de la normativa sobre asistencia mutua.

La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa (…)».

Como resultado de las disposiciones anteriores, cabe concluir, en lo que a este estudio interesa, que los territorios que conforman el País Vasco tienen competencia para la transposición de Directivas con contenido *exclusivamente procedimental*, esto es, dirigido a prestar asistencia mutua a otros Estados de la Unión Europea y, en particular, a suministrar información tributaria, siendo este el caso de la Directiva 2015/2376, objeto de análisis. Algo, por otra parte, que, a nuestro modo de ver, no constituye nada nuevo debido a que dicha Comunidad Foral ya transpuso en su momento la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas **(48)** .

Sentado, por tanto, lo anterior cabría concluir la conveniencia de aprobar la correspondiente norma de transposición de la Directiva sobre acuerdos de valoración por parte de los distintos territorios que conforman el País Vasco. Afirmación que se basa, entre otras razones, y en lo que afecta a nuestro estudio, en la *particular regulación* de dichos acuerdos en los territorios mencionados, consecuencia de la amplitud de facultades con que cuentan los territorios forales en materia tributaria, que encuentra *conexión directa*, asimismo, con la búsqueda de la *coordinación* en materia de intercambio automático de información, en cuanto *presupuesto necesario* para el *control* de los acuerdos tributarios objeto de la Directiva estudiada, tal como se ha argumentado más arriba.

Así, dispone el artículo 86 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las Normas Forales o los Reglamentos de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria **(49)** .

Tenor que reproduce textualmente el artículo 85 (bajo el título «Acuerdos Previos de Valoración») de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria, del Territorio Histórico de Gipuzkoa así como el artículo 88 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria, del Territorio Histórico de Bizkaia **(50)** .

Pues bien, llegados a este punto cabe indicar que los problemas que, a nuestro modo de ver, podrían plantearse en relación con la transmisión de información por parte de los territorios vascos acerca de acuerdos de valoración de carácter transfronterizo se sitúan sobre todo en el *plano procedimental*.

Esto es así, en efecto, debido a que, como acertadamente apunta ARANA LANDIN, las CCAA no participan, o lo hacen muy indirectamente, en la denominada «fase ascendente», o de elaboración de las Directivas, siendo ello recomendable, no solo para las CCAA de régimen común sino también para las de «régimen foral», «que cuentan con facultades más amplias en el ámbito tributario, pudiendo afirmar que "'se trata de un modelo único dentro de la Unión Europea'" **(51)** . Circunstancia que, como es obvio, reduce el margen de decisión en esta materia por parte de las CCAA **(52)** .

Pues bien, la consecuencia de ello se ha dejado sentir sobre todo, en el diseño del procedimiento de intercambio de información tributaria que, a partir de la normativa vigente, *debe canalizarse necesariamente a través del Estado español*. Así lo pone de manifiesto el tenor del art. 205 LGT, al indicar que "*Cuando en virtud de la normativa sobre asistencia mutua se deba transmitir de forma automática información a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la misma se comunicará, en todo caso, al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su remisión al otro Estado o entidad*". Esto es, "España ha optado por tener una autoridad competente que centraliza todas las cuestiones con respecto a este procedimiento para, posteriormente, distribuir los asuntos entre las autoridades competentes" **(53)** . Previsión tras la cual cabría aducir distintas razones entre las que se encuentran el hecho de que la responsabilidad por incumplimiento se articule exclusivamente en la relación bilateral UE-Estado miembro, tal como ha indicado en reiterada jurisprudencia el TJUE, así como la complejidad del sistema interno de competencias y que, como se ha afirmado, se encontrarían detrás de esta *actuación centrífuga* del Estado **(54)** .

Situación, en efecto, que a nuestro modo de ver, *condiciona* la normativa de transposición a los territorios vascos de las Directivas sobre asistencia mutua y, en particular, las relativas al intercambio de información afectando, sobre todo, tanto a la *eficacia* de dichos intercambios como a la *coordinación* de los procedimientos de intercambio de información.

De este modo, y en primer lugar, cabría pensar que la aportación de información por parte de los territorios autonómicos y, en concreto, por los territorios vascos sería más *eficiente* si se realizara *directamente* por parte de las autoridades competentes al Estado que requiere la información.

Posibilidad, de otro lado, que deja abierta el tenor del art. 4.3 de la Directiva 2011/16/UE **(55)** así como el artículo 4.Cuatro de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al disponer que "*El Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua*". Esto es, como se ha afirmado, parece cierto que las reformas estatutarias "subrayan el principio de no alteración competencial" **(56)** .

En este sentido, la existencia de oficinas de enlace en los territorios vascos sería aconsejable, a nuestro juicio, cuando se trata de remitir datos "previa solicitud". Supuesto en que cada información debe ser enviada por los territorios forales al Estado correspondiente a través de la Oficina central de enlace siendo cierto, como afirma ARANA LANDIN, que en esta fase "pueden darse complicaciones indeseadas en el caso de no existir una cooperación leal o, simplemente, debido a la utilización de los puntos de conexión, que, en demasiadas ocasiones, dan lugar a conflictos" **(57)** .

Sin embargo, y cuando se trata de remitir información fiscal de manera *automática*, según lo previsto en la Directiva 2015/2376, no parece que el hecho de que deba canalizarse a través de la Oficina central de enlace constituya un obstáculo a la eficacia del intercambio de información debido a que se trata de datos *previamente convenidos* para su suministro periódico.

Transmisión automática de información que, como es conocido, se pretende que llegue a convertirse en el estándar de intercambio de datos a nivel global debiendo tener en cuenta en este sentido las iniciativas de las Directiva 2011/16/UE, que estableció el intercambio automático y periódico de cinco categorías de datos, así como de la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Idea que nos permite conectar con la segunda de las consideraciones indicadas más arriba, relativa a la *coordinación* de los procedimientos de intercambio de datos a nivel comunitario.

Aspecto, en relación con el cual, entendemos, por una parte, que la ausencia de participación de las CCAA y, en concreto, de los Territorios Históricos en el proceso de elaboración de las Directivas puede conducir a que estos últimos tengan que llevar a cabo un *mayor esfuerzo de armonización* que el propio Estado dadas las *mayores divergencias* que

pueden producirse entre la Norma comunitaria y la normativa interna de dichos territorios (como podría ser el caso de la Directiva 2015/2376), suponiendo ello una *mayor limitación*, al mismo tiempo, al principio de autonomía procedimental dado el menor espacio con que cuentan para la "concretización" de la Directiva **(58)** .

Sin embargo, por otro lado, y como "contrapartida", las Directivas sobre asistencia mutua no solamente están logrando, como es conocido, que exista una mayor armonización y cooperación entre los diferentes Estados en materia tributaria sino que están propiciando, al mismo tiempo, una *mayor armonización entre los territorios históricos y un reforzamiento de la cooperación entre estos y el Estado*. Esto es, "el marco de cooperación europeo está propiciando una mayor cooperación a nivel interno que no había existido en este grado hasta el momento" **(59)** .

En este sentido, y en el ámbito de la asistencia mutua a nivel comunitario, la *idea rectora* debe ser la de conseguir un *alto nivel de coordinación* de los procedimientos de intercambio de información que, evitando las "asimetrías procedimentales", asegure la *eficacia* de los mecanismos de intercambio de datos fiscales en el seno de la UE **(60)** , a lo que ayudaría la intervención de las CCAA y, en particular, de los Territorios Históricos en la fase de elaboración de las Directivas, que redundaría en la disminución de posibles problemas en el proceso de transposición de dicha Norma derivados de la necesidad de "adaptar" la normativa contenida en la Directiva a cada territorio.

Con otras palabras, debe hacerse hincapié en que "los medios de intercambio de información y sus procedimientos *trascienden* el ámbito interno, *evolucionan* en un procedimiento jurídico internacional y coadyuvan a la creación de un 'campo de juego' en el que toda la información relativa a los hechos y circunstancias extranjeras debería estar a disposición de las autoridades fiscales de la misma manera que la información interna lo está" **(61)** , lo que, desde luego, no solamente afecta a los Estados sino también a los territorios políticamente descentralizados.

Se trata, por consiguiente, de superar el escollo de la *soberanía fiscal*, no solamente a nivel de los Estados miembros sino también a nivel interno, en el caso de los países descentralizados, intentando diseñar los procedimientos de intercambio de información sobre la base de *datos y principios comunes*. Objetivo que no se presenta sencillo y que requiere, sobre todo, la existencia de un espíritu de cooperación leal tanto entre los Estados miembros como entre éstos y los territorios que los conforman, tal como sucede en España así como en otros países de la UE, como Italia, Alemania, Austria y Bélgica.

VI. CONCLUSIONES

La Directiva 2015/2378, de 8 de diciembre, que modifica la Directiva 2011/16/UE, en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que regula el intercambio automático y obligatorio de información de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y de los acuerdos previos sobre precios de transferencia, aparece como *pieza clave* del "Paquete de Transparencia Fiscal 2015", debiendo contextualizarse, asimismo, en el marco del proyecto OCDE/G20 BEPS.

Norma comunitaria que debe entenderse *continuista* de otras medidas adoptadas por la Comisión UE durante los últimos años y, en particular, del "Plan de Acción frente al Fraude y la Evasión Fiscal", adoptado el 6 de diciembre de 2012, que tiene como objetivo esencial la lucha contra la evasión fiscal a través de la consecución de una mayor transparencia.

Finalidad, efectivamente, que viene siendo perseguida a través del reforzamiento de la asistencia mutua entre Estados y, en concreto, del cauce del intercambio automático de información siendo significativas, en este sentido, las palabras contenidas en la Propuesta de Directiva del Consejo, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad al aludir a la necesidad de hacer hincapié en la promoción del "*intercambio automático de información como norma europea e internacional de transparencia*…", y que se reiteran en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, "Estrategia exterior para una imposición efectiva" (28.1.2016).

Directiva, pues, que persigue combatir, a través del intercambio automático de datos en materia de rulings y APAs, la evasión fiscal y actuaciones de competencia fiscal agresiva que se producen en este ámbito como consecuencia de la práctica ausencia de control sobre dichos acuerdos hasta el momento.

Se trata de una cuestión de enorme complejidad que dicha disposición ha intentado atajar a través de la búsqueda de la *transparencia* y la *seguridad jurídica* articulada a través del intercambio automático de información. Objetivos, en efecto, cuya realización efectiva exige, fundamentalmente, la *coordinación* de los procedimientos de intercambio de información así como un *espíritu leal* de cooperación entre los diversos Estados, que se erigen en contrapunto del principio de autonomía procedimental **(62)** , y que en el seno de la UE, dadas las peculiaridades del ordenamiento comunitario (dirigido a la consecución de la unidad del mercado interior), adquiere *perfiles distintos* a los perseguidos por la OCDE en el sentido de entender que las características de dicho ordenamiento ofrecen un marco más propicio para lograr la coordinación entre los Estados miembros, no solamente a través de instrumentos de *soft law* (como en el caso de la OCDE) sino también de *hard law.*

Y ello sin perjuicio de indicar que el mayor escrutinio sobre dichas operaciones y estructuras por parte de las diferentes Administraciones puede dar lugar, entre otras cosas, a una menor utilización de los mismos al margen de otros problemas, como la protección del contribuyente y situaciones de doble imposición.

Exigencias, pues, que, cuando se trata de Estados políticamente descentralizados como el nuestro, deben trasladarse

a las CCAA, y en particular, a los Territorios Históricos lo que no se presenta sencillo debido, entre otras razones, a la "acción centrífuga" del Estado que se traduce en a la práctica ausencia de participación de dichos entes en el proceso de elaboración de las Directivas comunitarias así como en la canalización del intercambio de datos fiscales únicamente a través de la Oficina Central de Enlace, limitando la autonomía de los territorios forales en este ámbito.

Junto a los obstáculos indicados, que se manifiestan especialmente en el *mayor esfuerzo* de transposición de las Directivas sobre asistencia mutua por parte de los territorios forales, cabe indicar, como "contrapartida", la consecución de una *mayor armonización entre los territorios históricos y un reforzamiento de la cooperación entre estos y el Estado*. De este modo, el marco de cooperación europeo está posibilitando un grado de cooperación a nivel interno que no había existido hasta el momento. Afirmación que no obsta para apuntar la necesidad de facilitar el proceso de transposición de Directivas por parte de los entes territoriales.

En definitiva, el control de los acuerdos fiscales, objeto de la Directiva 2015/2376, exige la consecución del mayor grado de *convergencia* posible entre los procedimientos internos de aplicación de la misma unido a un espíritu de cooperación leal (lo que implica, indiscutiblemente, a los entes descentralizados políticamente). Todo ello con la finalidad de garantizar la *eficacia* en la aplicación de dicha normativa así como de los objetivos, al mismo tiempo, de la seguridad jurídica, la transparencia y simplificación de los procedimientos.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- ARANA LANDIN, S., "Problemas prácticos en la adaptación de alas Directivas comunitarias en materia tributaria para los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. Especial 99-100, 2014.

- AZPITARTE SANCHEZ, M., "El contexto de la Directiva: principios jurídicos que ordenan el reparto de responsabilidades sobre la producción normativa en la Unión Europea", en *Transposición de Directivas y autogobierno. El desarrollo normativo del Derecho de la Unión Europea en el Estado autonómico*, ARZOZ SANTISTEBAN, X. (Dir.), Institut d´Estudis Autonòmics, Barcelona, 2013.

- CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., "Globalización económica y poder tributario. ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002.

- CALDERÓN CARRERO, J.M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CARMONA, N. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer CISS, 2015, Madrid.

- CALDERÓN CARRERO, J.M., y PUYOL, A, "El paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan 'EU-BEPS' en el horizonte", EY Abogados, marzo 2015.

- CALDERÓN CARRERO, J.M. y MUÑOZ, M., "La dimensión europea de BEPS. Primeros acuerdos del ECOFIN y aprobación del intercambio automático de 'tax rulings' y APAs", EY Abogados, Nota Técnica, diciembre 2015.

- CALDERÓN CARRERO, J.M., p. "La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio de 'tax rulings' y el paquete anti-elusión fiscal 2016", *Quincena Fiscal,* núm. 6, 2016.

- CARBAJO VASCO, D., "Algunas consideraciones sobre los Acuerdos Previos de Valoración de Precios de Transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español", *Crónica Tributaria,* núm. 140, 2011.

- CORDÓN EZQUERRO, T.: "La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla", *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad,* 7/2013.

-FALCON Y TELLA, R., "El intercambio automático de información sobre 'tax rulings', las decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre "beneficios desviados" (Diverted Profits Tax)», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2015.

-FERNÁNDEZ MARIN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea,* Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

- FERNÁNDEZ MARIN, F.: *Los principios europeos el Derecho Tributario»,* Ed. Atelier, Barcelona, 2015.

- GARCIA PRATS, F.A., «Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea», *Crónica Tributaria*, núm. 117/2005.

- HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, C. y JUSTO ALONSO, A., «Precios de transferencia», Instituto de Estudios Fiscales, *Cuadernos de Formación* 8/2012.

- LOPEZ BOFILL, H., «La transposición de Directivas de la Unión Europea en el Estado Autonómico: una aproximación de Derecho comparado», en *Transposición de Directivas y Autogobierno. El desarrollo normativo del Derecho de la Unión Europea en el Estado Autonómico*, AAVV, Institut d´Estudis Autonomics, Barcelona, 2013.

- MALHERBE, J., TELLO, CP, GRAU RUIZ, M.A GRAU RUIZ, M.A., *La revolución Fiscal de 2014. FATCA, BEPS, OVDP*,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015.

- SACCHETTO, C., «Exchange of Tax Information. Connections with Criminal Proceedings. *The Italian approach*», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núms. 1-2, 2009.

- SANCHEZ LOPEZ, M.E., «La transmisión automática de información», *Quincena Fiscal*, núm. 10 (en prensa).

---

(1) "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre "transparencia fiscal para luchar contra la evasión y elusión fiscales", de 18.3.2015, COM(2015) 136 final.

Ver Texto

(2) Vid., en relación con esta idea, FALCON Y TELLA, R., "El intercambio automático de información sobre "tax rulings", las decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre "beneficios desviados" (Diverted Profits Tax)", *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2015, p. 17.

Ver Texto

(3) Cfr. SANCHEZ LOPEZ, M.E., "La transmisión automática de información", *Quincena Fiscal*, núm. 10 (en prensa).

Ver Texto

(4) Vid. Comunicado de prensa. Consejo de la UE, 8.12.2015.

Relación entre transparencia e intercambio de información que ya se encontraba detrás de buena parte de las medidas contenidas en el Plan de la Acción, presentado por la Comisión en 2012 (tal como se expone "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre transparencia fiscal para luchar contra la evasión y elusión fiscales"). Idea que se ha resaltado recientemente en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la "estrategia exterior para una imposición efectiva", de 28.1.2016, COM (2016) 24 final, en la que se indica cómo "la transparencia fiscal internacional ha accedido a un nivel superior gracias al intercambio automático de información actualmente fijado como nueva norma mundial en toda la OCDE".

Ver Texto

(5) Exposición de Motivos de la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre de 2015.

Ver Texto

(6) Vid. "Paquete de Transparencia Fiscal 2015", COM (2015) 136 final.

Ver Texto

(7) Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., y PUYOL, A, "El paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan 'EU-BEPS' en el horizonte", EY Abogados, marzo 2015, p. 3.

Ver Texto

(8) CALDERÓN CARRERO, J.M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CARMONA, N. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer CISS, 2015, Madrid, pp. 1017 y 1018.

Ver Texto

(9) Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. y PUYOL, A, "El paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan 'EU-BEPS' en el horizonte", cit., p. 6.

Ver Texto

(10) Sentido en que cabe indicar, siguiendo a CALDERÓN CARRERO, que la reforma de la Directiva 2011/16/UE a través de la Directiva 2015/2376, supera a la medida recogida en la Acción 5 del Plan BEPS que "tan solo establece un mecanismo de intercambio espontáneo sobre determinado tipo de *tax rulings* y APAs transfronterizos que deben poner en marcha las autoridades fiscales del país que formuló tal instrumento a las autoridades de los países de residencia de las entidades vinculadas afectadas, (vid. "La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio de 'tax rulings' y el paquete anti-elusión fiscal 2016", *Quincena Fiscal,* núm. 6, 2016, p. 121).

Ver Texto

(11) Punto en que nos parece relevante indicar que de la nota que publicó el ECOFIN sobre los acuerdos adoptados, en su reunión de 8 de diciembre de 2015, en materia de imposición societaria y erosión de bases imponibles y transferencia de beneficios (COM(2015) 302), la cual refleja la estrategia y posición de la UE sobre el Proyecto BEPS, se deduce, entre otras ideas, que el Consejo pone de manifiesto "que la UE ha desarrollado mecanismos, medidas y fórmulas específicas para combatir el 'fenómeno BEPS', de manera que tales instrumentos comunitarios seguirán desarrollándose en el futuro aunque de forma coordinada y consistente con los (…) estándares internacionales OCDE" (vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., op. cit., p. 122).

Ver Texto

(12) Vid. Considerando (13) de la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014.

Ver Texto

(13) Idea, en relación con la cual, debe indicarse que la Comisión considera que medidas como el intercambio automático de rulings y APAs transfronterizos debe promoverse globalmente, con independencia de que el Proyecto BEPS no haya adoptado tal medida".

Ver Texto

(14) Resultan ilustrativas, en relación con la idea mencionada en el texto, las palabras de la Comisión con las que, en 2009, se hacía referencia al hecho de que "se está reconociendo que la buena gobernanza en el ámbito fiscal, partiendo de una base geográfica lo más amplia posible, supone la mejor forma de hacer frente a estos problemas, en la medida en que se establece un equilibrio entre la soberanía de cada país en materia tributaria y la legítima protección de los intereses fiscales", añadiendo que, por consiguiente, "la UE y sus socios tienen el mayor interés en fomentar la cooperación fiscal y la adopción de normas comunes sobre una base geográfica lo más amplia posible" (Vid. COM (2009) 201 final, pp. 14 y 15).

Ver Texto

(15) Idea, en relación con la cual, se indica en la "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre transparencia fiscal para luchar contra la evasión y elusión fiscales", de 18.3.2015, que "la lucha contra la evasión y la elusión fiscales exige (…) mayor transparencia entre las autoridades tributarias y mayor cooperación entre los gobiernos. (…) El proyecto BEPS, que se prevé culminará en 2015, se estima que redundará en una reforma fundamental del entorno fiscal mundial, de manera que resulte mucho más hostil a quienes evaden y a quienes planifican técnicas fiscales agresivas".

Ver Texto

(16) Vid. "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre transparencia fiscal para luchar contra la evasión y elusión fiscales", de 18.3.2015, (COM) 2015 136 final.

Ver Texto

(17) Sentido en que ha afirmado FERNÁNDEZ MARIN, F., que, por sí misma, "la correcta aplicación del tributo no sería un fundamento suficiente para la regulación comunitaria de la asistencia, sino en relación con el carácter basilar de los tributos en el *funcionamiento del mercado único,* que es lo que, en definitiva, justifica la existencia de la normativa comunitaria en esta materia", encontrándose, por ello, el fundamento de dichas obligaciones de asistencia mutua en "la necesidad del correcto funcionamiento del mercado" (Vid. *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea,* Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, p. 146). Idea en la que incide de nuevo este autor en "El principio leal de cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros", en *Los principios europeos el Derecho Tributario,* Ed. Atelier, Barcelona, 2015, p. 278, al señalar que la Directiva 77/799/CEE se refería al intercambio de información tributaria en relación con la imposición directa no por la importancia de la correcta liquidación de los tributos, en sí misma considerada, "sino para el correcto funcionamiento del mercado".

Afirmaciones, finalmente, que encuentran también eco en el Considerando (1) de la Directiva 2015/2376 en el que se declara que "[L]a formulación de acuerdos tributarios previos, facilitan la aplicación coherente y transparente de la ley, es una práctica común, también en la Unión. Al proporcionar seguridad al mundo empresarial, la clarificación fiscal para los contribuyentes puede fomentar la inversión y el cumplimiento de la ley y, por lo tanto, *contribuir al objetivo de que el mercado único en la Unión siga desarrollándose sobre la base de los principios y libertades que subyacen tras los Tratados*" (El subrayado es nuestro).

Ver Texto

(18) "Principio de Libre Competencia" que "en esencia, busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado competitivo, esto es, como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes. De esta manera, se busca anular el efecto de las llamadas 'transacciones controladas', que son aquellas realizadas entre empresas de un mismo grupo y que, por lo tanto, normalmente no tendrán un precio igual al que tendría esa misma transacción si se hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre" (Cfr. Vid., en relación con esta ideas, HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, C. y JUSTO ALONSO, A., "Precios de transferencia", Instituto de Estudios Fiscales, *Cuadernos de Formación* 8/2012, p. 52).

Ver Texto

(19) Vid., en relación con esta ideas, HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, C. y JUSTO ALONSO, A., op. cit., pp. 51 y 52.

Ver Texto

(20) Sentido en que señala CALDERÓN CARRERO que "el progreso en la implementación comunitaria de todas estas medidas Anti-Elusión Fiscal" se encuentra acompañado de "una paralela acción exterior europea dirigida a evitar la relocalización de estructuras fiscales fuera de la UE a afectos de quedar al margen de estas medidas que pueden restar competitividad fiscal a determinados Estados miembros". A ello añade significativamente, que "la estrategia planteada por la Comisión a este respecto resulta muy ambiciosa (…) por el alcance de los criterios de gobernanza fiscal que pretende imponer extraterritorialmente" (vid. "La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio de 'tax rulings' y el paquete anti-elusión fiscal 2016", cit., p. 147).

Ver Texto

(21) "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal", de 6.12.2012 COM (2012) 722 final.

Ver Texto

(22) A ello se refiere el Considerando 19 de la Directiva 2015/2376, al aludir a la creación de un "repertorio central, accesible a todos los Estados miembros y a la Comisión, en el que todos los Estados miembros cargarían y almacenarían la información en lugar

de intercambiarla por correo electrónico seguro".

Ver Texto

(23) Se señala, de este modo, en la Comunicación mencionada, y en referencia al NIF de la UE que "aunque el concepto sea sencillo, su aplicación es una cuestión compleja, que requiere de un enfoque progresivo", indicándose la posibilidad de una propuesta legislativa que exigirá más estudios en profundidad así como el apoyo firme de los Estados miembros (Vid. "Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal", de 6.12.2012).

Ver Texto

(24) Se indica, en el Considerando (6) que "En aras de la seguridad jurídica, la Directiva 2011/16/UE debe modificarse para incluir una definición adecuada de los acuerdos previos sobre precios de transferencia. El *ámbito de aplicación de estas definiciones debe ser lo suficientemente amplio* como para cubrir una gran variedad de situaciones, incluidas las que se enumeran a continuación, sin que la lista sea exhaustiva" (El subrayado es nuestro).

Ver Texto

(25) CALDERÓN CARRERO, J.M. y PUYOL, A, "El paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan 'EU-BEPS' en el horizonte", cit., p. 2.

Ver Texto

(26) Considerando (6) de la Directiva 2015/2376.

En esta línea, es ilustrativo definir el precio de transferencia, junto a GARCIA PRATS, como "el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo, a una entidad o parte de dicho grupo (…). La ubicación de dichas partes o entidades en diferentes jurisdicciones tributarias determina la necesidad de establecer la atribución de los rendimientos correspondientes a la transacción económica valuable entre las partes asociadas, función que desempeña entre otros mecanismos la regulación tributaria de los precios de transferencia" (vid. GARCIA PRATS, F.A., "Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea", *Crónica Tributaria*, núm. 117/2005, p. 36).

Ver Texto

(27) Vid. CARBAJO VASCO, D., "Algunas consideraciones sobre los Acuerdos Previos de Valoración de Precios de Transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español", *Crónica Tributaria,* núm. 140, 2011, p. 100.

Ver Texto

(28) CALDERÓN CARRERO, J.M. y PUYOL, A, "El paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan 'EU-BEPS' en el horizonte", cit., p. 4.

Ver Texto

(29) Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. y PUYOL, A., op. cit., p. 2. Sentido en que también se sitúa la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, de 18.3.2015, en la que se indica que cuando las resoluciones fiscales "se utilizan para ofrecer ventajas fiscales selectivas o desviar beneficios artificialmente hacia lugares de nula o baja imposición, falsean la competencia y erosionan las bases fiscales de los Estados miembros".

Ver Texto

(30) Dispone, en este sentido, el art. 8.*bis)* 2 de la Directiva 2015/2376, que "Si los acuerdos previos con efecto transfronterizo o los acuerdos previos sobre precios de transferencia se formularon, modificaron o renovaron entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2013, dicha comunicación estará supeditada a la condición de que los acuerdos siguieran siendo válidos a 1 de enero de 2014.

Si los acuerdos previos con efecto transfronterizo o los acuerdos previos sobre precios de transferencia se han formulado, modificado o renovado entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, dicha comunicación se efectuará con independencia de que los acuerdos sigan siendo válidos".

Ver Texto

(31) Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, cit., p. 1021.

Ver Texto

(32) Vid. FERNÁNDEZ MARIN, F., "El principio leal de cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros", cit., p. 278.

Ver Texto

(33) Considerando (1)

Ver Texto

(34) Considerando (7)

Ver Texto

(35) STJUE, de 4 de octubre de 2006, *asunto Hans-Martin Tillack*, T- 193/04.

Ver Texto

(36) Idea, en relación con la cual, ha indicado SACCHETTO que el proceso de armonización debería hacerse efectivo en orden a conseguir mejorar la colaboración y cooperación entre Administraciones tributarias a nivel europeo (Vid., SACCHETTO, C., "Exchange of Tax Information. Connections with Criminal Proceedings. *The Italian approach*", *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núms. 1-2, 2009, p. 87).

Ver Texto

(37) Muestra de ello es el objetivo de la UE, manifestado en la Directiva 2015/2376, Considerando (12), de "alinearse" con la OCDE en la elaboración de un *formulario normalizado*, habiendo indicado en este sentido que "conviene tener en cuenta la labor realizada en el Foro OCDE sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales donde se está elaborando un formulario normalizado para intercambio de información en el contexto del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios". Y ello, con el objetivo último de "establecer unas condiciones de competencia equitativas a nivel mundial"; contexto en que "la Unión debe asumir un papel de liderazgo fomentando que se intercambie automáticamente un conjunto de datos bastante amplio sobre los acuerdos tributarios transfronterizos y los acuerdos previos sobre precios de transferencia".

Ver Texto

(38) Considerando (18). El subrayado es nuestro.

Ver Texto

(39) Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea,* p. 851.

Ver Texto

(40) Op. cit., p. 852

Ver Texto

(41) Vid., en relación con estas ideas, FERNÁNDEZ MARIN, F., "El principio leal de cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros", cit., pp. 289 y ss.

Ver Texto

(42) Tal como se hizo constar en los Acuerdos de 8 de diciembre de 2015, en los que se diseñó la "hoja de ruta" sobre la ejecución y desarrollo europeo del proyecto BEPS.

Ver Texto

(43) Vid., en relación con estas ideas, MUÑOZ, M. y CALDERÓN CARRERO, J.M., "La dimensión europea de BEPS. Primeros acuerdos del ECOFIN y aprobación del intercambio automático de 'tax rulings' y APAs", EY, Nota Técnica, diciembre 2015, p. 3.

Ver Texto

(44) Muestra de ello es la ya lejana STJCEE, de 15 de diciembre de 1971, Asunto *International Fruit Company NV y otros contra Produktschap voor groenten en Fruit* (C-51/71), en la que se afirma que "el ejercicio de los poderes y la ejecución de las obligaciones derivadas de Derecho comunitario pueden ser transferidas por el Estado a determinados órganos internos dependiendo únicamente del sistema constitucional interno de cada Estado".

En relación con esta idea, es importante destacar el tenor del art. 4.2 TUE, en el que se dispone que la Unión "respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la *autonomía local y regional*" (el subrayado es nuestro).

Ver Texto

(45) Vid., entre otros, AZPITARTE SANCHEZ, M., "El contexto de la Directiva: principios jurídicos que ordenan el reparto de responsabilidades sobre la producción normativa en la Unión Europea", en *Transposición de Directivas y autogobierno. El desarrollo normativo del Derecho de la Unión Europea en el Estado autonómico*, ARZOZ SANTISTEBAN, X. (Dir.), Institut d´Estudis Autonòmics, Barcelona, 2013, pp. 54 y ss.

Ver Texto

(46) ARANA LANDIN, S., "Problemas prácticos en la adaptación de alas Directivas comunitarias en materia tributaria para los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. Especial 99-100, 2014, p. 339.

Ver Texto

(47) Sentencia en que se afirma que "…la ejecución del derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas del derecho interno, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del derecho comunitario" (F.J. 9º).

Ver Texto

(48) Transposición que se ha llevado a cabo por parte de los diferentes territorios que conforman el País Vasco en las Normas siguientes: Norma Foral 18/2013, de 3 de junio, de Principios Básicos y Medidas de Lucha contra el Fraude Fiscal en el territorio de Álava, Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias en Bizkaia y Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias de Gipuzkoa.

Ver Texto

(49) Precepto que continúa señalando que: "2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.

A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.

3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.

4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.

5. En tanto no se modifique la normativa o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años, excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto".

Ver Texto

(50) Preceptos a cuyo tenor se establece lo siguiente: "Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las Normas Forales o los reglamentos de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria".

Ver Texto

(51) ARANA LANDIN, S., "Problemas prácticos en la adaptación de alas Directivas comunitarias en materia tributaria para los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto", cit., p. 333.

Ver Texto

(52) Idea, en relación con la cual, es interesante la reflexión de LOPEZ BOFILL, H., "La transposición de Directivas de la Unión Europea en el Estado Autonómico: una aproximación de Derecho comparado", en *Transposición de Directivas y Autogobierno. El desarrollo normativo del Derecho de la Unión Europea en el Estado Autonómico*, AAVV, Institut d´Estudis Autonomics, Barcelona, 2013, p. 201, en el sentido de que "la difusión del concepto de legislación básica a través de los llamados 'títulos horizontales' (principalmente el artículo 149.1.1 CE, condiciones básicas que garanticen la igualdad en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes, 149.1.13 CE, bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, aunque también 149.1.18 CE, bases de régimen jurídico de las Administraciones públicas) ha potenciado la intervención del Estado en la precisión de ámbitos normativos perfilados por el derecho de la Unión a costa de reducir el margen de decisión que hubiesen podido interpretarse reservados a las Comunidades Autónomas por el sistema constitucional interno de distribución de competencias". Idea que también subraya AZPITARTE SANCHEZ, M., "El contexto de la Directiva: principios jurídicos que ordenan el reparto de responsabilidades sobre la producción normativa en la Unión Europea", cit., p. 58, al indicar que "el peso del desarrollo del Derecho de la Unión ha estado en manos del Estado central".

Ver Texto

(53) ARANA LANDIN, S., "Problemas prácticos en la adaptación de alas Directivas comunitarias en materia tributaria para los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto", cit., p. 345.

Ver Texto

(54) Vid., LOPEZ BOFILL, H., "La transposición de Directivas de la Unión Europea en el Estado Autonómico: una aproximación de Derecho comparado", en *Transposición de Directivas y Autogobierno. El desarrollo normativo del Derecho de la Unión Europea en el Estado Autonómico*, AAVV, Institut d´Estudis Autonomics, Barcelona, 2013, p. 189.

Ver Texto

(55) Precepto a cuyo tenor se establece que "*La autoridad competente de cada Estado miembro podrá designar servicios de enlace con las competencias que les asean atribuidas en virtud del Derecho nacional o de la política nacional. Corresponderá a la oficina de enlace mantener actualizada la lista de los servicios de enlace y ponerla a disposición de las oficinas de enlace de los demás Estados miembros interesados y de la Comisión*".

Ver Texto

(56) AZPITARTE SANCHEZ, M., "El contexto de la Directiva: principios jurídicos que ordenan el reparto de responsabilidades sobre la producción normativa en la Unión Europea", cit., p. 59.

Ver Texto

(57) ARANA LANDIN, S., "Problemas prácticos en la adaptación de alas Directivas comunitarias en materia tributaria para los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto", cit., p. 345.

Ver Texto

(58) Y ello sin perjuicio de entender, como afirma, FERNÁNDEZ MARIN, F., "El principio de cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros", cit., p. 280, que "el principio de autonomía procedimental de los Estados miembros juega allí donde no exista una regulación de la Unión relativa al procedimiento (…). Si existe una regulación procedimental del intercambio de información de la Unión, ésta vincula a los Estados miembros, tanto al Estado requerido como al Estado requirente de la cooperación".

Por otro lado, y como ha señalado el TJUE, el principio de autonomía procedimental "debe conciliarse con la exigencia de una aplicación uniforme del Derecho comunitario", siendo ello necesario "para evitar una desigualdad de trato entre los operadores económicos" (STJUE, de 4 de octubre de 2006, *asunto Hans-Martin Tillack*, T- 193/04).

Ver Texto

(59) Vid. ARANA LANDIN, S., "Problemas prácticos en la adaptación de alas Directivas comunitarias en materia tributaria para los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto", op. cit., p. 347.

Ver Texto

(60) Muestra de ello son las palabras de CAAMAÑO ANIDO M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., con las que se refieren al hecho de que la reducción de las "asimetrías" existentes entre los procedimientos de los diversos Estados precisa que "las diferentes administraciones fiscales de los referidos países tengan acceso a las principales fuentes de información con trascendencia tributaria, lo cual requiere la uniformización del Derecho tributario formal" (vid. "Globalización económica y poder tributario. ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002, pp. 179-209).

Ver Texto

(61) Vid. MALHERBE, J., TELLO, C.P., GRAU RUIZ, M.A GRAU RUIZ, M.A., *La revolución Fiscal de 2014. FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, p. 54.

Ver Texto

(62) FERNÁNDEZ MARIN, F., "El principio leal de cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros", cit., p. 280.

Ver Texto

Fraude internacional de IVA

Antonio Pérez Delgado

Subdirector de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se pretende abordar, desde la óptica comunitaria y nacional de los Estados miembros, uno de los principales problemas del fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) intracomunitario, cual es el denominado fraude carrusel. Este tipo de fraude puede tener múltiples variantes y todas ellas tienen como denominador común la existencia de cuotas de IVA que son dejadas de ingresar por uno de los operadores de la cadena de comercialización y que puede llegar a generar ingentes pérdidas a las Administraciones tributarias.

El mercado único, creado el 1 de enero de 1993, suprimió los controles fronterizos para el comercio intracomunitario y generó el riesgo de que los bienes y servicios objeto del tráfico intracomunitario quedasen sin gravar, tanto en el Estado de la entrega, como en el Estado de consumo. Esta falta de gravamen puede suponer una pérdida de ingresos para los Estados miembros y para los recursos propios de la Unión Europea.

El sistema común de IVA es un elemento esencial del mercado único europeo. Podemos señalar que dentro de la Unión Europea los ingresos por IVA han supuesto en 2014 casi el billón de euros. Pero también es cierto que la denominada «brecha del IVA» **(1)** entre los ingresos previstos y los realmente recaudados se estima en 170.000 millones de euros, representando el fraude transfronterizo por sí solo unas pérdidas de 50.000 millones de euros anuales **(2)**

A menudo el fraude del IVA se relaciona con la delincuencia organizada. Según los representantes de Europol, se estima que entre 40.000 y 60.000 millones de euros de pérdidas de ingresos por IVA de los Estados miembros están causados por grupos de delincuencia organizada y que el 2 % de dichos grupos están detrás del 80 % del fraude intracomunitario del operador desaparecido **(3)** .

El fraude carrusel se detectó en un inicio en el BENELUX, extendiéndose al resto de los Estados miembros de la Unión Europea con la entrada en vigor del mercado único. Para entender el funcionamiento de este tipo de fraude hay que conocer primero el funcionamiento de la normativa reguladora del IVA en relación con las operaciones intracomunitarias y, sobre todo, del sistema aplicable en el denominado régimen transitorio.

Por ello, vamos a comenzar desarrollando de forma básica la mecánica de funcionamiento de las operaciones intracomunitarias para, a continuación, explicar el concepto del fraude carrusel, su mecánica de actuación y los operadores que participan en el mismo. A continuación, se expondrán las medidas que se han ido adoptando, tanto a nivel comunitario como en los Estados miembros, para luchar contra el fraude carrusel, algunas de las cuales han ido alineadas en base a diversos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia. Para finalizar se enumerarán, en primer lugar, las principales conclusiones del Informe del Tribunal de Cuentas Europeo, dado a conocer a principios de 2016 y, posteriormente, las líneas generales del plan de acción sobre el IVA incluido en la reciente Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo **(4)** .

II. LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA

Vamos a comenzar con una breve referencia de la mecánica de funcionamiento del impuesto y, en concreto, al régimen transitorio que se estableció en el año 1993 para los intercambios intracomunitarios de mercancías entre operadores de varios Estados miembros. La creación del mercado único supuso la aparición de un nuevo hecho imponible en el IVA, denominado «adquisiciones intracomunitarias», que, según la intención original, iba a ser aplicado de forma transitoria hasta el 31 de diciembre de 1996.

Fueron diversos los motivos que llevaron a la no implantación del sistema de tributación en origen para regular las entregas en el ámbito intracomunitario, pero uno de los fundamentales pudo ser evitar los desequilibrios financieros que se producirían si la cuota devengada se ingresara en la Administración tributaria de un Estado miembro y fuese objeto de deducción en la de otro Estado distinto.

Este régimen transitorio se sostenía en base a varios pilares fundamentales, cuales son la existencia de una entrega sujeta y exenta en el Estado de origen, la correlativa existencia de una adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta en el Estado de consumo y el establecimiento de nuevas obligaciones formales en el ámbito de la información que los operadores deben suministrar a sus respectivos Estados miembros al objeto de pueda ejercerse una control pormenorizado de los intercambios intracomunitarios.

Explicado su funcionamiento de una forma sencilla, podemos señalar que una misma entrega de bienes realizada entre operadores de dos Estados miembros genera dos hechos imponibles, uno denominado «entrega de bienes» en el Estado miembro de salida de las mercancías, que se sujeta y se declara exento, y a la vez, otro hecho imponible, denominado «adquisición intracomunitaria» en el Estado miembro de llegada de la misma mercancía, que estará sujeto y no exento y se gravará al tipo de IVA aplicable en ese Estado.

Esta mecánica tributaria supone que el operador que realiza la entrega podrá recuperar en su Estado miembro el IVA soportado o satisfecho por las adquisiciones de bienes y servicios utilizados para la realización de la entrega. Por su parte, el operador que adquiere la mercancía en otro Estado miembro deberá liquidar el IVA devengado por esta adquisición mediante el mecanismo de la autorrepercusión, que se realiza al presentar la autoliquidación del período de liquidación en que se realice la operación, y la correlativa deducción, siempre que tenga derecho a ello, del mismo importe autorrepercutido. Esta deducción, que inicialmente se debía realizar en el siguiente período de declaración de la autorrepercusión, actualmente se produce en el mismo período. En consecuencia, la operativa supone que el operador que realiza una adquisición intracomunitaria debería ingresar prácticamente la totalidad del IVA devengado en la posterior entrega de ese bien en el mercado interior **(5)** .

Además, para que exista el hecho imponible «adquisición intracomunitaria» es imprescindible que exista un transporte intracomunitario. Éste se define como el transporte de bienes con inicio en un Estado miembro y fin en otro distinto del de inicio **(6)** . El transporte intracomunitario es una prestación de servicios y siendo, por tanto, una operación distinta de la entrega intracomunitaria de bienes, es vital para su existencia, de forma que, independientemente del lugar donde estén establecidos los operadores que participen en la transacción, si no hay movimiento de mercancías de un Estado miembro a otro, la operación de entrega será objeto de gravamen en el Estado miembro en que se encuentren los bienes en el momento de producirse la puesta a disposición de los mismos.

Decíamos anteriormente que el régimen transitorio se sustenta y controla en base a un sistema de información que permita el control de las transferencias intracomunitarias entre los operadores de los diversos Estados miembros. Básicamente, el funcionamiento de este sistema de control sigue una secuencia que se enumera a continuación:

Los proveedores intracomunitarios deben registrarse como tales ante su Administración tributaria **(7)** e informar periódicamente de sus entregas o transferencias intracomunitarias en una declaración recapitulativa **(8)** .

La Unión Europea ha implantado un sistema electrónico denominado VIES **(9)** , a través del cual los Estados miembros intercambian información sobre los operadores registrados a efectos del IVA y sobre las entregas intracomunitarias **(10)** . La Administración tributaria del Estado miembro de la entrega está obligada a introducir en la base de datos VIES la información contenida en las declaraciones recapitulativas, facilitando de esta forma el control de esas operaciones por la Administración tributaria del Estado miembro de destino.

El adquirente intracomunitario incluye la adquisición intracomunitaria en la declaración que debe presentar ante la Administración tributaria del Estado miembro donde se realiza la adquisición, declarando, por tanto el gravamen correspondiente por la realización del citado hecho imponible.

Posteriormente, cada Administración tributaria analiza los datos del VIES y los compara con las declaraciones presentadas por sus operadores a efectos de verificar que todos los hechos imponibles realizados en su territorio han sido correctamente declarados.

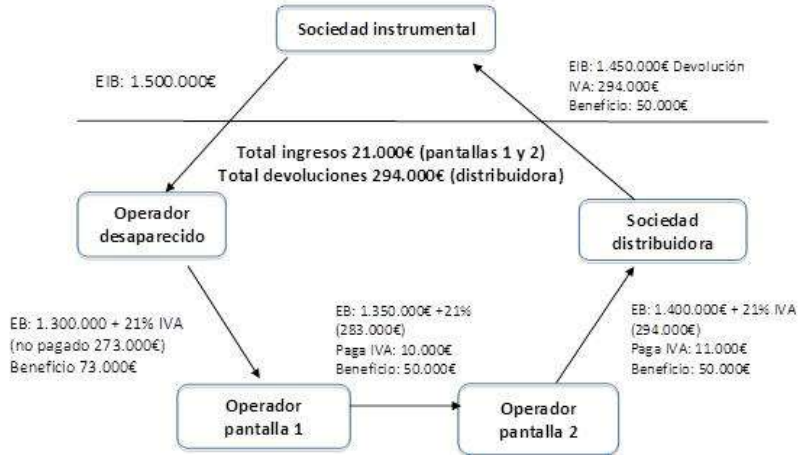
III. EL FRAUDE CARRUSEL

El origen de este tipo de fraude está en el abuso de la normativa reguladora del IVA en las entregas intracomunitarias, y sobre todo del sistema transitorio establecido en la Directiva basado en la tributación en destino.

El fraude carrusel tradicional consiste en que una empresa, a la que denominaremos «operador desaparecido» **(11)** , realiza una adquisición intracomunitaria a un operador de otro Estado miembro, al que se conoce como «sociedad instrumental» **(12)** . A efectos de IVA, La adquisición de los bienes procedentes de otros Estados miembros es neutra para el que realiza la adquisición intracomunitaria, al autorrepercutirse y deducirse el mismo importe. Posteriormente, la sociedad a la que hemos denominado «operador desaparecido» transmite esos bienes a un tercero, al que se denomina «sociedad pantalla» **(13)** , repercutiendo el IVA correspondiente a las operaciones internas, pero no ingresa a la Administración tributaria ese IVA repercutido. Esa falta de ingreso puede materializarse a través de diversas operativas, como son la no presentación de la autoliquidación o falseando la misma incrementado ficticiamente el IVA soportado en operaciones interiores. Cuando la Administración reclama el pago de esas cuotas de IVA al adquirente intracomunitario se encuentra con que éste ha desaparecido y no hay posibilidad de recuperar las cuotas defraudadas. Por su parte, el adquirente interno de las mercancías o «sociedad pantalla» procede a la deducción de ese IVA que soportó en la factura pero que nunca se ingresó. Por último, en la trama fraudulenta está el destinatario final de la mercancía en el mercado interior, al que se conoce como «sociedad distribuidora» **(14)** y que, normalmente, es una empresa con estructura normal y que opera en el mercado nacional a unos precios más competitivos debido a la adquisición de la mercancía a través de la trama de fraude. En otras ocasiones, la «sociedad distribuidora» es una sociedad cuya única finalidad es beneficiarse del fraude vendiendo el producto adquirido a un operador de otro Estado miembro, realizando por tanto una entrega intracomunitaria y solicitando a la Administración tributaria la devolución del IVA soportado en sus compras.

En el siguiente esquema se aprecia el impacto del fraude carrusel en las arcas de la Administración tributaria. Como

puede apreciarse, las sociedades pantallas cumplen en apariencia con sus obligaciones fiscales, generando ingresos de pequeña cuantía. Su función es alejar al «operador desaparecido» de la «sociedad distribuidora», de forma que ésta, en el ejemplo, solicita la devolución del IVA soportado por repercusión directa, a través de factura, del denominado «operador pantalla 2». El importe total de las devoluciones asciende a 294.000 euros y los ingresos realizados por las sociedades pantalla importan un total de 21.000 euros. En consecuencia, el perjuicio para las arcas de la Administración tributaria asciende a 273.000 euros, que es precisamente la cuota de IVA repercutida y no ingresada por el «operador desaparecido» al «operador pantalla 1».



Como puede apreciarse, este tipo de fraude afecta a más de una Administración tributaria, ya que participan operadores de más de un Estado miembro y exige unos controles preventivos que, en la medida de lo posible, eviten su comisión, ya que la recuperación de las cuotas defraudadas es prácticamente imposible. Por otra parte, en algunos casos las tramas de fraude dan cobertura a operaciones reales, produciendo una «competencia desleal» en los operadores que participan en la trama y que consiguen unos costes de adquisición más baratos. En estos supuestos también puede utilizarse en el flujo circular el régimen aduanero 42 **(15)** , realizando una importación exenta, procedente de un país tercero, para obstaculizar aún más el seguimiento de la operativa fraudulenta. Pero también existen tramas en las que la mercancía ni siquiera se mueve o no llega ni a existir, ya que lo que se persigue es el enriquecimiento a través de las cuotas de IVA devueltas por la Administración tributaria y para ello lo que necesitan es una factura que documente formalmente la adquisición de unos bienes y los justificantes de la realización de los transportes intracomunitarios que den apariencia de la existencia de las operaciones intracomunitarias.

En los últimos años este tipo de fraude se ha producido en productos de elevado valor, como materiales de recuperación, teléfonos móviles, componentes informáticos y metales preciosos. También ha afectado a artículos intangibles como créditos de emisión de CO2. Mención especial merece el fraude en el sector de vehículos a través de la utilización del régimen especial de bienes usados, antigüedades, objetos de arte y objetos de colección (REBU) **(16)** , a través del que se consigue un precio final del vehículo más barato como consecuencia de que la cuota de IVA repercutida al cliente final es muy inferior, por calcularse sobre el valor añadido por el transmitente en lugar de por la contraprestación total.

IV. MEDIDAS DE ACTUACIÓN A NIVEL COMUNITARIO

Después de analizar la operativa seguida en el fraude carrusel es fácil comprender que los Estados miembros no pueden abordar de forma individual la lucha contra estos operadores fraudulentos que, en muchas ocasiones, son auténticas bandas de delincuencia organizada. Por tanto, es evidente que se hace precisa una estrecha colaboración y cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros e incluso de terceros países.

La Comisión Europea recomendaba ya en 2008 **(17)** la necesidad de un planteamiento comunitario para fijar la estrategia específica para combatir el fraude fiscal a nivel comunitario, estableciendo un plan de actuación a corto plazo en el que se contemplaban una serie de medidas en distintos ámbitos. Todas estas recomendaciones han ido plasmándose en la adopción de medidas normativas a lo largo de estos últimos años, tanto a nivel comunitario como de cada uno de los Estados miembros.

1. Por un lado, se enumeraron una serie de medidas orientadas a mejorar los sistemas del IVA y la cooperación en materia tributaria con vistas a la **prevención del fraude** en el IVA. Dentro de las medidas preventivas propuestas podemos destacar:

A. Establecimiento de unas normas comunes en todos los Estados para la inscripción y baja de los sujetos pasivos en el censo de IVA. Es imprescindible disponer de un número de identificación a efectos del IVA que sea correcto y validado por las Administraciones tributarias. Esto supone igualmente que cada Estado controle a sus operadores incorporados en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI), actuando de forma rápida para dar de baja a aquéllos que participen en una trama de fraude o se desconozca su paradero. Igualmente, deben controlar a todos los operadores que pretendan darse de alta para evitar la inclusión de aquéllos sobre los que haya

serios indicios de que van a realizar operaciones fraudulentas **(18)** .

B. Es preciso que la información que disponen los Estados miembros se ponga a disposición de los operadores económicos de la manera más eficiente posible, para que puedan comprobar la validez del número de identificación a efectos del IVA de sus socios comerciales censados en otro Estado miembro. Es necesario que la confirmación del nombre y del domicilio pueda obtenerse de todos los Estados por vía electrónica, vinculando a la Administración tributaria considerada.

C. Establecimiento de normas comunes de facturación a efectos de simplificar, armonizar y modernizar la normativa en esta materia que tiendan a la reducción de la carga administrativa que recae sobre las empresas. En esta línea se hacía necesaria la fijación de plazos comunes de conservación y de fecha límite de facturación para facilitar los controles en los Estados miembros.

D. En la misma línea de uniformidad se propone uniformizar las reglas de devengo aplicadas a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, a fin de que la declaración se efectúe simultáneamente en ambos Estados miembros.

2. Otra serie de medidas propuestas por la Comisión van dirigidas a mejorar la eficacia de las Administraciones tributarias en la **detección del fraude** en el IVA.

A. Es evidente que la detección del fraude intracomunitario del IVA depende, en gran medida, de la información disponible sobre las operaciones intracomunitarias realizadas Por ello era necesario incrementar la frecuencia de la comunicación de las operaciones intracomunitarias por parte de los operadores a sus respectivas Administraciones y, en consecuencia, del intercambio de información entre éstas. Esto se ha materializado en el establecimiento de la obligación de presentar declaración mensual de las operaciones recapitulativas **(19)**

B. En relación con el régimen aduanero 42 **(20)** , la Comisión consideraba que el intercambio de información entre las Administraciones aduaneras y tributarias del país de importación no estaba bien organizado, ni se efectuaba con eficacia la remisión de la información al siguiente Estado, por lo que se han propuesto normas armonizadas a escala comunitaria en esta materia.

C. La mejora de la cooperación entre los Estados miembros ha sido tradicionalmente una preocupación de la Comisión. En 2008 estaba preparando un primer informe que evaluaba su funcionamiento desde el Reglamento de 2004 relativo a la cooperación administrativa en relación con el IVA. En este ámbito podemos destacar las siguientes actuaciones contempladas y reguladas en el Reglamento (UE) n.º 904/2010, de 7 de octubre de 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

a. Intercambios de información previa solicitud utilizando los formularios normalizados aprobados por el Comité permanente de cooperación administrativa (SCAC) **(21)** . Las actuaciones de comprobación solicitadas deben efectuarse dentro del plazo establecido en el artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, que establece que la autoridad requerida realizará las actuaciones pertinentes para obtener dicha información tan pronto sea posible y, como máximo, en un plazo de 3 meses, plazo que será de 1 mes si ya obra en su poder la información que le ha sido solicitada **(22)** .

b. Intercambios de información sin solicitud previa. La autoridad competente de cada Estado miembro transmitirá, sin necesidad de una solicitud previa, a la autoridad competente de otro Estado miembro, la información que sea necesaria para controlar la correcta aplicación del IVA en el Estado miembro de destino, cuando tenga motivos para creer que se ha cometido o pueda haberse cometido una infracción de la legislación de ese Estado o cuando exista un riesgo de pérdidas de ingresos fiscales en ese otro Estado miembro.

c. Intercambios de información a través de la base de datos electrónica **(23)** .

d. Realización de controles simultáneos efectuados en dos o más Estados miembros, también denominados controles multilaterales. Estas actuaciones requieren la presencia de funcionarios de la Administración tributaria en otros Estados miembros que tienen acceso a la información registrada en cada Estado o participar conjuntamente en investigaciones en curso **(24)** .

e. La existencia de una red descentralizada denominada Eurofisc **(25)** , para el intercambio rápido de información selectiva entre los Estados miembros sobre operadores sospechosos y asuntos similares. Su finalidad es facilitar la cooperación multilateral en la lucha contra el fraude de IVA, a través de un mecanismo de alerta temprana, coordinando el intercambio rápido de información y el trabajo de los funcionarios de enlace de Eurofisc de los Estados miembros participantes en respuesta a las alertas recibidas **(26)** .

f. El programa Fiscalis tiene como objetivo facilitar la cooperación fiscal entre las Administraciones tributarias nacionales, ayudando a la divulgación de conocimientos y mejores prácticas. En concreto, financia actividades como los sistemas de comunicación e intercambio de información, los controles multilaterales, seminarios y grupos de proyectos, visitas de trabajo, actividades de formación y similares. Actualmente está en vigor el programa Fiscalis 2020, con un presupuesto de 234 millones de euros y una duración de 7 años a partir de 1 de enero de 2014.

V. MEDIDAS NORMATIVAS Y DE ACTUACIÓN A NIVEL NACIONAL

Durante estos años, los Estados miembros han utilizado diversas fórmulas para luchar contra el fraude, fundamentalmente encaminadas a negar la deducibilidad del IVA a los operadores que participaban en una cadena de fraude. En este sentido, han sido diversas las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) que han ido fijando una jurisprudencia en este ámbito.

El TJCE, en su sentencia de 12 de enero de 2006 (asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03 señala: *«el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado tampoco por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA»*

La misma sentencia continúa diciendo *«la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado».*

El TJCE concluye en consecuencia que «las operaciones como las expuestas no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y constituyen una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo»

Ahora bien, en la sentencia de 6 de julio de 2007 (asuntos acumulados C-439/04 y C440-04), el TJCE concreta los requisitos que deben darse para que el operador que participa en una cadena de fraude no pierda su derecho a deducir el IVA, señalando que *«los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartado 33)».*

Sin embargo, el TJCE concluye que *«Si a la Administración tributaria le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 24, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 46) y corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta (véase la sentencia Fini H, antes citada, apartado 34). Igualmente, un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes. En efecto, en tal situación, el sujeto pasivo colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice. Por otra parte, tal interpretación puede obstaculizar las operaciones de fraude al dificultar su realización. Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA y ello aun cuando la operación de que se trata cumplía los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica».*

Por otro lado, en España la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2012 **(27)** concreta el ámbito de las medidas que razonablemente debe adoptar todo operador en sus relaciones comerciales, señalando lo siguiente: *«Efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuales son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales. Este conocimiento ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales»*.

Otra línea de actuación seguida por las legislaciones nacionales para combatir las tramas de fraude ha ido en el sentido de extender la responsabilidad del pago del IVA a los operadores de la cadena en los supuestos de impago del impuesto. En este sentido, el TJCE, en sentencia de 11 de mayo de 2006 (asunto C-384/04) no negó al Reino Unido la posibilidad de introducir un supuesto de responsabilidad solidaria, siempre que se respeten los principios generales del Derecho, que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario y, concretamente, los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

En España, en el año 2006, se aprobó la Ley 36/2006 **(28)** , de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en cuya exposición de motivos se recoge una mención especial a la erradicación del fraude organizado en el ámbito del IVA, señalando lo siguiente: *«Las medidas que esta Ley contiene están dirigidas a prevenir los distintos tipos de fraude cuya prevención constituye el objeto del citado Plan por ser de especial gravedad. En primer lugar, se trata de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A este efecto, se establece en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del Impuesto en una fase anterior. Ésta es una medida ya adoptada en países de nuestro entorno, donde ha demostrado su eficacia con un carácter especialmente preventivo, al desincentivar la adquisición de mercancías de las tramas organizadas a unos precios por debajo incluso del coste. Téngase en cuenta que dichas tramas provocan graves distorsiones en los mercados, especialmente en los precios de aquellos sectores económicos que se han visto afectados por ellas, además de suponer un grave quebranto a la Hacienda Pública»*.

La responsabilidad subsidiaria exigible a los empresarios destinatarios de una operación sujeta a IVA se regula en el apartado Cinco del artículo 87 de la Ley 37/1992 **(29)** , de 28 de diciembre, del IVA, en los siguientes términos:

«1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

***a)** El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.*

***b)** El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.*

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria».

En consecuencia, se recoge en la normativa del IVA la jurisprudencia del TJCE en el sentido de establecer una responsabilidad subsidiaria que se exigirá a aquellos empresarios o profesionales, destinatarios de una operación sujeta a IVA que debiera razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por su proveedor u otro cualquiera de los sujetos de la cadena, no ha sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso.

Es evidente que, para poder exigir esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un impuesto repercutido y no declarado e ingresado.

Además de esta modificación normativa en relación con la responsabilidad subsidiaria en los supuestos de tramas, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, introduce una modificación en el número 2º del apartado Tres del artículo 89 de la Ley 37/1992, de IVA **(30)** , que afecta a los supuestos en los que no procede la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas, permitiendo tal circunstancia cuando las conductas se califiquen como infractoras, pero dejando excluida tal posibilidad para los casos en que el operador participe en un fraude. El precepto ha quedado redactado de la siguiente forma: *«No procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos: (…) 2º. Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude»*.

Como ya se ha indicado anteriormente, el control del Registro de Operaciones Intracomunitarias (ROI) es un elemento nuclear en la lucha contra las tramas de IVA. Si un operador no está inscrito en el ROI no puede operar en el ámbito intracomunitario y, por ello el acceso y seguimiento de los operadores registrados en el mismo es la base sobre la que las Administraciones tributarias realizan una importante labor de control. En este sentido, el Plan Anual de Control Aduanero y Tributario para 2016 **(31)** establece como líneas de actuación a realizar por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a efectos de la investigación del fraude organizado de IVA, las siguientes:

«6. Fraude organizado en IVA.

La lucha contra el fraude organizado ha constituido una prioridad de la Agencia Tributaria desde su creación, en particular, todo lo relacionado con las tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido. Respecto a las estructuras organizadas de fraude, se considera de vital importancia dotar de continuidad a la detección y

regularización de aquellas operaciones fraudulentas dirigidas a dificultar la exigencia de responsabilidades tributarias a los titulares de las sociedades, si bien con los ajustes y modificaciones que las nuevas operaciones de defraudación van requiriendo. En particular, dentro de la estrategia nacional de lucha contra las tramas, serán objeto de especial seguimiento las siguientes operaciones o colectivos: a) Control dirigido a impedir la aparición de tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias, incluidas aquéllas directamente vinculadas a la entrega subsiguiente a las importaciones, para la detección temprana de dichas tramas utilizando los procedimientos previstos en la normativa comunitaria. b) Impulso de medidas de control preventivo del Registro de Operadores Intracomunitarios para intensificar el control de acceso al mismo de potenciales sociedades que pudieran participar en tramas de fraude de IVA. c) Intensificación de los expedientes de investigación dirigidos a la formulación de las "denuncias tempranas" en orden a poner de manifiesto la existencia de suficientes indicios delictivos para la apertura de diligencias de investigación y adopción de las medidas que resulten precisas para la instrucción penal. d) Control sobre los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal. En particular, se analizará la información periódica a suministrar por parte de los titulares de los establecimientos respecto a la repercusión de las cuotas de los Impuestos Especiales. e) Detección de esquemas organizados de fraude a través de los que se produce la adquisición masiva y por precios simbólicos de sociedades sobre las que recaen o van a recaer importantes contingencias fiscales, por parte de personas ilocalizables, con el fin de facilitar la elusión de las responsabilidades tributarias de todo tipo en las que hubieran incurrido los anteriores titulares de dichas sociedades. f) Detección temprana y desarrollo inmediato de las actuaciones de control e investigación que resulten necesarias respecto de las sociedades orientadas a la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión reduciendo los tributos exigibles con ocasión de la importación. g) Control del reembolso del IVA soportado en las adquisiciones de bienes efectuadas por los viajeros no residentes en el territorio de aplicación del impuesto».

Una última línea de actuación a destacar es la introducción del mecanismo de inversión del sujeto pasivo para luchar contra el fraude de IVA. Se trata de que el IVA, en lugar de ser pagado por el adquirente a sus proveedores en forma de IVA repercutido, sea declarado por el propio adquirente como devengado en su propia autoliquidación. Al mismo tiempo, ese IVA devengado es deducido en la misma autoliquidación en concepto de IVA soportado. De esta forma, en la factura expedida por el proveedor no aparece el IVA devengado y deberá consignarse tal circunstancia en la propia factura, debiendo cumplir las obligaciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación **(32)** .

Ésta es una medida provisional que puede aplicarse hasta diciembre de 2018 **(33)** . Se utiliza solo en circunstancias específicas para determinados sectores vulnerables al fraude carrusel, pero no de manera generalizada.

La inversión del sujeto pasivo es un instrumento útil para combatir el fraude carrusel cuando se aplica de forma coherente por todos los Estados miembros a los sectores de riesgo. La Comisión considera que una inversión generalizada del sujeto pasivo no sería eficaz para combatir el fraude, ya que ésta se trasladaría a la fase de venta minorista, donde los riesgos de evasión son más altos.

Mediante esta mecánica desparece la posibilidad de fraude en toda la cadena de distribución. En España esta solución se ha ido adoptando paulatinamente para determinados bienes, como son los materiales de recuperación, derechos de emisión de CO2, entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, y más recientemente entregas de plata, platinio y paladio, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, entre otros **(34)** .

En el gráfico siguiente se expone el efecto de la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el mismo ejemplo expuesto para analizar el efecto del fraude carrusel. Como puede observarse, el denominado «operador desparecido» ya no repercute la cuota de IVA al «operador pantalla 1» y, en consecuencia, la cuota de IVA ya no puede dejar de ingresarse en la Administración tributaria, con lo que tampoco es posible minorar el precio final por parte de la «sociedad distribuidora» ni solicitar devoluciones de IVA a la Administración tributaria. Si se transmitiesen las mercancías al mismo importe que lo hacía el «operador desaparecido» en el supuesto del fraude carrusel, la operativa mercantil no sería viable económicamente, dado que generaría pérdidas continuadas en la cadena de distribución y la cuota de IVA ya no forma parte del margen comercial utilizado por el citado operador.



VI. HACIA UN TERRITORIO ÚNICO DE APLICACIÓN DEL IVA EN LA UE

A comienzos del año 2016 se ha hecho público un informe especial del Tribunal de Cuentas Europeo cuyo título es significativo: «La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica». Entre las 14 recomendaciones contenidas en el citado informe podemos destacar las siguientes:

1. La Comisión debería emprender un esfuerzo coordinado entre los Estados miembros para crear un sistema común de estimación del volumen del fraude del IVA intracomunitario, que les permita evaluar su eficacia desde la perspectiva de la reducción de la incidencia del fraude y de la recaudación del impuesto a raíz de dicha detección.

2. Las autoridades aduaneras de los Estados miembros deberían enviar los datos sobre importaciones en virtud del régimen aduanero 42 a las autoridades tributarias y aplicar otras medidas del modelo de control señalado por el Tribunal sobre dicho régimen.

3. La Comisión debería recomendar a los Estados miembros determinadas medidas tendentes a la mejora de alerta rápida de Eurofisc para orientarse más específicamente a los operadores de alto riesgo. En concreto, se propone:

A. Introducir un análisis de riesgos común que incluya la utilización del análisis de redes sociales para garantizar que la información intercambiada a través de Eurofisc está orientada específicamente contra el fraude.

B. Mejorar la rapidez y mejora de los intercambios de información.

C. Utilizar un entorno informático para estos intercambios de información que sea fiable y fácil de utilizar.

D. Implantar indicadores y objetivos pertinentes para medir el rendimiento de los distintos ámbitos de trabajo.

E. Participar en todos los ámbitos de trabajo de Eurofisc.

4. Debido a que la propuesta de la Comisión sobre responsabilidad solidaria en casos de comercio intracomunitario no ha sido aprobada por el Consejo, reduciendo el efecto disuasorio de realizar negocios con operadores fraudulentos, el Tribunal recomienda al Consejo la aprobación de la citada propuesta de la Comisión sobre responsabilidad solidarias.

5. La Comisión debería instar a los Estados miembros a coordinar mejor sus políticas sobre la inversión del sujeto pasivo. Esta recomendación es fruto de la constatación de que tras la introducción de la inversión del sujeto pasivo en uno o más Estados miembros, los defraudadores pasan al Estado miembro donde no se aplica la inversión.

6. La Comisión y los Estados miembros deberían suprimir las barreras jurídicas que impiden el intercambio de información entre las autoridades administrativas, judiciales y policiales a nivel nacional y de la UE.

Por su parte, el 7 de abril de 2016 se ha hecho pública una nueva Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA. Este plan de acción establece el camino hacia la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la Unión Europea.

El sistema actual de IVA está fragmentado y es complejo para las empresas que operan a escala transfronteriza, dejando la puerta abierta al fraude ya que las operaciones nacionales y transfronterizas son tratadas de manera diferente y los bienes y servicios pueden adquirirse sin IVA dentro del mercado único. Por ello, la Comisión señala la necesidad de abordar una reforma urgente que permita la modernización y renovación del IVA, basada en los siguientes objetivos:

1. Debe simplificarse su uso por parte de las empresas. Los costes de cumplimiento para las empresas son significativamente más elevados en el mercado único que en el nacional, mientras que la complejidad está

ahogando a las empresas, especialmente a las pequeñas y medianas (PYME) **(35)** .

2. Debe combatir el creciente riesgo de fraude. La «brecha del IVA» entre los ingresos previstos y los realmente recaudados se estima en 170 000 millones de euros, mientras que el fraude transfronterizo por sí solo representa cada año pérdidas de ingresos de 50 000 millones de euros.

3. Debe ser más eficiente, en particular a la hora de explotar las posibilidades de la tecnología digital y reducir los costes de la recaudación de impuestos.

4. Debe basarse en una mayor confianza: confianza entre las empresas y las administraciones fiscales, y entre las administraciones fiscales de la Unión Europea.

En base a todo lo anterior, la Comisión anuncia la intención de presentar una propuesta legislativa que tiene por objetivo el establecimiento de un régimen de IVA definitivo. Este sistema definitivo se debe basar en el principio de tributación en el país de destino de las mercancías, es decir, en las operaciones transfronterizas el suministrador de los bienes recaudará el IVA de su cliente aplicando la normativa fiscal del país de destino. Esto debería suponer una reducción del fraude del IVA transfronterizo en 40.000 millones de euros cada año **(36)** .

El plan de acción contenido en la citada Comunicación de la Comisión de abril de 2016 establece los pasos que deben darse hacia la creación del citado territorio único de aplicación del IVA en la UE.

Por un lado se pretende la eliminación de los obstáculos al comercio electrónico vinculados con el IVA en el mercado único. La Comisión considera que el actual sistema para el comercio electrónico transfronterizo es complejo y costoso tanto para los Estados miembros como para las empresas **(37)** . A esto hay que añadir que los operadores de la Comunidad están en desventaja competitiva con los proveedores de terceros países, que pueden suministrar a los consumidores de la UE bienes exentos de IVA al amparo de la exención por importación de pequeños envíos **(38)** . Por otra parte, la complejidad del sistema también dificulta a los Estados miembros garantizar su cumplimiento. Por todo ello, la Comisión presentará a finales de 2016 una propuesta legislativa encaminada a modernizar y simplificar el IVA aplicado al comercio electrónico transfronterizo. Entre las medidas que anuncia están:

«la ampliación del mecanismo de ventanilla única a las ventas en línea destinadas a los consumidores finales de bienes tangibles de países de la UE y de terceros países;

la introducción de una medida de simplificación común a escala de la UE (umbral del IVA) para ayudar a las pequeñas empresas emergentes de comercio electrónico;

la autorización para efectuar controles en el país de origen, incluida una auditoría única de las empresas transfronterizas;

la supresión de la exención del IVA para las importaciones de pequeños envíos procedentes de proveedores extracomunitarios».

Por otra parte, se pretende regular normativamente un paquete de medidas específico para las PYME. Dado que las PYME soportan unos costes de cumplimiento de la normativa proporcionalmente más elevados que las grandes empresas, la Comisión está preparando un amplio paquete de simplificación para las PYME que tratará de crear un entorno propicio al crecimiento y favorable al comercio transfronterizo. Este paquete de medidas se presentará en 2017.

En lo que al presente trabajo afecta, vamos a enumerar las medidas urgentes contenidas en la Comunicación de la Comisión para eliminar la brecha del IVA.

1. Mejora de la cooperación dentro de la UE y con terceros países.

La Comisión se remite al informe emitido por el Tribunal de Cuentas Europeo donde se concluye que las herramientas de cooperación administrativa entre las administraciones fiscales no se están explotando suficientemente y que la aplicación de Eurofisc no ha sido suficientemente ambiciosa. En consecuencia, se manifiesta la necesidad de pasar a nuevos modelos de intercambio y análisis conjunto de la información y de actuación conjunta. Es preciso realizar una gestión de riesgos a escala de la UE que permita identificar y desmantelar las redes fraudulentas de manera rápida y eficaz. En 2017 la Comisión presentará una propuesta legislativa para aplicar estas mejoras.

Por otra parte, también se considera necesario reforzar la asistencia mutua en materia de cobro de deudas fiscales y la eliminación de los obstáculos para una cooperación efectiva entre las administraciones fiscales y las aduanas, y con las fuerzas y cuerpos de seguridad y las instituciones financieras a escala nacional y de la UE.

2. Hacia unas administraciones tributarias más eficaces.

La Comisión considera que ha llegado el momento de desarrollar una agenda común para las Administraciones tributarias con el objeto de crear confianza y reforzar su capacidad para combatir el fraude y adaptarse a la evolución económica, a la vez que colaboran entre sí. Por ello, la Comisión:

«facilitará un debate estratégico entre los responsables de las administraciones fiscales de los 28, y con las aduanas, a fin de establecer una agenda;

facilitará acuerdos sobre unas normas mínimas de calidad para las funciones esenciales de la administración

tributaria y para la evaluación;

ofrecerá plataformas para compartir conocimientos y experiencia, y asistencia técnica para apoyar las reformas».

3. Mejorar el cumplimiento voluntario.

Se manifiesta la necesidad de mejorar el cumplimiento voluntario y la cooperación entre las empresas y las autoridades fiscales. Para ello, la Comisión pondrá en marcha o patrocinará proyectos concretos, tales como mecanismos efectivos de prevención y resolución de litigios en el marco del foro de la UE sobre el IVA, y propiciará acuerdos entre las administraciones fiscales y los sectores empresariales.

4. Recaudación de impuestos.

Es necesario que los Estados miembros trabajen de manera conjunta y con el apoyo de la Comisión, para definir e intercambiar las mejores prácticas y explorar nuevos enfoquen en la recaudación de impuestos, como pueden ser nuevos instrumentos para presentar la información, nuevas herramientas de auditoría o la definición de nuevos papeles a desempeñar por determinados intermediarios del mercado.

5. Excepción temporal que permita a los Estados miembros enfrentarse al fraude nacional y estructural.

Es un hecho cierto que la brecha de IVA no afecta a todos los Estados miembros por igual, variando desde menos del 5% a más del 40%. Por ello, alguno de los Estados miembros más afectados han solicitado la aplicación generalizada de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. La Comisión se compromete a realizar un análisis detallado de las implicaciones políticas, jurídicas y económicas que suponen estas medidas y presentará sus conclusiones. Mientras eso ocurre, la Comisión recuerda que existen medidas administrativas que han demostrado su eficacia para contener el fraude y se compromete a dar incluso apoyo financiero y poner a su disposición los conocimientos técnicos de las autoridades fiscales nacionales con un buen historial en este ámbito.

Para finalizar este trabajo, debemos hacer mención a la propuesta de la Comisión para eliminar la brecha de IVA a medio plazo, a través del establecimiento de un sólido territorio único europeo de aplicación del IVA. Ésta es quizás la medida de mayor calado dentro de las contenidas en la Comunicación de abril de 2016. La finalidad de este sistema es el tratamiento de las transacciones transfronterizas de la misma manera que las operaciones nacionales.

La Comisión anuncia que *«A raíz de las conclusiones del Consejo de mayo de 2012, la Comisión ha entablado un diálogo transparente con los Estados miembros y otras partes interesadas33, con el fin de estudiar con detalle las opciones posibles para la aplicación del "principio del país de destino" en el comercio transfronterizo entre empresas, incluida la aplicación de un sistema generalizado de inversión del sujeto pasivo»*.

La conclusión de la Comisión es

«que la mejor opción para el conjunto de la UE consistiría en gravar los suministros de bienes entre empresas dentro de la UE del mismo modo que los suministros nacionales, resolviendo de esta forma el gran defecto del régimen transitorio, manteniendo al mismo tiempo intactas las características estructurales del sistema del IVA.

Este sistema de imposición de los suministros transfronterizos garantizará un trato homogéneo de los suministros nacionales y transfronterizos a lo largo de toda la cadena de producción y distribución, y restablecerá las características básicas del IVA en el comercio transfronterizo, es decir, el sistema de pagos fraccionados con su carácter autorregulador.

Por lo tanto, esta modificación debería reducir el fraude transfronterizo en unos 40 000 millones EUR anuales (80 %) en la UE. Los consumos, intermedio y final, de las mercancías seguirán siendo gravados en el lugar al que son transportadas, que es una aproximación fiable al lugar de consumo. Este criterio objetivo dificultaría a los sujetos pasivos la planificación fiscal o la comisión de fraude. Ello permitirá a las administraciones tributarias concentrar los recursos en otros problemas».

Este cambio se verá acompañado con la adopción de algunas medidas importantes de simplificación para complementar el cambio, como por ejemplo la ampliación de los supuestos de utilización de la ventanilla única existente actualmente para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. De esta forma, las empresas solo necesitarán estar registradas a efectos del IVA en el Estado miembro donde estén establecidas. También será importante el incremento de la cooperación y la confianza entre las Administraciones tributarias ya que la recaudación por el Estado miembro donde lleguen las mercancías del IVA devengado sobre el suministro transfronterizo, dependerá del Estado miembro de partida. La eficacia en la recaudación del IVA y en la lucha contra el fraude entre las Administraciones tributarias debe adaptarse lo máximo posible.

En una primera fase, la modificación legislativa restablecerá el principio de gravar las entregas transfronterizas, ampliando la utilización de la ventanilla única a estos suministros transfronterizos. Sin embargo, la Comisión tiene intención de seguir manteniendo el sistema de tributación actual para las empresas que cumplan las normas, siempre con la certificación de su Administración tributaria. Dado que las empresas cumplidoras son la mayoría, se considera que

la utilización de la ventanilla única se reducirá en gran medida.

En la segunda fase de la reforma legislativa, se gravarían por igual todos los suministros transfronterizos, tanto de bienes como de servicios. Para ello sería necesario un importante salto cualitativo en los instrumentos de cooperación y aplicación conjunta para asegurar la confianza mutua entre las autoridades fiscales. En conclusión, sólo cuando los Estados miembros consideren que se ha conseguido ese salto cualitativo podría aplicarse plenamente el sistema definitivo.

---

(1) Se denomina "brecha del IVA" la diferencia entre los ingresos previstos por IVA y el IVA efectivamente recaudado por las autoridades fiscales nacionales. Es una estimación de la pérdidas debidas a fraude y evasión, elusión fiscal, concurso de acreedores, insolvencias financieras y errores de cálculo (CASE, Estudio destinado a cuantificar y analizar la brecha del IVA en los Estados miembros de la UE, 2015)

Ver Texto

(2) Ernst & Young, 2015.

Ver Texto

(3) Comunicación de la Comisión de 7 de abril de 2016, "Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir".

Ver Texto

(4) Fuente: Informe del Tribunal de Cuentas Europeo de 2016: La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica.

Ver Texto

(5) Si un operador realiza una adquisición intracomunitaria por un importe de 1.000 y suponiendo que el tipo de gravamen aplicable sea del 21 por 100, deberá hacer constar como IVA devengado por la adquisición intracomunitaria una cuantía de 210 y, a la vez, en la casilla del IVA soportado por adquisiciones intracomunitarias, el mismo importe de 210. Si posteriormente transmite ese bien en el mercado interior por una contraprestación de 1.100, el IVA devengado en esa entrega será de 231, importe que coincidiría con el diferencial a ingresar en ese período de liquidación, en la hipótesis que no existen otras operaciones en el mismo.

Ver Texto

(6) Letra a) del apartado Dos, del artículo 72.Dos de la Ley .37/1992, de 28 de diciembre: *"A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se entenderá por: a) Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes. b) Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes. c) Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes"*.

Ver Texto

(7) El operador debe darse de alta en el Registro de operadores intracomunitarios: El Registro de operadores intracomunitarios estará formado por las personas o entidades que tengan asignado el número de identificación fiscal regulado a efectos del IVA y que se encuentren, entre otros, en alguno de los siguientes supuestos:

.- Las personas o entidades que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho tributo.

.- Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto respecto de los cuales sean sujetos pasivos.

.- Los empresarios o profesionales que presten servicios que, conforme a las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

Ver Texto

(8) La información se aporta a través del modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Ver Texto

(9) Sistema de intercambio de información sobre el IVA, según el artículo 17 del Reglamento (CE) número 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA. Es una red electrónica de transmisión de información sobre la validez de los números de identificación a efectos del IVA de empresas registradas en los Estados miembros y sobre las entregas comunitarias exentas de impuestos. Las Administraciones tributarias nacionales se encargan de introducir en la red ambos tipos de información.

Ver Texto

(10) En el Reino de España los operadores informan también de las adquisiciones intracomunitarias. Además, hay que tener en cuenta que desde el año 2011 se informa también de las prestaciones y adquisiciones de servicios intracomunitarios.

Ver Texto

(11) A la empresa que realiza la adquisición intracomunitaria se le denomina "Operador desaparecido" "Missing Trader" o "Trucha": es un operador inscrito en el censo de IVA que adquiere bienes o servicios, sin pagar el IVA, y cobra dicho impuesto al suministrar tales bienes o servicios, sin ingresar a la Administración tributaria el IVA repercutido.

Ver Texto

(12) Al operador que realiza la entrega intracomunitaria se le denomina "Sociedad instrumental" o "Conduit Company". Son sociedades insolventes, que operan durante un breve período de tiempo y sobre las que recae la aparente responsabilidad del fraude carrusel.

Ver Texto

(13) "Sociedad pantalla" o "Buffer": es un operador cumplidor con sus obligaciones fiscales, con poco valor añadido, cuya finalidad es alejar entre sí a los verdaderos protagonistas del fraude. Pueden interponerse cuantas sociedades pantallas se quiera, cuantas más haya más difícil se hace la prueba de la conexión entre los operadores fraudulentos.

Ver Texto

(14) La "Sociedad distribuidora" o "Broker": si se trata de una entidad normal que vende en el mercado interior, se beneficia de la adquisición de la mercancía a través de las tramas de fraude, consiguiendo un coste más barato del producto y, por consiguiente, siendo más competitivo en su mercado. Si se trata de una entidad cuya finalidad es beneficiarse directamente del fraude, procede a realizar una entrega intracomunitaria a un operador de otro Estado miembro y solicita la devolución del IVA soportado.

Ver Texto

(15) El régimen aduanero 42 se regula en la normativa española en el número 12º del artículo 27 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, permitiendo el no gravamen por IVA a la importación en los casos en que los bienes tengan como destino otro Estado miembro distinto. En concreto el citado precepto establece la exención del impuesto para las siguientes operaciones: *"12.º Los bienes cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador o su representante fiscal estuviese exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley. (…)"*.

Ver Texto

(16) Para realizar este tipo de fraude en el sector de automóviles se suele constituir una sociedad pantalla (por ejemplo en España), que realiza una adquisición intracomunitaria en Alemania, y posteriormente la sociedad española revende a particulares de un tercer Estado miembro (por ejemplo Francia), aplicando indebidamente el REBU. El vehículo no pasa por España y va directamente de Alemania a Francia.

Ver Texto

(17) Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 1 de diciembre de 2008, en la que se fijaba una estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la UE.

Ver Texto

(18) En Bizkaia, el artículo 70 del Reglamento de Gestión, aprobado por Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre regula los supuestos de inclusión y baja cautelar en el ROI, estableciendo las siguientes causas: *"1. La Administración tributaria podrá denegar, mediante acuerdo motivado, la inclusión en los Registros de operadores intracomunitarios, de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido y territorial de los Impuestos Especiales de Fabricación, cuando concurran, en el momento de la solicitud de inclusión en tales registros, las siguientes circunstancias: a) Cuando se produzcan cualquiera de los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo anterior. b) Cuando el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento de aplicación de los tributos. 2. Se podrá acordar la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios, de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido y territorial de los Impuestos Especiales de Fabricación mediante acuerdo motivado del órgano competente de la Administración tributaria, previo informe del órgano proponente, en los supuestos previstos en el apartado anterior"*. Entre los supuestos regulados en el citado apartado 1 del artículo 69, destacan: *"(…) c) Cuando durante un periodo superior a un año y después de realizar al menos tres intentos de notificación hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones al obligado tributario en el domicilio fiscal. d) Cuando el obligado al pago sea declarado insolvente o fallido y haya transcurrido más de seis meses desde la declaración de fallido (…) f) Cuando se constate la posible intervención del obligado tributario en operaciones de las que pueda derivarse el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. g) Cuando la sociedad haya sido constituida por uno o varios fundadores sin que en el plazo de tres meses desde la solicitud del número de identificación fiscal se inicie la actividad económica ni tampoco los actos que de ordinario son preparatorios para el ejercicio efectivo de la misma, salvo que se acredite suficientemente la imposibilidad de realizar dichos actos en el mencionado plazo. (…) h) Cuando se constate que un mismo capital ha servido para constituir una pluralidad de sociedades, de forma que, de la consideración global de todas ellas, se deduzca que no se ha producido desembolso mínimo exigido por la normativa aplicable (…)"*.

Ver Texto

(19) No obstante, cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que daban consignarse en la declaración recapitulativa sea superior a 50.000 euros, excluido el IVA, la declaración recapitulativa podrá presentarse con periodicidad trimestral.

Ver Texto

(20) Ver nota 15.

Ver Texto

(21) SCAC: El Comité Permanente de Cooperación Administrativa es un comité de reglamentación establecido conforme al artículo 58 del Reglamento (CE) nº 904/2010 del Consejo, que asiste a la Comisión en los asuntos establecidos en dicho reglamento. Está formado por representantes de los Estados miembros y presidido por un representante de la Comisión.

Ver Texto

(22) Deben realizarse actuaciones de comprobación y verificación, no simplemente de la recopilación de datos y documentos. Entre otras actuaciones a realizar podemos destacar la personación en el domicilio del contribuyente para comprobar la existencia real o no de actividad económica, la solicitud de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria o el compulsar las facturas originales en poder del operador nacional para compararlas con las aportadas por las autoridades requirentes.

Ver Texto

(23) Ya se ha explicado anteriormente el funcionamiento del sistema de intercambio de información automática a través del sistema VIES.

Ver Texto

(24) La Comisión Europea, en su Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de diciembre de 2008, en la que se fijaba una estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la UE, ya señalaba la necesidad de aprovechar en mayor medida la posibilidad de realizar controles multilaterales, como una de las medidas de cooperación administrativa que debían adoptarse en la lucha contra el fraude en el IVA.

Ver Texto

(25) El artículo 33 del Reglamento (UE) 904/2010 establece una red descentralizada de funcionarios de las Administraciones tributarias y aduaneras de los Estados miembros, que intercambian rápidamente información selectiva sobre posibles empresas y operaciones fraudulentas.

Ver Texto

(26) La "oficina central de enlace" es la oficina responsable nombrada por cada Estado miembro cuya principal responsabilidad son los contactos con otros Estados miembros en materia de cooperación administrativa. Se denomina funcionario competente a todo funcionario que pueda intercambiar directamente esa información por haber sido autorizado para ello.

Ver Texto

(27) STS 4319/2012, Número de recurso 1489/2009, ponente Manuel Vicente Garzón Herrero.

Ver Texto

(28) En Bizkaia la adaptación a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia de la modificación establecida por la Ley 36/2006 se produjo a través del Decreto Foral Normativo 1/2007, de 6 de marzo, por el que se modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del IVA

Ver Texto

(29) En Bizkaia, apartado 5 del artículo 87 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ver Texto

(30) La modificación se produce, con efectos 1 de enero de 2014, en el artículo 77 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

Ver Texto

(31) Resolución de 22 de febrero de 2016 de la Dirección General de la AEAT por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016:

Ver Texto

(32) El apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligación de facturación, aprobado por Real Decreto1.619/2012, de 30 de noviembre, establece: "1.Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones: (…) m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo».

Ver Texto

(33) Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude.

Ver Texto

(34) Los supuestos de inversión del sujeto pasivo están recogidos en el número 2º del apartado Uno del artículo 84 de la Ley 37/1992.

Ver Texto

(35) Los costes de cumplimiento para las empresas se estiman entre el 2% y el 8´5 de la recaudación del IVA (Instituto de Estudios

Fiscales, A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system- Evaluación retrospectiva de los elementos del sistema del IVA de la UE, 2011).

Ver Texto

(36) Según el contenido de la Comunicación de la Comisión de 7 de abril de 2016 que toma como referencia un estudio de Ernst&Young de 2015).

Ver Texto

(37) Según cifras preliminares del estudio de la Comisión, el coste medio anual del suministro de productos a otro país de la UE se estima en 8.000 euros).

Ver Texto

(38) Según cifras preliminares del estudio de la Comisión, casi 150 millones de envíos exentos de IVA fueron importados en 2015).

Ver Texto

EL ABUSO DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO

Carlos Palao Taboada

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario (UAM)

I. INTRODUCCIÓN

La expresión "abuso del derecho" que se utiliza en el título del presente trabajo es ambigua, al igual que la expresión equivalente en otras lenguas románicas (*abus de droit*, *abuso del diritto*) y no románicas como el alemán (*Rechtsmissbrauch*). Lo es porque la palabra "derecho" y sus equivalentes en estas lenguas puede referirse tanto al derecho subjetivo, es decir a la facultad que pertenece a una persona o sujeto, como al derecho objetivo, o sea a una norma. Esta ambigüedad no existe a primera vista en inglés, pues en esta lengua se utilizan dos vocablos distintos para designar a las dos acepciones de la palabra derecho: *right* para el derecho subjetivo y *law* para el derecho objetivo. Este es el idioma de uso común en la Unión Europea y en él se ha elaborado preferentemente la jurisprudencia y, sobre todo, se ha desarrollado la doctrina relativa al conjunto de problemas que se designa con expresiones como elusión fiscal (en inglés *tax avoidance*), fraude a la ley tributaria, u otras semejantes o que designan fenómenos próximos, aunque no siempre es clara la correspondencia entre los distintos términos. Estas expresiones están siendo generalmente sustituidas por la expresión *abuse of law*, aunque también se emplea frecuentemente el término *abuse of rights* o simplemente *abuse*, y estos términos se están introduciendo rápidamente en las respectivas lenguas de los Estados miembros, como sucede en España, donde el término "abuso" prácticamente ha desplazado a los más tradicionales, y más claros, de "fraude a la ley" o "elusión". Esto ha ocurrido tanto en la legislación (así en la rúbrica de la norma general anti-elusión del artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT), que en el Borrador de Anteproyecto de Ley era "abuso en la aplicación de la norma tributaria", pero fue sustituida en el Proyecto de Ley por la mucho menos correcta de "conflicto en la aplicación de la norma tributaria") como en la doctrina, en la que el empleo del término "abuso" tiende a generalizarse especialmente en expresiones tales como "normas anti-abuso".

Junto con la terminología se introducen también los conceptos, por el efecto imperativo del Derecho comunitario sobre los Derechos nacionales de los Estados miembros. La elaboración del concepto de "abuso" es obra, en primer lugar, del Tribunal de Justicia Europeo (TJE). La doctrina del abuso, especialmente en materia tributaria, ha cristalizado después en normas de Derecho secundario. En el presente trabajo nos proponemos llevar a cabo primero una exposición forzosamente sintética de las líneas generales de la doctrina del TJE así como de los debates a que esta doctrina ha dado lugar. Después expondremos cómo esa doctrina ha sido plasmada en normas positivas del Derecho comunitario.

II. EL ABUSO DEL DERECHO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

1. Origen y evolución de la doctrina

La doctrina del TJUE sobre el abuso del derecho nace en ámbitos distintos del fiscal. Se considera que el primer caso en el que se plantea la cuestión del "abuso del derecho" es *Van Binsbergen* **(1)** . La cuestión que se somete a la decisión del Tribunal es la conformidad con la libertad de prestación de servicios de la exigencia a un abogado holandés que había trasladado su residencia a Bélgica, de estar establecido permanentemente en los Países Bajos para prestar sus servicios en este país. El TJE consideró que, teniendo en cuenta la naturaleza del servicio en cuestión, "no se puede negar a un Estado miembro el derecho a adoptar las disposiciones destinadas a impedir que la libertad [de prestación de servicios] sea utilizada por un prestador, cuya actividad esté entera o principalmente orientada hacia su territorio, para eludir las normas profesionales que le serían aplicables si estuviera establecido en el territorio de dicho Estado". El requisito de hallarse permanentemente establecido en el Estado de la prestación estaría justificado en el caso de los "colaboradores con la Administración de Justicia" cuando "sea objetivamente necesario para garantizar la observancia de las normas profesionales relacionadas, en particular, con el funcionamiento de la Justicia y el respeto de la deontología" **(2)** . La sentencia no utiliza la palabra "abuso" para describir esta situación, aunque sí el término "eludir" (*avoid* en la versión inglesa de la sentencia); el término "abuso" se empezó a utilizar en sentencias posteriores **(3)** .

La situación enjuiciada en la sentencia *Van Binsbergen* pertenece al tipo de las llamadas "operaciones de giro en U" (*U-turn transactions*), es decir, operaciones consistentes en que un ciudadano de un Estado miembro se establece en otro Estado miembro para realizar una actividad dirigida exclusiva o principalmente al primer Estado. A esta clase de supuestos pertenece el contemplado en el caso *Centros* **(4)** , en el que Dinamarca denegó la inscripción de una sucursal de una compañía del Reino Unido con el argumento de que ésta no ejercía ninguna actividad en el Reino Unido, por lo que la sucursal no era en realidad tal sino el establecimiento principal, pretendiéndose con la operación eludir la exigencia de un capital mínimo por las normas nacionales. El TJE consideró que la denegación vulneraba la libertad de

establecimiento y declaró, basándose en una larga enumeración de precedentes, que "[d]e la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva, sin lugar a dudas, que un Estado miembro está facultado para adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que los justiciables puedan invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta" **(5)** . Sin embargo, afirmó que "al apreciar este comportamiento, deben tomar en consideración igualmente los objetivos perseguidos por las disposiciones comunitarias controvertidas" y señaló que "las disposiciones nacionales cuya aplicación han intentado evitar los interesados son normas que regulan la constitución de sociedades y no normas relativas al ejercicio de determinadas actividades profesionales. Pues bien, las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento tienen como finalidad precisamente permitir a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, ejercer por medio de una agencia, sucursal o filial actividades en otros Estados miembros" **(6)** . Y añadió que "el hecho de que un nacional de un Estado miembro que quiere crear una sociedad elija constituirla en otro Estado miembro cuyas normas de Derecho de sociedades le parezcan las menos rigurosas y abra sucursales en otros Estados miembros no puede constituir por sí solo un uso abusivo del Derecho de establecimiento. En efecto, el derecho a constituir una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro y a crear sucursales en otros Estados miembros es inherente al ejercicio, dentro de un mercado único, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado" **(7)** . Prosigue el TJE afirmando que "el hecho de que una sociedad no ejerza ninguna actividad en el Estado miembro en que tiene su domicilio social y desarrolle sus actividades únicamente en el Estado miembro de su sucursal no es suficiente para demostrar la existencia de un comportamiento abusivo y fraudulento que permita a este último Estado miembro denegar a dicha sociedad que se beneficie de las disposiciones comunitarias relativas al Derecho de establecimiento" **(8)** . La doctrina de *Centros*, sumamente taxativa acerca de la posibilidad de alegar el abuso como justificación de la restricción de la libertad de establecimiento, se reitera en el caso *Inspire Art* **(9)** , que suele citarse juntamente con *Centros*. Por otra parte, en estas sentencias no se define el concepto de abuso.

El desarrollo de la doctrina del TJE sobre el abuso del derecho se lleva a cabo en una serie de sentencias que se inicia por la dictada en el caso *Emsland-Stärke* **(10)** y culmina en dos decisiones capitales, las de los casos *Halifax* **(11)** y *Cadbury Schweppes* **(12)** .

En el caso *Emsland-Stärke* la administración aduanera alemana exigió a la empresa de este nombre la devolución de "restituciones a la exportación de productos agrícolas", basándose en que el producto exportado a un tercer país (Suiza), tras su venta por el importador a una sociedad vinculada, había sido expedido inmediatamente de nuevo a Alemania e Italia sin transformación y utilizando los mismos medios de transporte. Acerca del abuso del derecho alegado, entre otros argumentos, por la Comisión **(13)** , el TJE formula una doctrina acerca de los requisitos de dicho abuso que acepta la propuesta en este sentido de la Comisión. Afirma el TJE **(14)** que "[l]a constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurran una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa. Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención". Y añade que "[c]orresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de estos dos elementos, cuya prueba debe aportarse de conformidad con las normas del Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario" **(15)** .

Los hechos del caso *Halifax* consistían en un complejo conjunto de operaciones realizadas entre una entidad del Reino Unido de este nombre, de carácter bancario y, por tanto, sujeta a importantes limitaciones en la deducción del IVA soportado, y otras entidades íntegramente participadas por ella, a fin de interponer a éstas entre la matriz y las empresas independientes que efectivamente construyeron ciertas instalaciones, generando en las filiales el derecho a la deducción de dicho impuesto del que Halifax carecía. La administración tributaria británica rechazó la deducción alegando, por una parte, que las operaciones realizadas por las filiales, cuyo único fin era eludir el IVA no era una "entrega" ni "prestación" ni una actuación realizada en el curso de una "actividad económica", en el sentido que estos términos tenían en la Sexta Directiva. Por otra parte, dicha administración invocó el "principio general del Derecho comunitario de que procede impedir el abuso del derecho" (la expresión del texto en inglés de la sentencia es *abuse of rights*). Ambas cuestiones fueron planteadas por el tribunal que sometió la cuestión prejudicial al TJE, que respondió negativamente a la primera pero aplicó al caso la doctrina del abuso.

Las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro en el caso *Halifax* **(16)** son un documento extraordinariamente relevante en esta materia. En ellas examina el AG detenidamente la jurisprudencia del TJE y sostiene que de ella se deriva la existencia de un principio general según el cual no puede ampararse en el Derecho comunitario la persecución de fines abusivos o fraudulentos. Recuerda después los criterios objetivo y subjetivo establecidos en *Emsland-Stärke* para definir el concepto de abuso, si bien somete a fuerte crítica el segundo de dichos elementos. "[E]n mi opinión –afirma-- las intenciones elusivas subjetivas de las partes no son lo que ha de determinar la existencia del elemento subjetivo mencionado en la sentencia Emsland-Stärke. Antes bien, las intenciones de las partes de obtener abusivamente una ventaja del Derecho comunitario son simplemente deducibles del carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas. […] Es el examen de la finalidad objetiva de las normas comunitarias y de las actividades realizadas, y no las intenciones subjetivas de las personas, lo que a mi juicio se encuentra en el núcleo de la doctrina del Derecho comunitario sobre el abuso" **(17)** . Más adelante expone su opinión sobre el concepto de abuso, que se basa en los dos elementos de *Emsland-Stärke*, con la salvedad de que el elemento subjetivo "sólo es subjetivo en la medida en que pretende verificar la finalidad de las actividades de que se trata. Dicha

finalidad -que no debe confundirse con la intención subjetiva de quienes participan en tales actividades- ha de determinarse objetivamente sobre la base de la inexistencia de cualquier otra justificación económica distinta de la de crear una ventaja fiscal" **(18)** . En cuanto al elemento objetivo, afirma que "es un elemento teleológico por el que la finalidad y los objetivos de las normas comunitarias de las que supuestamente se abusa se comparan con la finalidad y los resultados conseguidos por la actividad de que se trata" **(19)** .

En la sentencia del caso *Halifax* el TJE aceptó en esencia la posición del AG Poiares Maduro. Declaró, en efecto, que "según reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta" y añadió que "[e]n efecto, la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario" **(20)** . Aceptó también el TJE el concepto de abuso basado en los dos elementos:

"A la luz de estas consideraciones, parece que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones." **(21)**

"Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales." **(22)**

Finalmente afirmó que "[i]ncumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva". **(23)**

En el caso *Cadbury Schweppes* se enjuició, como es bien conocido, la conformidad con la libertad de establecimiento de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a dos filiales de un grupo británico constituidas en Irlanda con el fin reconocido de disfrutar de un tratamiento fiscal muy favorable. La sentencia dictada por el TJE en este asunto es una de las referencias básicas de la doctrina del TJE sobre el abuso del derecho, especialmente en materia fiscal **(24)** . Admitido que el régimen de transparencia fiscal internacional **(25)** constituye una restricción a la libertad de establecimiento se plantea la cuestión de si esta restricción puede estar justificada por la finalidad de combatir las "prácticas abusivas". El TJE recuerda su doctrina en el sentido de que "una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate" y cita a este respecto las sentencias *ICI* **(26)** *, Lankhorst-Hohorst* **(27)** *, Lasteyrie du Saillant* **(28)** y *Marks & Spencer* **(29)** . La sentencia *Cadbury Schweppes* no es, pues, la primera en la que aparece la expresión "montajes puramente artificiales" con la que los traductores del TJE han vertido al español la expresión en lengua inglesa *wholly artificial arrangements*, algo menos colorista **(30)** .

En *Cadbury* el TJE desarrolla este concepto de la siguiente manera:

- "La constatación de la existencia de tal montaje exige […], además de un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento" **(31)** . En apoyo de esta afirmación el TJE invoca las sentencias *Emsland-Stärke* y *Halifax.* El objetivo de esta libertad se define como permitir a un nacional de un Estado miembro crear un establecimiento secundario en otro Estado miembro para ejercer en él sus actividades. El concepto de establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada **(32)** .
- "[P]ara que la legislación sobre las SEC sea conforme al Derecho comunitario, la aplicación del régimen de tributación previsto por la citada legislación debe quedar descartada cuando, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la constitución de una SEC responda a una realidad económica. … Dicha constitución ha de corresponderse con una implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida" **(33)** .
- Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la legislación a la que se refiere la controversia "se presta a una interpretación que permita limitar la aplicación del régimen de tributación previsto por dicha legislación a los montajes puramente artificiales" **(34)** .

2. Tipos de casos

A la vista de la jurisprudencia del TJE sobre el abuso del derecho en materia fiscal se distinguen dos tipos de casos. El primero es aquel en el que la norma objeto de abuso pertenece al Derecho comunitario o, perteneciendo al Derecho nacional de un Estado miembro, es producto de la transposición a éste de una Directiva. Ejemplos de este primer tipo son los casos *Emsland-Stärke* y *Halifax*. El segundo tipo es el formado por los casos en los que la norma objeto de abuso pertenece al Derecho nacional de un Estado miembro y no es transposición de una Directiva. Para que los supuestos de este tipo afecten al Derecho comunitario es necesario que el abuso de la norma nacional pretenda ampararse en una

norma de la UE. Esto puede suceder sea porque la elusión de la norma nacional se trata de amparar en una norma comunitaria (*Centros, Inspire Art*) sea porque se pretende impedir la aplicación de una norma nacional anti-abuso con el argumento de que es contraria al Derecho comunitario (*Cadbury Schweppes*). En el segundo tipo de casos está implicada, por tanto, una libertad comunitaria, que o bien supuestamente legitima la elusión de la norma nacional o bien se alega que es contraria a la aplicación de la norma interna anti-abuso **(35)** . En opinión de DE BROE **(36)** , algunos de los casos del segundo tipo (utilización del Derecho comunitario para rodear una norma nacional) se parecen a los casos de "abuso del derecho objetivo" **(37)** en materia de Derecho internacional privado, mientras que los del primer tipo (utilización de normas de Derecho comunitario –a menudo secundario—de manera inadecuada, es decir, en contra de su objetivo, independientemente del rodeo del Derecho nacional) son similares al concepto de "abuso del derecho subjetivo" **(38)** según el Derecho privado belga --es decir, el concepto de abuso del derecho que es común a los sistemas jurídicos continentales europeos o de *civil law* como contrapuestos a los anglosajones o de *common law*. Aparece aquí esta distinción que desempeña un papel fundamental en el debate doctrinal sobre el concepto de abuso en el Derecho comunitario, en el que ambos sistemas confluyen y se contraponen **(39)** .

Incidentalmente cabe señalar que si el concepto de abuso del Derecho comunitario comprende ambas clases (es decir, tanto en abuso del derecho subjetivo como el subjetivo), hay que concluir que dicho concepto no coincide con el de elusión fiscal (*tax avoidance)* entendida como fraude a la ley, sino que es más amplio que ésta **(40)** . Pero esta conclusión requiere un análisis más detenido.

La distinción entre los dos grupos de casos coincide, por otra parte, con la distinción dentro del Derecho comunitario de materias o sectores armonizados y no armonizados. Los casos de primer tipo se dan en los primeros, es decir, en el ámbito tributario, en la imposición indirecta, mientras que los del segundo se producen en ámbitos no armonizados, o sea, en materia de impuestos directos **(41)** .

3. ¿Existe un concepto unitario de abuso?

La distinción entre los dos grandes grupos de casos de abuso en la jurisprudencia del TJE, representados respectivamente por *Halifax* y *Cadbury Schweppes* ha suscitado la cuestión de si existe un único concepto de abuso o, por el contrario, dicho concepto es diferente según para esos dos grupos.

VANISTENDAEL llevó a cabo una comparación entre la doctrina de dichas sentencias y llegó a la conclusión **(42)** de que ambas decisiones han utilizado un razonamiento para refutar la elusión fiscal que es muy similar si no idéntico: la realidad económica de la operación. No obstante, observó las siguientes dos diferencias: la primera es que la realidad económica en *Halifax* es la realidad económica de operaciones internas a efectos del IVA, mientras que la realidad económica en *Cadbury Schweppes* es la realidad económica del ejercicio de las libertades fundamentales por medio de operaciones internacionales. La segunda y más importante diferencia es que en *Halifax* el TJE todavía deja un cierto margen a los tribunales nacionales para decidir si el motivo fiscal es "esencial" comparado con explicaciones no fiscales. En *Cadbury Schweppes* el TJE afirma categóricamente que unan vez establecida la realidad económica transfronteriza de las operaciones no puede haber elusión fiscal y la finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de importancia. En opinión de VANISTENDAEL este criterio es muy próximo a la doctrina general anti-elusión aplicable en muchos Estados miembros.

VANISTENDAEL volvió sobre esta cuestión en un trabajo posterior **(43)** en el que se inclina por la tesis de la existencia de dos conceptos de abuso, basándose en la consideración fundamental de que mientras en *Halifax* la cuestión planteada era similar a la de interpretación de una norma interna, cuando se trata de cuestiones transfronterizas de aplicación de las libertades fundamentales se plantea una cuestión de equilibrio entre estas libertades y la efectividad de un sistema fiscal nacional. A juicio del citado autor, en tales casos está plenamente justificada la adopción por el TJE de un estándar especial de abuso (los famosos "montajes puramente artificiales"): si el Tribunal tuviese que ponderar la importancia de distintos motivos para ejercitar las libertades fundamentales y decidir si obtener la ventaja fiscal era el principal objetivo o uno de los principales objetivos de la operación, tendría necesariamente que hacer uso de amplios poderes discrecionales e interferir directamente en los sistemas fiscales de los Estados miembros; si, en cambio, se dejase a los tribunales nacionales tal ponderación el TJE perdería totalmente el control haciendo difícil mantener la supremacía de los Tratados sobre el Derecho tributario nacional. En definitiva, lo único que se requiere para excluir la existencia de abuso en los supuestos en los que, como en *Cadbury*, se trata de un conflicto entre una norma nacional y la libertad de establecimiento, es la prueba de la existencia de un real (auténtico, *genuine*) establecimiento. Es el rigor de este criterio lo que distinguiría el test (es decir, el concepto de abuso) de *Cadbury* del de *Halifax*.

Entre los autores partidarios de un único concepto de abuso podemos citar en primer lugar a LYAL **(44)** . Como conclusión de un examen del concepto de abuso en la jurisprudencia del TJE, afirma LYAL, existe un único test (es decir, concepto) de abuso del derecho tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la indirecta: una construcción puramente artificial destinada a eludir la aplicación de la legislación fiscal aplicable. Añade que sin duda existen razones por las cuales podría propugnarse la aplicación de un concepto más expansivo de abuso en relación con el IVA que con las libertades establecidas por el Tratado, y que es cierto que el sistema común del IVA puede ser considerado análogo a un sistema fiscal interno, de manera que la preocupación por la libertad del comercio transfronterizo tiene menos importancia inmediata. Sin embargo, el Tribunal –correctamente, a juicio de LYAL—ha aplicado el mismo test en ambos campos, al igual que en otros sectores del Derecho comunitario. La impresión contraria que puede resultar de una lectura detenida de ciertas sentencias del Tribunal se debe, afirma LYAL, a que el debate está contaminado por el lenguaje de la intención subjetiva.

El comentario de LYAL muestra que la cuestión de la unicidad o pluralidad del concepto de abuso está inseparablemente unida a la definición de este concepto, algo por lo demás obvio. Por ello, los autores que sostienen que existe un solo concepto de abuso difieren acerca de su definición. Esto no debería sorprendernos si comparamos el concepto de abuso con el de elusión, muy próximo a él, y tenemos en cuenta la dificultad de definir este concepto, aunque todas las definiciones apuntan a un fondo común destacando uno u otro de sus rasgos. Una de las cuestiones que se han suscitado en los análisis doctrinales sobre el concepto de abuso es precisamente el de la relevancia del elemento subjetivo. El trabajo de LYAL se dedica en gran parte a una crítica de este elemento.

Otros autores partidarios de un concepto único de abuso son KIEKEBELD **(45)** , CERIONI **(46)** y PISTONE **(47)** . En la literatura española sostiene la unicidad del concepto de abuso SANZ GÓMEZ **(48)** .

4. El concepto de abuso

Supuesto que existe un único concepto de abuso en materia fiscal en el Derecho de la UE se plantea la cuestión de definir dicho concepto, para lo cual es necesario conciliar las definiciones formuladas en las sentencias *Halifax* y *Cadbury Schweppes*. La manera más clara de lograrlo es considerar que el elemento subjetivo de *Halifax* coincide con la nota de "artificialidad", central en la doctrina *Cadbury*.

La finalidad de obtener una ventaja fiscal como elemento subjetivo del abuso ha suscitado numerosas dudas. Una de ellas se refiere, en vista de las diversas expresiones empleadas por el TJE, a si basta con que dicha finalidad sea "esencial" **(49)** o tiene que ser "única" **(50)** . La cuestión ha sido resuelta, en principio, por la sentencia *Part Service* **(51)** . Sin embargo algunos autores continúan atribuyéndole relevancia **(52)** ; otros, en cambio le quitan importancia **(53)** , a nuestro juicio con razón.

La anterior cuestión se relaciona directamente con el significado de este requisito subjetivo. En el apartado 1 anterior recogimos la opinión del AG Poiares Maduro en sus conclusiones en el caso *Halifax* en el sentido de que el elemento subjetivo del concepto de abuso de *Emsland-Stärke* no consiste en la intención subjetiva de las partes sino que tiene que determinarse en virtud de datos objetivos, entre los que señala la artificialidad de la operación y la ausencia de una explicación para ésta distinta de la obtención de una ventaja fiscal. Esta posición es la que ha venido sosteniendo reiteradamente una amplia mayoría de la doctrina respecto al concepto de elusión fiscal en el Derecho interno de los Estados miembros y es también la que, en términos similares, prevalece en la construcción del concepto de abuso en el Derecho de la UE.

El rechazo del criterio subjetivo para la determinación del abuso no se funda únicamente en razones prácticas, o sea, la imposibilidad de conocer directamente la intención del sujeto, sino sobre todo en razones de principio, a saber, que lo relevante es la existencia de una vulneración objetiva del Derecho, de una actuación contraria a la finalidad de la norma jurídica. En la doctrina del Derecho comunitario ha hecho hincapié en el carácter objetivo del concepto de abuso, entre otros, LYAL **(54)** , quien afirma que "la intención subjetiva del contribuyente es un criterio poco fiable, porque nos dice poco o nada sobre la legitimidad de su elección de la operación o, y esto es más importante, sobre la realidad de la operación… No hay razón para negarle la elección simplemente porque está motivada por un ahorro fiscal. En lugar de la intención subjetiva, o junto a ella, es necesario un criterio objetivo fácilmente determinable, y tal criterio ha sido establecido por el Tribunal en el párrafo [81] de la sentencia [*Halifax*]: El 'carácter puramente artificial' de las operaciones en cuestión...". Y añade que "la referencia al carácter artificial de las operaciones del contribuyente refleja también un aspecto esencial del abuso del derecho objetivo (*abuse of law*): que la operación no cumple el propósito de la norma considerada. El abuso del derecho objetivo consiste en una conducta artificiosa (*contrived*) que manifiesta satisfacer los requisitos formales de una norma mientras que trata de obtener un resultado muy distinto del perseguido por ésta. El énfasis en la presencia de una construcción artificial es el aspecto que vincula más fuertemente la jurisprudencia en materia de IVA con la jurisprudencia sobre impuestos directos".

En la misma línea de vincular la intención del contribuyente con la artificialidad de la operación, si bien con distintos matices o reservas, pueden citarse otros autores, como SØRENSEN **(55)** , VOGENAUER **(56)** , LANG **(57)** y WEBER **(58)** .

Los criterios que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJE, determinan la existencia de abuso del derecho (objetivo) en el ámbito fiscal coinciden sustancialmente con los que muchas legislaciones y doctrinas nacionales han adoptado como elementos del concepto de elusión fiscal o *tax avoidance* en la terminología en lengua inglesa, en la que se elabora fundamentalmente la doctrina en el Derecho de la UE. Se trata, pues, de conceptos equivalentes. Esta es la tesis que hemos sostenido en trabajos anteriores, en los que afirmábamos que el abuso del derecho objetivo equivale al fraude a la ley –figura equivalente, a nuestro juicio, a la elusión fiscal--, mientras que el abuso del derecho sin más se refiere al derecho subjetivo **(59)** . En nuestra opinión, esta tesis es válida para el Derecho comunitario. Esta afirmación no encuentra un apoyo firme en la jurisprudencia del TJE, que utiliza en esta materia una terminología variada y confusa, como consecuencia del carácter plurilingüístico de la UE **(60)** . En efecto el Tribunal emplea con frecuencia conjunta e indistintamente los términos "elusión fiscal", "prácticas abusivas" y "montajes puramente artificiales" **(61)** , aunque este uso indistinto podría en cierto modo considerarse como un argumento a favor de la tesis que propugnamos; y esta variedad terminológica se complica aún más en las traducciones de las sentencias del TJE a las lenguas de los Estados miembros, en las que existen algunos errores de bulto **(62)** . La cuestión de la equivalencia en el Derecho comunitario entre abuso del derecho y elusión fiscal no es un ejercicio dogmático puramente académico sino que la respuesta que se dé a este interrogante aportará una necesaria claridad a la doctrina jurisprudencial del TJE y al debate en torno a ella.

La doctrina de Derecho comunitario sobre esta cuestión puede resumirse diciendo que si bien se aprecia en ella una

amplia coincidencia entre abuso y elusión, se formulan algunas reservas. Éstas derivan de las diferencias que se señalan entre el concepto de abuso en los grupos de casos encabezados respectivamente por *Emsland-Stärke* y *Halifax*, por un lado, y *Cadbury Schweppes*, por otro. La cuestión se relaciona, pues, con la de la unicidad del concepto de abuso (apartado 3 anterior). Una diferencia importante es que, según algunos autores, de *Cadbury* se deriva un concepto de abuso más riguroso que de *Halifax*, concepto este segundo que estaría próximo al de simulación **(63)** y, por tanto, al de evasión o fraude fiscal, lo cual lleva a algunos autores a plantearse si el concepto de abuso de *Cadbury* comprende, además de la elusión, la evasión o incluso sólo ésta **(64)** . A nuestro juicio, estas dudas son el reflejo de las consabidas dificultades de distinguir en la práctica la elusión (el fraude a la ley) fiscal y la simulación derivadas del hecho de que los indicios que apuntan a la existencia de estas figuras son en gran parte comunes. El rigor que entraña el criterio de los "montajes puramente artificiales" no debe llevar, en el plano dogmático o conceptual, a la conclusión de que el concepto de abuso establecido por la jurisprudencia del TJE incluye también a la simulación **(65)** .

Como observa DE BROE **(66)** , la razón de este mayor rigor, en comparación con el concepto de elusión fiscal generalmente aplicado por los Estados en el ámbito interno, se explica por los distintos intereses en juego: mientras que los Estados velan por el interés nacional y la preservación de la integridad de su sistema tributario, "el TJE debe procurar un equilibrio entre los intereses nacionales (protección de los ingresos fiscales, tutela de la igualdad entre los contribuyentes, adecuada distribución de las cargas públicas, etc.) y los intereses comunitarios (realización de los objetivos del Tratado, conducentes a la creación y buen funcionamiento de un mercado interior). Tiene que garantizar que las medidas anti-elusión y los conceptos de abuso nacionales no pongan en riesgo la plena eficacia y uniforme aplicación del Derecho comunitario en los Estados miembros. Por tanto, el concepto de elusión fiscal ilegítima del Tribunal está dictado más por el grado de frustración que cree que la medida anti-elusión nacional puede causar a los objetivos perseguidos por el Tratado y/o a los principios fundamentales del Derecho comunitario (tales como el de proporcionalidad) que por la protección de los intereses de los Estados miembros".

Como quedó apuntado más atrás (apartado 3), PIANTAVIGNA **(67)** rechaza la tesis de la identidad entre "abuso" y elusión fiscal. A su juicio, "abuso fiscal" (*tax abuse*) y "elusión fiscal" (*tax avoidance*) –es la terminología que utiliza— están relacionados pero no coinciden. De acuerdo con este autor, el TJE ha aplicado el principio (se entiende, de prohibición del abuso) en dos situaciones: una se produce "cuando una persona trata de apoyarse en un derecho europeo (*a European legal right*) para rodear o desplazar al Derecho nacional", situación que denomina "abuso del derecho [objetivo]" (*abuse of law*); la otra tiene lugar "cuando una persona trata de aprovecharse de un derecho concedido por el Derecho europeo (*a right in European law*) pero de manera contraria a su espíritu", situación que designa con el término "abuso del derecho [subjetivo] (*abuse of rights*). PIANTAVIGNA trata de aclarar estos conceptos de la manera siguiente: "abuso del derecho objetivo indica abuso *en* el Derecho comunitario; el objeto del abuso es una *norma agendi* perteneciente a un sistema fiscal nacional, que el contribuyente rodea mediante un maltrato (*mistreatment*) de disposiciones del Tratado". Añade que "en estos casos [el TJE] debería utilizar expresiones como *fraud on the law*, *fraude a la loi*, *avoidance of law* o *fraus legis*, para definir la utilización de instrumentos legítimos para fines ilegítimos". Por otro lado, "abuso del derecho subjetivo indica abuso *del* Derecho comunitario: el objeto del abuso es una *facultas agendi* otorgada por una Directiva comunitaria". **(68)**

Tras la construcción que hemos tratado de mostrar, traduciendo lo más fielmente de que hemos sido capaces la exposición del autor, éste formula la siguiente conclusión: "La nación comunitaria de abuso comprende tanto al *fraus legis* (es decir, la elusión del Derecho nacional) como el uso indebido de derechos otorgados por disposiciones comunitarias". Y añade: "En consecuencia, esta noción es distinta de la elusión fiscal, que es una especie de abuso fiscal: mientras que el abuso supone el uso impropio de un derecho, en los casos de elusión fiscal la elusión de la ley es central".

Aunque PIANTAVIGNA no establece expresamente esta conexión, parece que los conceptos de abuso del derecho objetivo y subjetivo que define coinciden sustancialmente con los adoptados por el TJE en los tipos de casos que tienen como paradigma *Cadbury Schweppes* y *Halifax* respectivamente. Esta identificación se encuentra en otros autores **(69)** . Sin embargo, no ha prevalecido en la doctrina dominante del Derecho comunitario, que prescinde de la distinción entre abuso del derecho en sentido subjetivo y objetivo y entiende que también en la situación *Halifax* existe un abuso de una norma jurídica, perfectamente identificable –añadimos—como fraude de ley. VOGENAUER lo ha expresado con meridiana claridad: "es fácil ver -afirma **(70)** -- que la prohibición del abuso del derecho, tal como ha sido desarrollada por el Tribunal en casos de 'elusión de normas' y 'apropiación de normas', es mucho más parecida a doctrinas nacionales como *fraude à la loi* y *Gesetzesumgehung* que el típico escenario de 'abuso del derecho' (*abuse of rights*)" **(71)** . Añade que "comentaristas familiarizados con el Derecho francés y alemán han señalado enseguida este paralelismo y quizá es esta la razón principal de la afirmación del Profesor Gordley de que la tradición continental en relación con el 'abuso del derecho' apenas contribuye al entendimiento de la moderna prohibición [del abuso del derecho] en el Derecho de la UE" **(72)** . VOGENAUER señala que "de hecho sólo hay tres decisiones del Tribunal que se parecen al clásico caso en que se alega que hay un *abus de droit* o *Rechtsmissbrauch* por parte de una persona en una relación horizontal con otra persona". Se refiere a los casos *Pafitis* **(73)** , *Kefalas* **(74)** y *Diamantis* **(75)** , relativos a acciones entabladas por un grupo de socios contra otro.

"Los otros casos de elusión de normas --prosigue VOGENAUER **(76)** -- en los que el Tribunal ha aplicado el principio de prohibición del abuso siguen un esquema similar. Enjuician las actividades de personas que tratan de eludir la legislación nacional apoyándose en una norma de Derecho de la UE, generalmente una libertad fundamental. Dado que estas libertades son *derechos* conferidos por el Tratado, es fácil de ver por qué se utiliza intuitivamente el lenguaje del 'abuso del derecho'. Este lenguaje se adecua también a los casos de apropiación de normas relativos a personas que tratan de obtener una ventaja de una norma de Derecho de la UE. De nuevo, estas *normas de Derecho de la UE* otorgan

derechos (a una compensación monetaria o a una reducción de impuestos), de manera que el abuso de una *norma de Derecho de la UE* coincide con un abuso de un *derecho* conferido por el Derecho de la UE".

De las consideraciones precedentes extrae VOGENAUER la siguiente conclusión: "Por consiguiente, no hay necesidad en el Derecho de la Unión Europea de establecer una distinción terminológica estricta entre el abuso del derecho objetivo (*abuse of law*) y abuso del derecho subjetivo (*abuse of rights*). Sin embargo, dado que la prohibición del abuso es una doctrina del Derecho comunitario, es necesaria una noción autónoma de abuso que no se confunda fácilmente con las doctrinas nacionales, especialmente porque el Derecho inglés ha sido tradicionalmente hostil a la noción de "abuso del derecho subjetivo" y nunca ha considerado necesario desarrollar una doctrina independiente sobre la "evasión" o el "rodeo de la ley". Por ello es aconsejable evitar el concepto de "abuso del derecho subjetivo" (*abuse of rights*) y "evasión de la ley" (*evasion of the law*) y utilizar la noción de "abuso del derecho objetivo" (*abuse of law*) o "abuso del Derecho comunitario" sugerida por el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones en *Halifax*".

Añade VOGENAUER **(77)** que "por las razones que se acaban de indicar, no hay lugar para criticar la ausencia de una distinción en el Derecho de la UE entre '*abus de droit/Rechtsmissbrauch*', por una parte, y 'fraude à la loi/Gesetzesumgehung', por otro, como una 'pérdida de claridad de pensamiento'. Es más, no cabe esperar que el Derecho comunitario resuelva una cuestión que durante siglos ha sido origen de perplejidad en los sistemas jurídicos nacionales". Se refiere el autor citado a las doctrinas francesa y alemana, en las que, en su opinión, dicha distinción tiende a difuminarse **(78)** .

Por nuestra parte, nos inclinamos a pensar que, si es cierto que en el Derecho comunitario la distinción entre *abuse of law* y *abuse of right* no tiene una gran relevancia, no es porque tienda a difuminarse y desaparecer, cosa que consideramos discutible, sino porque en el Derecho comunitario la noción de "abuso" se limita al primero y, en el ámbito tributario, coincide con la elusión. Esta es también realmente, si no la hemos entendido mal, la opinión del propio VOGENAUER.

5. El debate sobre la existencia de un principio general de prohibición del abuso del derecho en el Derecho comunitario

Como hemos visto más atrás (apartado 1), la idea de que la prohibición del abuso del derecho es un principio general del Derecho de la UE aparece varias veces en las sentencias del TJE, en alegaciones de las partes o de la Comisión, y se afirma con especial firmeza en las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro en el caso *Halifax* como principio deducido de la jurisprudencia del TJE. En la sentencia de este caso se habla ya claramente de un "principio de prohibición de prácticas abusivas" **(79)** . Pero es en la sentencia del caso *Kofoed* **(80)** donde el TJE proclama con absoluta rotundidad la existencia de este principio **(81)** . Con arreglo al Tribunal, la norma anti-elusión de la Directiva de fusiones **(82)** "refleja el principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido". El TJE añade inmediatamente varias formulaciones de esta prohibición contenidas en sentencias anteriores **(83)** , lo cual indica que considera que constituyen expresiones del mismo principio: "Los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho comunitario de manera abusiva o fraudulenta. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario".

Pensamos que pocos juristas pertenecientes a la tradición del *civil law* rechazarían la afirmación, que el TJE formula con toda claridad, de que la prohibición del abuso del derecho constituye un principio general del Derecho comunitario, aplicable en todos los campos de éste, no sólo en materia fiscal. Sin embargo, esta tesis ha suscitado una polémica especialmente entre juristas provenientes del mundo de la *common law* **(84)** .

Las posturas contrarias a la consideración de la prohibición del abuso como un principio general del Derecho comunitario se fundan sobre todo en el rechazo a la doctrina misma del abuso de derecho, muy extendido entre los juristas anglosajones **(85)** . Esta actitud se muestra en varios de los trabajos del congreso de Oxford de 2008 **(86)** , entre los que sobresale por el estudio comparado que realiza el de GORDLEY **(87)** , que comienza anticipando su conclusión en el sentido de que hay poco que aprender del estudio de la doctrina del "abuso de derecho" en la tradición del *civil law* que tenga utilidad para el Derecho de la UE. Para justificar esta tesis el autor citado realiza un estudio histórico sobre las figuras romanistas de la *aemulatio* y la *exceptio doli generalis*. Respecto a la primera comenta que "si el principio es únicamente que no puede ejercerse un derecho con la única finalidad de dañar a otro, tal principio, aunque sea perfectamente correcto, no puede ser de utilidad en el Derecho comunitario. En los casos sometidos al TJE puede ser de gran importancia que una persona haya actuado con el único propósito de librarse de un impuesto o de una norma. Pero no hay casos en los que su propósito haya sido dañar a otro". En este punto GORDLEY tiene plenamente razón, como hemos indicado en páginas anteriores (cfr. apartado 4). En el Derecho romano, explica GORDLEY, la *exceptio doli generalis* permitía al *iudex* fallar a favor del demandado si consideraba que no era equitativo fallar a favor del demandante y afirma que los juristas alemanes contemporáneos la consideran como el antecedente de la doctrina del abuso de derecho. El significado de la *exceptio*, dice, era impedir injusticias cuando no existía una base doctrinal formal para la desestimación.

Se refiere luego GORDLEY a la doctrina francesa sobre el abuso de derecho, que frente a la concepción de los derechos como absolutos, afirma que estos deben delimitarse atendiendo a su finalidad y función, incluido su aspecto social. GORDLEY cita la tesis de HAFERKAMP **(88)** , según la cual la doctrina del abuso de derecho es recibida en Alemania en 1934 por obra de SIEBERT, como superación del estrecho marco de la *aemulatio* **(89)** , y su rápida difusión se explica, según HAFERKAMP, por su sintonía con la ideología nacionalsocialista, en cuanto suponía una concepción del

Derecho menos individualista. Según GORDLEY si la doctrina sigue hoy vigente es porque nadie piensa en sus relaciones con el nazismo.

En opinión de GORDLEY **(90)** , el significado que se atribuye hoy al abuso del derecho no va mucho más allá del principio de que las leyes que reconocen derechos, como cualesquiera otras, no deben ser aplicadas de manera incoherente con la finalidad para la que se han aprobado, pero este principio, dice, es tan viejo como Aristóteles. Para que la doctrina del abuso de derecho tenga utilidad, debe contener un principio más restringido, pero este no se descubre en la jurisprudencia. En efecto, dice el citado autor, es difícil ver qué se gana al utilizar la expresión "abuso del derecho". GORDLEY ilustra esta afirmación con una crítica de los casos en los que la doctrina, en particular la alemana, aplica este concepto. A su juicio, para saber si alguien abusa de un derecho hay que determinar previamente si poseía tal derecho. Incluso si la doctrina del abuso del derecho hubiera sido más útil en Derecho privado, no sería útil en Derecho de la UE a menos que los problemas fueran similares, pero no lo son: en los casos sometidos al TJE se trata de una persona que ha actuado con el único propósito de rehuir la imposición o las normas. Para terminar se pregunta GORDLEY si la conclusión a la que se llega es que la UE no debería adoptar una doctrina del abuso del derecho, a lo que responde negativamente. La conclusión es que la UE no debe tomar prestada esa doctrina del Derecho privado; debería ser una doctrina nueva y distinta, aunque no indica cuál puede ser esta doctrina.

A nuestro juicio, cabe objetar a GORDLEY que su crítica de la doctrina del abuso del derecho se dirige casi exclusivamente contra el abuso del derecho subjetivo, que, como él mismo observa y hemos puesto reiteradamente de manifiesto en las páginas precedentes, no es el que se presenta en el Derecho comunitario en materia tributaria. En relación con el abuso del derecho subjetivo su crítica acaba por ser de carácter terminológico: no se gana nada llamando abuso del derecho a figuras que tienen una denominación específica **(91)** . Esta crítica tiene fundamento, en nuestra opinión, y vale también para el abuso del derecho objetivo, en la mayoría de los casos reconducible al fraude a la ley o, en el ámbito fiscal, a la elusión, como hemos tratado de demostrar más atrás (cfr. apartado 4). La generalización de la expresión "abuso del derecho" ha sido, por ello, una importante causa de confusión.

Una forma débil de oposición al principio de prohibición del abuso es afirmar que tiene una función meramente interpretativa, negándole otras funciones que generalmente se atribuyen a los principios generales, como la de cubrir las lagunas del Derecho **(92)** . Aparte de aquellos autores que niegan relevancia a esta cuestión **(93)** , la mayoría considera que la prohibición del abuso tiene un alcance que va más allá de la simple interpretación de las normas **(94)** . La oposición a un principio general anti-abuso en el Derecho comunitario se apoya también en argumentos de carácter político, que apuntan las consecuencias perniciosas que tendría su adopción para la Unión Europea y, en particular, para el mercado interior **(95)** .

La existencia del principio general de prohibición del abuso en el Derecho comunitario europeo se ha puesto en conexión con su eficacia respecto a los ordenamientos de los Estados miembros. Por una parte, un principio general haría innecesaria la adopción de normas anti-abuso por estos Estados; por otra parte, podría pensarse que les impone la obligación de establecer estas normas. La cuestión se ha planteado en el ámbito de la imposición directa a la vista principalmente de la sentencia del TJE en el asunto *Kofoed* **(96)** . Una de las cuestiones que se plantearon en este caso se refería a la aplicación de la norma anti-elusión de la Directiva de Fusiones 90/434 **(97)** , que permite, no ordena, a los Estados miembros la transposición a su ordenamiento de dicha norma. En la citada sentencia, el TJE consideró que existían indicios que podrían justificar la aplicación de la norma anti-elusión de la Directiva, pero el Derecho danés no contenía ninguna disposición específica de transposición de esta norma. El TJE recuerda, sin embargo, su doctrina en el sentido de que "para el cumplimiento de una directiva puede bastar, en función de su contenido, en determinados casos, un contexto jurídico general, de modo que no sea necesario reproducir las disposiciones de la directiva de manera formal y expresa en las disposiciones nacionales específicas" **(98)** . Recuerda asimismo que "todas las autoridades de un Estado miembro, al aplicar el Derecho nacional, están obligadas a interpretarlo, en la medida de lo posible, a la luz del texto y de la finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas", y si bien ello "no puede llevar a que una directiva cree, por sí misma e independientemente de una ley interna de adaptación, obligaciones para los particulares… se admite, no obstante, que el Estado puede, en principio, invocar frente a los particulares una interpretación conforme del Derecho nacional" **(99)** . Finalmente, el TJE declara que "es competencia del órgano jurisdiccional remitente examinar si existe, en Derecho danés, una disposición o un principio general según el cual el abuso de derecho esté prohibido u otras disposiciones sobre el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, y, por ello, justificar el gravamen del canje de las participaciones de que se trata" **(100)** .

CERIONI **(101)** sostiene que un principio general comunitario de prohibición del abuso del derecho, a diferencia de un mero principio interpretativo, no necesitaría normas o principios nacionales anti-abuso. Esto es lo que sucedería, en opinión de este autor, en el ámbito de la imposición indirecta, en el que *Halifax* y *Part Service* muestran indudablemente que en caso de abuso los beneficios de la Directiva deben ser denegados, en virtud del principio general, sin necesidad de que el Estado miembro establezca cláusulas anti-abuso específicas. Ello porque están afectados los intereses financieros de la UE y las normas que los tutelan son normas comunitarias. En el campo de la imposición directa, de la sentencia *Kofoed* podría inferirse que el principio anti-abuso no podría ser aplicado en ausencia de una norma nacional anti-abuso, por lo que en este campo la prohibición del abuso no tendría la misma relevancia como principio general que en el de los impuestos indirectos. CERIONI rechaza esta interpretación de la sentencia y considera que lo que en ella afirma el TJE es que al tribunal nacional le incumbe determinar si la Directiva ha sido transpuesta. Cuando no lo ha sido, la imposibilidad de las autoridades nacionales de reaccionar contra el abuso es el resultado de una *elección* **(102)** del legislador nacional. Esta opción, no obligación, de los Estados miembros de aplicar la norma anti-elusión de la Directiva es consecuencia de que esta tiene por finalidad proteger los intereses financieros de los Estados miembros **(103)** .

Parecidas ideas se encuentran en otros autores, como DE BROE **(104)** y PISTONE **(105)** .

El debate sobre la existencia de un principio general de prohibición del abuso en el Derecho comunitario nos parece un tanto artificial e impostado, y un producto de la oposición a la doctrina del abuso en el ámbito jurídico de la *common law*. Por las razones que ya hemos expuesto **(106)** , nos parece muy discutible como criterio para identificar a los principios generales del Derecho que éstos deban causar la invalidez de las normas que se les opongan. También es afectada la idea de un supuesto albedrío de los Estados miembros de reaccionar o no contra el abuso: no hay ningún ordenamiento jurídico digno de este nombre que tolere que se incumplan sus normas por el procedimiento de rodearlas y no reaccione contra estas prácticas sea mediante normas *ad hoc* sea mediante doctrinas jurisprudenciales. Puede decirse que el repudio del abuso en sus múltiples manifestaciones es uno de los rasgos esenciales de todo ordenamiento jurídico. Por eso no existe en este aspecto un vacío ni en el Derecho de la UE ni en los ordenamientos nacionales de los Estados miembros. En cuanto al primero, el TJE ha declarado la inadmisibilidad de las prácticas abusivas desde el primer momento y, en defecto de normas positivas específicas, ha invocado la prohibición del abuso como principio general del Derecho, lo cual es seguramente la función esencial de estos principios, aunque inicialmente no le pusiera esta etiqueta.

Los Estados miembros, por su parte, no necesitan que el Derecho comunitario les imponga la obligación de luchar contra la elusión fiscal, cosa que, por otra parte, tampoco podría hacer fuera de los ámbitos armonizados. De aquí que la tesis que, como hemos visto, se pretende extraer de la sentencia del caso *Kofoed* de que la norma anti-elusión de la Directiva 90/434 no podría aplicarse en ausencia de una norma nacional anti-elusión, sea una muestra de razonamiento de escuela. Como es natural, el TJE deja bien claro que no es necesaria la existencia en el Derecho nacional de una norma positiva sino que basta con que la aplicación de la Directiva resulte del "contexto jurídico general" **(107)** . El TJE deja en manos del tribunal remitente de la cuestión prejudicial la determinación de si en el caso concreto el ordenamiento nacional permite reaccionar contra la elusión, porque, en efecto, la reacción contra la elusión en la esfera interna puede variar entre los Estados, de manera que una operación que en un Estado se califica como elusión en otro se considera fiscalmente irreprochable. Esto es así porque, como es obvio, las formas y técnicas de la lucha contra la elusión se ajustan en cada ordenamiento nacional a la propia cultura y tradición jurídica, y el Derecho comunitario respeta estas diferencias, con la única limitación de que el combate contra el abuso se ajuste a este Derecho cuando resulte afectado.

Por otro lado, la elaboración de una doctrina del abuso del derecho por el TJE favorecerá sin duda la aproximación de los Derechos nacionales en esta materia. Este acercamiento será obligado cuando dicha doctrina se codifique en normas de Derecho secundario.

III. LA CODIFICACIÓN DE LA DOCTRINA ANTI-ABUSO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. Introducción

Al menos desde finales de la década de 2000 la Comisión Europea empezó a prestar una atención creciente a los problemas del fraude y la elusión fiscal. En 2007 emitió una comunicación sobre medidas anti-abuso **(108)** en la que hacía una síntesis de la jurisprudencia del TJE y afirmaba la necesidad de que los Estados miembros coordinasen sus normas anti-abuso a fin, entre otras cosas, de "elaborar definiciones comunes de los conceptos de prácticas abusivas y montaje puramente artificial (a fin de orientar en la aplicación de dichos conceptos en el ámbito de la fiscalidad directa)". A finales de 2012 la Comisión inicia una lucha contra la "planificación fiscal agresiva" **(109)** y entre otras medidas recomienda la utilización de una norma general anti-abuso común. El mismo día la Comisión formula una recomendación sobre la planificación agresiva en la que, junto con otras actuaciones, "invita" a los Estado miembros a adoptar una norma general anti-abuso ajustada al modelo que propone **(110)** . En su reunión de ese mismo año en México, el G-20 reitera la necesidad de prevenir la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios y anuncia que seguirá atentamente el trabajo en marcha de la OCDE en este campo. Se trata del conocido como proyecto BEPS de la OCDE, por la sigla de la frase en inglés *base erosion and profit shifting*. En adelante los trabajos de la UE y de la OCDE en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal seguirán caminos paralelos que se influencian recíprocamente.

2. Modificación de la directiva matriz-filial

En noviembre de 2013 la Comisión presentó una propuesta de Directiva de modificación de la Directiva matriz-filial **(111)** , que, entre otras disposiciones, introducía en ésta una norma anti-abuso, que seguía de cerca la propuesta por la recomendación de 2012. Esta propuesta chocó con la resistencia de algunos países, lo cual generó una agitada tramitación en el ECOFIN, en la cual la dicha propuesta fue finalmente desglosada y se aprobó por separado por medio de la Directiva (UE) 2015/121. La norma, que está contenida en los apartados 2 y 3 del artículo 1 de la Directiva matriz-filial, dice así en su versión española:

> *"2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.*
>
> *3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica."*

Prescindiendo del feo galicismo "acordar" y de la traducción de arrangement por "arreglo", es especialmente infeliz por su relevancia jurídica el término "falseado" que se ha utilizado para traducir el inglés *genuine*, que hubiera sido mejor traducir aquí por "no reales" o "no auténticos". El adjetivo inglés *genuine* proviene sin duda de la sentencia *Cadbury Schweppes*, donde se utiliza **(112)** para aplicarlo a las actividades económicas, que cuando tienen esta cualidad impiden, según el TJE, la aplicación de la norma nacional anti-elusión; en el caso de la citada sentencia la relativa a las sociedades extranjeras controladas (régimen CFC). La versión española de la sentencia *Cadbury Schweppes* emplea el término "efectivas", preferible a "falseadas". En el hecho de que baste que las operaciones tengan realidad económica para excluir que exista abuso radica el rigor que, como hemos señalado, los comentaristas atribuyen al test de *Cadbury*. De aquí que el preámbulo de la Directiva 2015/121 califique a la cláusula introducida de "norma común mínima"; reducción de su ámbito de aplicación que probablemente fue necesaria para lograr la unanimidad requerida para su aprobación.

3. El "paquete anti-elusión"

En enero de 2016 la Comisión formuló un conjunto de propuestas dirigidas a luchar contra la planificación fiscal agresiva reunidas en un llamado "paquete de lucha contra la elusión fiscal" **(113)** . El "paquete" contenía diversas iniciativas, entre las que figuraban una propuesta de Directiva relativa a la lucha contra la elusión fiscal **(114)** , designada abreviadamente como "Directiva anti-elusión fiscal" (en inglés *Anti-Tax Avoidance Directive*) y una recomendación sobre cuestiones en materia de convenios fiscales **(115)** . Ambas iniciativas comprendían una norma general anti-abuso.

A. La norma general anti-abuso de la Directiva anti-elusión

La norma general anti-abuso de la Directiva anti-elusión **(116)** , que sufrió algunos retoques durante la tramitación de la propuesta en el ECOFIN, está contenida en el artículo 6, que lleva por rúbrica "norma general contra las prácticas abusivas", y su texto es el siguiente:

> *"1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.*
>
> *2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.*
>
> *3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional."*

Es fácil ver que esta norma sigue de cerca a la de la Directiva matriz-filial; es más, los textos en inglés son prácticamente idénticos. La nueva norma sugiere varios comentarios. El primero es que el Derecho comunitario escrito utiliza indistintamente los términos "elusión fiscal" (*tax avoidance*) y "abuso" (*abuse*), como se advierte a la vista del título de la Directiva y de la rúbrica de la norma que examinamos. Este es, a nuestro juicio, un dato relevante en apoyo de nuestra opinión de que se trata de conceptos iguales. En segundo lugar, la repercusión de la norma general anti-abuso de la Directiva 2016/1164 en el Derecho español es muy reducida, por no decir nula: por un lado, como dispone expresamente, su ámbito de aplicación se limita al Impuesto sobre Sociedades, pero incluso en este ámbito el artículo 3 de la Directiva dispone que ésta "no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades".

En consecuencia, aunque, en nuestra opinión, no hay una gran diferencia en el fondo entre la norma anti-abuso de la Directiva y la norma del artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT), que es la norma general anti-elusión del Derecho español, ésta siempre podría aplicarse a los supuestos a los que se estime que aquélla no llega. Podría apreciarse una diferencia en el ámbito de aplicación de estas normas, por ejemplo, si se considera que la primera exige que la operación sea prácticamente simulada, como hemos visto que se interpreta por un sector de la doctrina el concepto de "montajes puramente artificiales" del Derecho comunitario, mientras que la segunda abarca el supuesto de elusión fiscal en sentido estricto, es decir, supuestos de operaciones reales pero artificiosas, realizadas con el propósito principal de elusión de la imposición. Esta interpretación de la norma anti-abuso de la Directiva encuentra apoyo en la expresión "mecanismos falseados" que utiliza dicha norma. Sin embargo, es dudoso que se pueda mantener tal interpretación a la vista de la definición de "mecanismos falseados" que formula el apartado 2 del artículo 6, que aplica el test de los "motivos económicos válidos" (*business purpose test*), perfectamente compatible con la realidad de las operaciones y muy difundido en el Derecho comparado como elemento del concepto de elusión. Ahora bien, incluso una interpretación restrictiva de la norma comunitaria como la expuesta no supondría una limitación sensible para la Administración tributaria y los tribunales españoles, que vienen utilizando la simulación y la elusión como conceptos prácticamente intercambiables, aun en ausencia de la disposición de salvaguarda del artículo 3 de la Directiva.

Por otra parte, si se entiende que el abuso previsto en el artículo 6 de la Directiva equivale prácticamente a la simulación, su ámbito de aplicación sería no ya más restringido que el del artículo 15 LGT, sino distinto de éste y similar al del artículo 16 de esta Ley, que regula las consecuencias tributarias de la simulación. En tal caso, ni siquiera llegaría a plantearse el problema de una hipotética restricción de la norma española anti-elusión por obra de la norma comunitaria,

cuya solución requiriese aplicar la norma del artículo 3 de la Directiva.

B. Recomendación sobre una norma general anti-elusión en los convenios internacionales en materia fiscal

La Recomendación de la Comisión europea sobre medidas contra el abuso de los convenios de doble imposición tiene por finalidad coordinar las medidas que adopten los Estados miembros de la UE en ejecución del proyecto BEPS de la OCDE y procurar que dichas medidas se ajusten al Derecho comunitario. La recomendación se refiere a dos de las "acciones" del proyecto **(117)** : la 6, que tiene por finalidad prevenir la concesión de los beneficios de un tratado internacional en materia fiscal en circunstancias en las que esta concesión no sea adecuada **(118)** , es decir, el abuso de los convenios, y la 7, destinada a prevenir la elusión artificial de la condición de establecimiento permanente **(119)** . De estas dos "acciones" nos interesa aquí la primera, porque una de las medidas que la OCDE recomienda en su informe de 2014 sobre esta acción es introducir en los convenios fiscales internacionales una norma general anti-abuso, que designa con la expresión inglesa *PPT rule*, porque se basa esencialmente en un test relativo al propósito principal de la operación o *Principal Purpose Test* **(120)** . En la citada recomendación, la Comisión aconseja a los Estados miembros que, en el caso de que, en los convenios fiscales celebrados entre sí o con terceros países, incorporen una norma general anti-elusión **(121)** basada en el test del propósito principal, de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE –al que se incorporará la propuesta en el informe sobre la acción 6 del proyecto BEPS- incluyan la modificación que señala en negrita en el texto propuesto.

La redacción recomendada dice así:

> *"Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente Convenio con respecto a ningún ingreso o capital si se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales objetivos de cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar, directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se demuestre que* ***refleja una actividad económica auténtica*** *o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso sería conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente Convenio."*

La modificación consiste en la inserción de la frase en negrita, dejando intacto el resto del texto. Por consiguiente, el criterio de la realidad económica de la operación, al que cabe considerar reflejo del concepto de "montaje puramente artificial" de la jurisprudencia del TJE, no sustituye al del "propósito principal" de la operación del texto original de la OCDE sino que se añade a él. Ello no deja de producir sorpresa, porque aunque se estime que el criterio añadido es más riguroso que el del propósito negocial, al mantenerse ambos criterios como alternativos la norma no resulta, en realidad, afectada por la modificación. Por ello, la redacción sugerida por la Comisión no satisfará a los críticos del texto de la OCDE, sea desde el punto de vista general, sea desde el de su conformidad con el Derecho comunitario europeo **(122)** .

---

(1) Sentencia de 3 de diciembre de 1974, asunto C-33/74.

Ver Texto

(2) Párrafos 12 a 14.

Ver Texto

(3) Cfr. CERIONI, L., *The "abuse of right" in EU company law and EU tax law: a re-reading of the ECJ case law and the quest for a unitary notion*, European Business Law Review, vol. 21, núm. 6, 2010, pág. 785.

Ver Texto

(4) Sentencia de 9 de marzo de 1999, asunto C-212/97.

Ver Texto

(5) Párrafo 24.

Ver Texto

(6) Párrafos 25 y 26.

Ver Texto

(7) Párrafo 27.

Ver Texto

(8) Párrafo 29.

Ver Texto

(9) Sentencia de 30 de septiembre de 2003, asunto C-167/01.

Ver Texto

(10) Sentencia de 14 de diciembre de 2000, asunto C-110/99.

Ver Texto

(11) Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02.

Ver Texto

(12) Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04.

Ver Texto

(13) La Comisión invoca (pfo. 37 de la sentencia) el artículo 4, apartado 3, del Reglamento (CE, Euratom) nº 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DO L 312, p. 1), conforme al cual «los actos para los cuales se haya establecido que su finalidad es obtener una ventaja contraria a los objetivos del Derecho comunitario aplicable al caso, creando artificialmente las condiciones requeridas para la obtención de esta ventaja, tendrán por consecuencia, según el caso, la no obtención de la ventaja o su retirada». Si bien el citado Reglamento no era aplicable a los hechos enjuiciados, según indica el TJE, "la Comisión considera, no obstante, que la disposición citada no es sino la expresión de un principio general del Derecho que estaba ya vigente en el ordenamiento jurídico comunitario. Señala que este principio jurídico general del abuso de derecho existe en la práctica totalidad de los Estados miembros y que ha sido aplicado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque éste no lo haya reconocido expresamente como un principio general del Derecho comunitario" (pfo. 38). Y cita los precedentes invocados por la Comisión. Por otra parte, la Comisión indica los requisitos que, a su juicio, debe reunir el abuso, que son los dos aceptados por el Tribunal a los que añade un tercero relativo a la carga de la prueba, que corresponde, en su opinión, a la administración nacional competente.

Ver Texto

(14) Párrafos 52 y 53.

Ver Texto

(15) Párrafo 54.

Ver Texto

(16) Conclusiones presentadas el 7 de abril de 2005, en el caso Halifax y otros. El análisis de la doctrina sobre el abuso está contenido en el apartado III.B, párrafos 60 y siguientes de las Conclusiones.

Ver Texto

(17) Párrafo 71. Añade a continuación el siguiente comentario: "Por tanto, estimo que el uso de la expresión «abuso de derecho» para describir lo que constituye, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, básicamente un principio de interpretación del Derecho comunitario puede en realidad ser equívoco. Por tanto, prefiero usar la expresión «prohibición del abuso de la legislación comunitaria» y hablaré de «abuso de derecho» únicamente cuando lo exija la sencillez".

Ver Texto

(18) Párrafo 87.

Ver Texto

(19) Párrafo 88.

Ver Texto

(20) Párrafos 68 y 69.

Ver Texto

(21) Párrafo 74.

Ver Texto

(22) Párrafo 75.

Ver Texto

(23) Párrafo 76.

Ver Texto

(24) LYAL, R., Cadbury Schweppes *and Abuse: Comments*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford y Portland, Oregon, 2008, pág. 431, observa que *Cadbury Schweppes* parece ser considerado como el nuevo *locus classicus* del concepto de abuso en la imposición directa, si bien advierte que no constituye una innovación sino que ha sido precedido por otras decisiones del TJE. A ello se aludirá en el texto. Por otra parte, observa LYAL que la sentencia únicamente utiliza la expresión "abuso" en relación con la cuestión planteada por los Comisionados (la administración) británica de si el establecimiento de una filial en otro Estado Miembro con el fin exclusivo de

beneficiarse de una legislación fiscal más favorable constituye un abuso de la libertad de establecimiento (alude al párrafo 37 de la sentencia), cuestión que califica de "insólita" (*extraordinary*, aquí en este sentido), pues a nadie se le ocurriría plantearla si la finalidad hubiera sido beneficiarse de salarios más bajos, una buena infraestructura o unos trabajadores bien formados, ni tampoco si Cadbury hubiera establecido una fábrica de chocolate en Irlanda.

Ver Texto

(25) Como es sabido, la denominación en inglés del régimen, con la que se lo conoce internacionalmente, utiliza la expresión *controlled foreign companies* o CFC, que en la versión española de la sentencia se traduce por sociedades extranjeras controladas o SEC.

Ver Texto

(26) Sentencia de 16 de julio de 1998, asunto C-264/96.

Ver Texto

(27) Sentencia de 12 de diciembre de 2002, asunto C-324/00.

Ver Texto

(28) Sentencia de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02.

Ver Texto

(29) Sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03.

Ver Texto

(30) Es, por tanto, en la sentencia *ICI* donde aparece por primera vez esta expresión. Según DE BROE, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, Amsgerdam, 2008, pág. 802, esta sentencia marca un giro en la jurisprudencia del TJE hasta entonces reacio a admitir la elusión de la legislación fiscal de los Estados Miembros como justificación de sus normas fiscales discriminatorias. En ella se acepta esta justificación a condición de que la norma nacional anti-elusión vaya dirigida específicamente contra "montajes puramente artificiales".

Ver Texto

(31) Párrafo 64.

Ver Texto

(32) Párrafos 53 y 54.

Ver Texto

(33) Párrafos 65 y 66.

Ver Texto

(34) Párrafo 72.

Ver Texto

(35) CERIONI, L., op. cit. *supra* nota 3, pág. 801, estima que en el primer grupo de casos cabe sostener que existe un principio autónomo de [prohibición del] abuso del derecho en el Derecho comunitario, mientras que en el segundo no existe tal principio, sino una simple consecuencia que deriva de la finalidad de las libertades fundamentales. Véase sobre la existencia de dicho principio más adelante en el texto.

Ver Texto

(36) DE BROE, L., op. cit. *supra* nota 30, pág. 768.

Ver Texto

(37) La expresión del original es *abuse of law*, añadiendo entre paréntesis (*fraus legis/fraude a la loi*).

Ver Texto

(38) Aquí la expresión original es *abuse of rights.*

Ver Texto

(39) Según PISTONE, P., *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before)* Emsland-Stärke 1 *to* Halifax *(and Beyond)*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, pág. 381, la literatura en lengua inglesa ha confundido ambos conceptos en el pasado y afirma que el objeto del abuso en materia tributaria es más frecuentemente el derecho objetivo que los derechos subjetivos, quizá –sugiere- porque las relaciones jurídicas en materia fiscal no comprenden la atribución de derechos con efectos *erga omnes* ni son interpersonales, sino que normalmente incluyen al contribuyente, por un lado, y a la Administración, por otro.

Ver Texto

(40) En este sentido cfr. PIANTAVIGNA, P., *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, EC Tax Review, 2011-3, pág. 137 y sig.

Ver Texto

(41) Cfr. FREEDMAN, J., *The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, pág. 367 y sigs.; PIANTAVIGNA, P., op. cit. nota anterior, pág. 138; RUIZ ALMENDRAL, V., *Tax Avoidance, the "Balanced Allocation of Taxing Powers" and the Arm's Length Standard: and odd Threesome in Need of Clarification*, en RICHELLE, I., SCHÖN, W. y TRAVERSA, E. (eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 2, Springer, Berlin/Heidelberg, 2013, pág. 147 y sig. RUIZ ALMENDRAL se refiere a la jurisprudencia del TJE sobre las cláusulas anti-elusión contenidas en Directivas y observa que las Directivas sobre impuestos directos o que los afectan no atienden principalmente a los impuestos sino a la integración en el mercado (fusiones, adquisiciones, relaciones entre matriz y filial); por eso dicha jurisprudencia no está orientada a la construcción del impuesto sino a objetivos que van más allá. Por el contrario, cuando conoce de casos de IVA el razonamiento del tribunal está más orientado hacia el impuesto. De aquí que, a juicio de la citada autora, la versión completa del test anti-elusión se haya elaborado en casos de IVA o de recursos propios de la UE, por lo que considera que *Halifax* y *Emsland-Stärke* son todavía los casos principales (*leading cases*) a este respecto. Llega así RUIZ ALMENDRAL a la conclusión de que en dichos casos no se utiliza la misma doctrina anti-abuso que en *Cadbury Schweppes*; sin embargo matiza su tesis en el sentido de que el hecho de que el test aplicado por el Tribunal sea distinto no significa que no exista una doctrina general anti-abuso. Sobre la cuestión de la unicidad del concepto de abuso volveremos en el siguiente apartado.

Ver Texto

(42) VANISTENDAEL, F., Halifax *and* Cadbury Schweppes: *one single European theory of abuse in tax law?*, EC Tax Review, 2006-4, pág. 195.

Ver Texto

(43) VANISTENDAEL, F., Cadbury Schweppes *and Abuse from an EU Tax Law Perspective*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), op. cit. *supra* nota 24, págs. 405 y sigs. (422 y sigs.).

Ver Texto

(44) LYAL, R., op. cit. *supra* nota 24, pág. 434.

Ver Texto

(45) KIEKEBELD, B., *Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?*, EC Tax Review, 2009-4, pág. 145, formula el siguiente concepto general de abuso: actividades u operaciones que contradicen el propósito de la norma de Derecho comunitario aplicable y tienen la finalidad principal de eludir la imposición. Añade que de esta definición se deduce que el resultado puede diferir entre las directivas y las libertades fundamentales.

Ver Texto

(46) CERIONI, L., op. cit. *supra* nota 3, págs. 802 y sigs., afirma que si los tipos de conducta que aparecen respectivamente en los dos grupos de casos ejemplificados respectivamente por *Halifax* y *Cadbury Scheppes* se consideran desde la perspectiva del comportamiento de los agentes económicos, se advierte fácilmente que los elementos de la conducta que se estima práctica abusiva tienden a coincidir. Tales elementos son, en opinión de CERIONI, los cuatro siguientes: a) La artificialidad de la operación, que formalmente cumple las condiciones exigidas para disfrutar del beneficio pero no sustancialmente; b) La finalidad de obtener el beneficio; c) El perjuicio de los intereses sea de terceros sea de terceros o de los ingresos fiscales; d) La contradicción de este resultado con la finalidad de las normas que otorgan el beneficio o con las libertades fundamentales. En consecuencia, opina que, desde la mencionada perspectiva, es posible sostener que la noción de abuso es unitaria. No obstante, encuentra una diferencia entre los dos grupos de casos consistente en que en las situaciones tipo *Halifax* la carga de la prueba del abuso recae sobre las autoridades fiscales nacionales, mientras que en el caso de ejercicio de las libertades fundamentales la letra de la sentencia *Cadbury Schweppes* sugiere que es la sociedad quien debe probar que no debe aplicársele la norma (nacional) anti-abuso, al menos cuando esta norma es de aplicación automática (como en el caso de las del régimen *CFC*) si la sociedad no prueba que la situación en cuestión no cae dentro del concepto de abuso. Por el contrario, las sentencias de los casos *Centros* e *Inspire Art* sugieren que, en relación con el sector del Derecho de sociedades, en caso de ejercicio de las libertades fundamentales la carga de la prueba de la práctica abusiva recae sobre los Estados miembros, que deben demostrar la existencia de abuso caso por caso.

Ver Texto

(47) PISTONE, P., op. cit. *supra* nota 39, pág. 391, afirma que existe un único concepto de abuso en el Derecho europeo basado en los elementos indicados en la sentencia *Halifax*, "con un único marco de aplicación, independientemente de cuál sea el impuesto considerado y con la salvaguarda de posibles elementos fácticos diferentes".

Ver Texto

(48) SANZ GÓMEZ, R. J., *La lucha de los Estados contra la elusión fiscal en el contexto de la Unión Europea*, Civitas, 2012, págs. 226 y sigs.

Ver Texto

(49) Sentencia *Halifax*, párrafos 75, 81 y 86. Sin embargo, en el párrafo 60 se refiere a "la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico" y en el párrafo 82 alude a que el tribunal remitente de la cuestión prejudicial "considera que las operaciones de que se trata en el litigio principal tenían como única finalidad la de obtener una ventaja fiscal".

Ver Texto

(50) Sentencia *Cadbury*, párrafo 63.

Ver Texto

(51) Sentencia de 21 de febrero de 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl*, asunto C-425/06, en materia de IVA. En este asunto la primera cuestión prejudicial que somete al TJE la Corte italiana de casación es la siguiente: "El concepto de abuso de Derecho, definido en la sentencia [Halifax y otros, antes citada] como una operación cuya finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal, ¿es coincidente, más amplio o más restrictivo que el de operación llevada a cabo sin otros motivos económicos que no sean la obtención de una ventaja fiscal?". La respuesta del TJE (párrafos 44 y 45) es que "cuando [el Tribunal de Justicia] señaló en el apartado 82 de la [sentencia *Halifax*] que, en cualquier caso, las operaciones de que se trataba en el litigio principal tenían como única finalidad obtener una ventaja fiscal, no elevó dicha circunstancia a la categoría de requisito para la existencia de una práctica abusiva, sino que simplemente subrayó que, en el litigio de que conocía el órgano jurisdiccional remitente, el umbral mínimo que permitía calificar una práctica de abusiva había sido incluso rebasado.

Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión planteada que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate."

Ver Texto

(52) VOGENAUER, S., *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, págs. 539 y sig., estima que la jurisprudencia posterior a *Part Service* es confusa y que la expresión "única finalidad" se continúa usando juntamente con la fórmula "finalidad esencial". Señala que el test de la única finalidad es mucho más seguro que el de la finalidad esencial, ya que éste exige la ponderación de los distintos motivos de la operación y entraña, en consecuencia, un mayor juicio de valor. Concluye que quizá no haya lugar para un test unitario en este punto y que el test del motivo único puede ser más adecuado en sectores como el Derecho tributario que requieren un especial énfasis en la seguridad jurídica.

Ver Texto

(53) En este sentido, v. LYAL, R., op. cit. *supra* nota 24, pág. 429, según el cual en *Part Service* el TJE se limitó a reiterar la postura de *Halifax* de que la ventaja fiscal no tiene que ser el único propósito de la operación. Afirma LYAL –aludiendo expresamente a la utilización en la versión inglesa de la primera de la expresión *principal aim* [pfo. 62] subrayada por VANISTENDAEL, que no aparece en otras versiones de la sentencia en las que, como en la española, se utiliza la expresión "finalidad esencial"-- que la aparente divergencia entre ambas sentencias es el resultado de una diferencia en la traducción inglesa para la que no existe una razón clara. Desde el punto de vista metodológico es muy interesante el comentario de este autor de que esta atención preferente en las palabras exactas usadas por el Abogado General y por el Tribunal pueden ser un ejemplo de sobre-interpretación. Conviene tener en cuenta –afirma--que una sentencia del Tribunal no es un texto legislativo, en el que hay que atribuir a cada palabra su correspondiente significado. La explicación de la utilización por el Tribunal de la expresión "finalidad esencial" en lugar de "única finalidad" en *Halifax* puede ser simplemente que no quería hacer demasiado fácil para los contribuyentes el argumento de que aunque el verdadero propósito de su operación era la elusión fiscal, había también una finalidad económica más o menos plausible. Hay que señalar también –añade LYAL-- que en el mismo párrafo en el que estableció el test de la "finalidad esencial" el Tribunal aprobó expresamente el razonamiento del Abogado General Poiares Maduro, afirmando que 'la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales' (párrafo 75 de la sentencia)".

Ver Texto

(54) LYAL, R., op. cit. *supra* nota 24, pág. 430 y sig.

Ver Texto

(55) SØRENSEN, K. E., *Abuse of rights in Community law: a principle of substance or merely rethoric?*, Common Market Law Review, 43-2, 2006, pág. 451: "El segundo elemento subjetivo [de *Emsland-Stärke*] parece que corresponde a las operaciones artificiales a las que ya se ha hecho referencia como una parte esencial de los casos en los que el TJE ha aceptado que podían adoptarse medidas contra el abuso". Más adelante (ibid. pág. 457) afirma que "hay indicaciones [en la jurisprudencia del TJE] de que los motivos pueden no ser relevantes. Los motivos en sí mismos no prueban la existencia de abuso, puesto que tienen que fundarse en pruebas objetivas". No obstante, se plantea la siguiente duda: "La cuestión es si la jurisprudencia debe entenderse en el sentido de que los Estados miembros no pueden basarse en tales pruebas. Hay casos que pueden entenderse en el sentido de que rechazan la relevancia de los motivos; sin embargo, hay otros en los que el TJE parece aceptar la relevancia de tales pruebas. Por ello es difícil desechar la conclusión de que el motivo para ejercitar un derecho comunitario puede ser relevante en algunas situaciones, y puede utilizarse como prueba de abuso, en apoyo de otras pruebas objetivas". Parece que el autor citado considera que el motivo puede apreciarse directamente, puesto que lo distingue de las pruebas objetivas, y por tanto constituir una prueba en sí mismo. Estamos, a nuestro juicio, ante un ejemplo de la sobre-interpretación señalada por LYAL (*supra* nota 53).

Ver Texto

(56) VOGENAUER, S., op. cit. *supra* nota 52, pág. 538, afirma que "existe ahora un amplio consenso de que la prohibición del abuso no necesita una investigación de la motivación interna de las personas que invocan la norma en cuestión. La práctica abusiva se determinará sobre la base de factores objetivos que constituyan pruebas de las verdaderas razones comerciales de la operación". El autor citado no se refiere a la artificialidad de la operación sino a sus motivos comerciales, es decir, el *business purpose* o "motivos económicos válidos", en la expresión acuñada entre nosotros. Pero es obvio que ambos criterios están estrechamente relacionados y así lo entendió el AG Poiares Maduro en sus conclusiones en el caso *Halifax*, como más atrás hemos visto, y el TJE en su sentencia en este caso (párrafos 75 y 81).

Ver Texto

(57) LANG, M. y HEIDENBAUER, S., *Wholly Artificial Arrangements*, en HINNEKENS, L. y HINNEKENS, P. (eds.), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders. Festschrift Vanistendael*, Kluwer, 2008, págs. 608 y sigs., observan que es dudoso que los motivos desempeñen en *Cadbury Schweppes* un papel como requisito adicional a fin de determinar que una operación es "puramente artificial", a pesar de que la sentencia también lo exige. Distinguen entre ese caso y *Emsland-Stärke* y *Halifax* porque el primero afecta a las libertades fundamentales mientras que los segundos se refieren al abuso de Derecho comunitario secundario y consideran que el elemento subjetivo tiene que aplicarse de manera diferente en ambos tipos de casos. Afirman, sin embargo, que de casos como *Emsland-Stärke* no se deduce necesariamente que la intención del operador económico sea un

criterio independiente a fin de determinar la existencia de una situación abusiva.

Ver Texto

(58) WEBER, D., *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, pág. 397. WEBER opina que, dado que la intención tiene que deducirse de datos objetivos, el elemento subjetivo y el elemento objetivo (una de cuyas formulaciones es el criterio de los "montajes puramente artificiales") del concepto de abuso a partir de *Emsland-Stärke* aparecen entrelazados y difíciles de separar. Como se indica ya en el título de este trabajo, el autor discrepa de la doctrina que pone en duda la relevancia del test subjetivo y considera que la presencia de una intención subjetiva de obtener la ventaja fiscal es necesaria para que no se aplique la norma que confiere dicha ventaja; de lo contrario deben prevalecer, en opinión de WEBER, los principios de legalidad y seguridad jurídica. No basta, afirma, con que la ventaja sea contraria a la finalidad de la norma, ya que ésta puede estar mal formulada. Por nuestra parte nos limitaremos a afirmar que la tesis expuesta se funda en un entendimiento del principio de legalidad según el cual éste postularía atenerse al texto literal de la ley y no al sentido que resulte de su interpretación. Dicha tesis, claramente inadmisible, revela, por otra parte una actitud formalista respecto al concepto de abuso. Tampoco es aceptable la tesis de WEBER (ibid., pág. 399) de que el test objetivo y el subjetivo suponen de hecho una división de la carga de la prueba, en el sentido de que incumbe a la administración tributaria probar el cumplimiento del test objetivo, y si ello se ha logrado, resultaría la existencia de una sospecha de abuso (*sic*), que puede ser refutada por el interesado mediante la demostración de que tenía una razón no fiscal para la operación. De acuerdo con esta tesis, la carga de la prueba viene a recaer en última instancia sobre el contribuyente, cuya intención elusiva se presume a partir del elemento objetivo. Esta tesis en el fondo rechaza la autonomía del elemento subjetivo respecto al objetivo, que es lo que sostiene la doctrina mayoritaria, según la cual la demostración de la artificialidad de la operación o, lo que es lo mismo, la prueba de la ausencia de motivos económicos válidos para su realización es suficiente para determinar la existencia del abuso. Esta prueba incumbe a la administración tributaria, mientras que recae sobre el contribuyente la contraria.

Ver Texto

(59) Los trabajos aludidos son los titulados *Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria y La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria*, incluidos en el volumen PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009. La tesis indicada está expuesta en las páginas 129 y sigs. y 162 y sigs. de este volumen.

Ver Texto

(60) Cfr. VOGENAUER, S., op. cit. *supra* nota 52, pág. 524.

Ver Texto

(61) Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de marzo de 2007, *Thin Cap*, C-524/04, pfos. 71, 73 y 79; 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05, pfos. 37 y 38; 20 de mayo de 2010, *Zwijnenburg*, C-352/08, pfo. 47; y 10 de noviembre de 2011, *Foggia*, C-126/10, pfo. 50.

Ver Texto

(62) Uno de los errores más graves en la materia que nos ocupa es la confusión entre "elusión fiscal" (en inglés *tax avoidance*) y "evasión fiscal" (*tax evasión*) por contaminación del francés *évasion fiscale*, que significa "elusión". Los comentaristas han llamado repetidamente la atención sobre este error: cfr. DE BROE, L., op. cit. *supra* nota 30, pág. 800; PISTONE, P., op. cit. *supra* nota 39, pág. 385. Nosotros mismos hemos señalado este error en PALAO TABOADA, C., *Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales*, incluido en la op. cit. *supra* nota 59, pág. 203.

Ver Texto

(63) Esta idea ya había sido apuntada antes de la sentencia *Cadbury* por RUIZ ALMENDRAL, V., *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, Intertax, 33-12, 2005, pág. 577, donde afirma que "en el momento actual, la interpretación del Tribunal puede dar lugar a diversas disonancias con el concepto común de elusión fiscal. En opinión del Tribunal, sólo las operaciones que pueden calificarse como artificiales pueden ser desconocidas a efectos fiscales. Es más, la artificialidad se define en términos tan estrictos que, en el límite, presenta ciertas similitudes con la simulación (*sham*)". RUIZ ALMENDRAL reitera esta idea en un trabajo posterior (*Tax Avoidance, the "Balanced Allocation of Taxing Powers" and the Arm's Length Standard…* cit. *supra* nota 41, pág. 148). Algunos autores ven una confirmación de esta tesis en el ejemplo de "montaje puramente artificial" que pone el TJE en dicha sentencia (pfo. 68), a saber, una filial "fantasma" o "pantalla" (en inglés *letter-box* o *front subsidiary*), aunque este ejemplo sólo ilustra la idea de que el "montaje puramente artificial" no es otra cosa que la ausencia de una real actividad económica (cfr. el propio párrafo 68 y el 65 de la sentencia). Los comentaristas han discutido si una sociedad de esas características es necesariamente un "montaje puramente artificial" y carece en todo caso de realidad económica: cfr. LANG, M. y HEIDENBAUER, S., op. cit. *supra* nota 57, pág. 603 y sig.; LANG, M., Cadbury Schweppes' *Line of Case Law from the Member States' Perspective*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, pág. 444.

Ver Texto

(64) Cfr. DE BROE, L., op. cit. *supra* nota 30, pág. 809, según el cual los razonamientos de *Cadbury* "sugieren que el Tribunal sostiene que existe abuso del Derecho comunitario en el caso de evasión fiscal (fraude), no en el caso de elusión fiscal"; PISTONE, P., op. cit. *supra* nota 39, págs. 387 y sigs. Ambos autores se refieren al ejemplo de las *letter-box companies* de la sentencia *Cadbury*. Sin embargo, para DE BROE (ibid. pág. 807 y sig.), del hecho de que, de acuerdo con *Cadbury*, para determinar la existencia de un "montaje puramente artificial" sea necesario aplicar el doble test de abuso de *Emsland-Stärke* y *Halifax* indica que "en opinión del Tribunal, cuando se ejercitan las libertades comunitarias con fines de optimización fiscal, abuso del Derecho comunitario y elusión fiscal ilegítima son conceptos convergentes". La misma afirmación se reitera en la pág. 825.

Ver Texto

(65) Esta es también la conclusión de PISTONE, ibid., pág. 389: "*desde una perspectiva verdaderamente dogmática* me pregunto si [la conclusión de que el concepto de abuso en el ámbito de los impuestos directos comprende la evasión] no debería cambiar en

el futuro. El abuso en el ámbito tributario surge cuando el contribuyente trata de aplicar las normas en situaciones atípicas dando lugar a un ahorro fiscal, mientras que el fraude está intrínsecamente ligado a la prueba del comportamiento del contribuyente para crear una situación artificial al igual que la evasión, aunque con menor intensidad en el elemento subjetivo. En consecuencia… *creo que las prácticas abusivas deberían limitarse a la categoría tributaria tradicional de la elusión fiscal,* no sólo a efectos del IVA (como sucede hoy), sino también en el ámbito de la imposición directa, al no haber un fundamento razonable para la distinción en el actual escenario" (cursiva añadida).

Ver Texto

(66) DE BROE, L., op. cit. *supra* nota 30, págs. 827 y sig.

Ver Texto

(67) Cfr. *supra* nota 40.

Ver Texto

(68) PIANTAVIGNA señala, además, tres diferencias entre el abuso del derecho objetivo y el abuso del derecho subjetivo. La primera es que "el abuso del derecho objetivo es ilegítimo desde el punto de vista del instrumento: el contribuyente utiliza impropiamente un instrumento jurídico con el propósito de eludir los efectos fiscales nacionales. Lo abusivo es la técnica empleada. Por el contrario, el abuso del derecho subjetivo es ilegítimo desde el punto de vista del resultado: mientras que los dispositivos utilizados son –aparentemente-- legales, el fin fiscal –reducción del impuesto—es ilegal". La segunda es que las normas relevantes son distintas en ambos casos: en el primero son normas del Tratado relativas a las libertades fundamentales; en el segundo, las normas específicas de Directivas comunitarias que otorgan beneficios a los contribuyentes. Una tercera distinción consiste, en opinión del autor citado, en que en el abuso del derecho objetivo se trata de un límite externo: la operación puede ser abusiva para el sistema nacional (objeto de rodeo) pero no para el Derecho comunitario, y viceversa; en el abuso del derecho subjetivo se trata de un límite interno: el contribuyente trata de aprovecharse de una disposición de la UE cuyo espíritu es contrario a la concesión de esa ventaja.

Ver Texto

(69) Más atrás (nota 36) hemos reseñado la opinión de DE BROE. Un autor peteneciente al ámbito de la *common law* como FARMER, P., *Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, págs. 4 y sig., parece referirse al concepto de abuso del derecho (subjetivo) del Derecho continental con la expresión *"classic" abuse*, en el sentido de abuso de las libertades fundamentales (*Emsland-Stärke* y *Halifax*), que distingue del concepto de abuso en los que el ejercicio de una libertad fundamental tiene una motivación fiscal. En opinión de FARMER, en *Cadbury Schweppes* se produce una superposición exacta entre ambos conceptos de abuso, en cuanto el TJE considera que la restricción de la libertad de establecimiento que origina la norma controvertida está justificada en la medida en que dicha norma esté destinada a combatir casos de "abuso clásico".

Ver Texto

(70) VOGENAUER, S., op. cit. *supra* nota 52, pág. 555.

Ver Texto

(71) Con las expresiones *rule avoidance* y *rule appropriation* designa VOGENAUER (ibid. págs. 526 y sigs.) a los siguientes grupos de casos: la primera a aquellos casos en los que una persona trata de apoyarse en una norma de Derecho comunitario a fin de eludir la aplicación de una norma nacional; la segunda a aquellos casos en los que una persona trata de que se le aplique una norma de Derecho europeo a fin de conseguir las ventajas que se derivan de ella. Entre otros muchos ejemplos de estas categorías, cita *Cadbury Schweppes* con relación a la primera y *Halifax* respecto de la segunda. En definitiva, pues, con las mencionadas expresiones VOGENAUER designa a los dos grupos de casos que generalmente se distinguen en esta materia.

Ver Texto

(72) VOGENAUER alude al trabajo de GORDLEY, J., *The Abuse of Rights in the Civil Law Tradition*, incluido también en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, págs. 33 y sigs., del que tendremos ocasión de ocuparnos más adelante.

Ver Texto

(73) C-441/93

Ver Texto

(74) C-367/96

Ver Texto

(75) C-373/97

Ver Texto

(76) VOGENAUER, S., op. cit. *supra* nota 52, pág. 556. La cursiva es del original.

Ver Texto

(77) Ibid., pág. 557.

Ver Texto

(78) Como muestra de ello en el Derecho alemán, cita el § 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, del que afirma que "amalgama ambas doctrinas" en cuanto se refiere a la elusión por medio del abuso de la configuración jurídica. Sin embargo, el ejemplo no nos parece bien elegido ya que este abuso es muy distinto, en nuestra opinión, del abuso del derecho en el sentido tradicional, del que son un caso típico los actos de emulación, que es el que originariamente designa la expresión francesa *abus de droit*. La doctrina alemana ampliamente dominante considera que lo que regula el § 42 de la *Abgabenordnung* es la elusión fiscal (*Steuerumgehung*), que, según dicha doctrina, es una especie de fraude a la ley (*Gesetzesumgehung*).

Ver Texto

(79) Párrafo 70.

Ver Texto

(80) Cit. *supra* nota 61.

Ver Texto

(81) Párrafo 38. DE BROE, L., op. cit. *supra* nota 30, pág. 830, afirma que en *Kofoed* el TJE formula el principio por primera vez en términos inequívocos.

Ver Texto

(82) La sentencia cita el artículo 11.1, letra a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Su texto es el siguiente: "Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal". La Directiva 90/434 ha sido sustituida por la número 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, y la norma anti-elusión, que ha permanecido invariable, está contenida en el artículo 15.1, a).

Ver Texto

(83) El TJE cita las sentencias de 9 de marzo de 1999, *Centros*, C-212/97, párrafo 24; de 21 de febrero de 2006, *Halifax*, C-255/02, párrafos 68 y 69; de 6 de abril de 2006, *Agip Petroli*, C-456/04, párrafos 19 y 20, y de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, párrafo 35.

Ver Texto

(84) No es casualidad que a la cuestión de si existe un principio general anti-abuso en el Derecho comunitario se dedicase un congreso internacional celebrado en Oxford en octubre de 2008, cuyos trabajos se recogieron en el volumen editado por DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S., con el título *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, cit. *supra* nota 24, importante no sólo para dicha cuestión específica sino en general para el concepto de abuso en el Derecho comunitario. Varios de estos trabajos han sido citados en el presente artículo. Uno de los editores de este volumen, R. DE LA FERIA, tributarista portuguesa afincada en Oxford, había planteado anteriormente el problema de la existencia del principio general anti-abuso en un importante trabajo titulado en términos afirmativos y no interrogativos *Prohibition of Abuse of (Community) Law: A New General Principle of EC Law through Tax*, Common Market Law Review, núm. 45, 2008, págs. 395 y sigs. En este trabajo la autora estudia fundamentalmente el desarrollo del concepto de abuso en la jurisprudencia del TJE y sólo al final (págs. 436 y sigs.) se plantea la cuestión de la existencia del principio. A este respecto señala las opiniones de los Abogados Generales hasta 1990, es decir, con anterioridad a las sentencias en materia fiscal, opiniones que clasifica en afirmativas, negativas y dubitativas, y observa que a partir de dichas sentencias ha aparecido una cuarta posición: la de quienes opinan que el principio anti-abuso es un principio del Derecho comunitario, pero no un principio general sino un principio interpretativo. Sobre ello véase lo que se dice más adelante en el texto. En su introducción al volumen del que es coeditora titulado *Introducing the Principle of Prohibition of Abuse of Law*, págs. XV y sigs., DE LA FERIA lleva a cabo una exposición teórica del proceso de gestación de los principios generales del Derecho comunitario, que describe como un proceso de "reverberación", término que toma de la acústica y de la dinámica de ondas. Identifica las distintas fases de este proceso con fallos del TJE.

Ver Texto

(85) VOGENAUER, S., op. cit. *supra* nota 51, pág. 540, afirma que "la noción de 'abuso' tiene en sí misma una connotación moral fuertemente negativa… Es esta difuminación de la línea de separación entre el derecho y la moral lo que hace a las doctrinas del abuso tan desagradables (*unpalatable*) para los juristas del ámbito de la *common law* empapados en la tradición del positivismo jurídico". Parece innegable, en efecto, que ciertas ideas morales han influido en la doctrina del abuso del derecho. En este sentido RESCIGNO, P., *L'abuso del diritto*, Rivista di Diritto Civile, parte I, 1965, págs. 212 y sigs. destaca entre las ideologías que han ejercido esta influencia la católica y la socialista. La primera postula una exigencia de legitimidad moral de los actos de la cual deriva que "los derechos deben ejercitarse *civiliter*, en un espíritu de sociabilidad humana y civil, que implica el respeto de las personas a las que puede afectar, directa o indirectamente, el ejercicio del derecho" (pág. 222). La cita es de DABIN, *Le droit subjectif*, Paris, 1952, pág. 298. RESCIGNO añade (ibid.) que "el límite al ejercicio del derecho acaba por estar marcado por los deberes que incumben a cada sujeto frente a Dios, frente a sí mismo, frente al prójimo", y afirma seguidamente que "[l]a meditación católica sobre el problema jurídico del abuso corre así el riesgo de terminar en la teología moral e identificar el abuso con el 'pecado', puesto que la sanción infligida por la norma positiva se añade a la censura moral y la presupone". Más adelante (pág. 224) observa RESCIGNO que "la doctrina católica contemporánea parece anular la distinción entre el 'fuero interno' y el 'fuero externo', atribuyendo al juez estatal el poder de indagar los motivos que incitan la conciencia individual, y aplicando los preceptos de un derecho natural que trata de hacerse derecho positivo vigente (ibid. pág. 224) y comenta que "precisamente por esta pretensión de descender al fondo del alma humana para descubrir la malicia y la maldad que en ella se esconde, la pretensión de que el juez civil pueda conocer y sancionar el pecado, es por lo que el término y la idea misma de abuso del derecho son extraños a la jurisprudencia británica y decididamente rechazados por ella" (pág. 225).

Ver Texto

(86) *Vide* nota 84. Entre los trabajos incluidos en el volumen citado que muestran una actitud contraria a la doctrina del abuso del derecho figura también el de SIMPSON, E, *Is There a Role for a European Principle Prohibiting Abuse of Law in the Field of Personal Taxation? A Comment*, págs. 485 y sigs., en el que se afirma que el razonamiento sobre el abuso ha sido desarrollado por el TJE de dos maneras muy distintas, a las que pone los nombres de utilización como "escudo" y como "espada" respectivamente. La primera es cuando el abuso se alega como justificación de restricciones a las libertades fundamentales (supuesto *Cadbury*); la segunda es como instrumento contra la elusión fiscal (caso *Halifax*). El autor rechaza esta segunda utilización con los argumentos que habitualmente se esgrimen por los opositores de la lucha contra esta forma de infracción de las normas fiscales, incluyendo las que, en su opinión, se derivan de la experiencia interna del Reino Unido; en concreto las resistencias que encontró la llamada doctrina *Ramsay*. A juicio de SIMPSON, la doctrina del abuso como instrumento anti-elusión (como "espada") únicamente debería emplearse para la protección de los recursos propios de la UE y no en el ámbito de la imposición personal, aunque reconoce que no se ha producido una extensión de la doctrina del abuso a esta esfera en la jurisprudencia del TJE.

Ver Texto

(87) GORDLEY, J., op. cit. *supra* nota 72.

Ver Texto

(88) GORDLEY cita la obra de HAFERKAMP titulada *Die heutige Missbrauchslehre: Ergebnis nazionalsozialistichen Rechtsdenkens?*, Berlin, Spitz, 1995. La traducción del título es "La doctrina actual del abuso del derecho: ¿producto del pensamiento jurídico nacionalsocialista?".

Ver Texto

(89) Esta figura estaba ya recogida en el § 226 del Código civil, bajo la rúbrica *Schikaneverbot*. Su traducción es la siguiente: "El ejercicio de un derecho no está permitido cuando sólo puede tener por finalidad hacer daño a otro". Según SIEBERT, citado por GORDLEY, esta figura era demasiado estrecha para abarcar supuestos como la *Verwirkung*, figura relacionada con la doctrina de los actos propios. La obra de SIEBERT en esta materia, de 1934, lleva por título *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung* (cit. por GORDLEY, nota 50). Sobre esta figura v. en la doctrina española DIEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L., *La doctrina de los propios actos*, Bosch, Barcelona, 1963, págs. 93 y sigs.

Ver Texto

(90) GORDLEY, J., op. cit. *supra* nota 72, págs. 42 y sigs.

Ver Texto

(91) LYAL, R., op. cit. *supra* nota 24, pág. 432, comentando la sentencia *Cadbury Schweppes*, observa que la afirmación de que un "montaje puramente artificial" es un establecimiento que carece de sustancia económica real no es otra cosa que una interpretación del término "establecimiento", por lo que cabe preguntarse qué valor añadido hay en la utilización de la expresión "abuso del derecho". Responde que "desde una cierta perspectiva es legítimo decir que no hay ninguno; si hay una construcción [jurídica] totalmente artificial no hay establecimiento ni ejercicio de la libertad. El concepto de abuso no es en sí mismo de ninguna utilidad para definir o delimitar la forma en que los ciudadanos de la Unión pueden hacer uso de la libertad. Y sin embargo, este caso es un ejemplo ilustrativo de la distinción entre el ejercicio y el abuso de una libertad. En ese sentido, es correcto considerar a *Cadbury* como un caso de abuso del derecho…: la esencia del abuso es crear la apariencia o la forma para una situación que atrae un cierto tratamiento jurídico sin crear en realidad la sustancia. La expresión 'abuso del derecho' es una etiqueta útil para un tipo de conducta que no merece la protección de las libertades del Tratado". Cfr. GHOSH, J., Cadbury Scheppes: *Breach, Abuse Justification and Why They Are Different*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, pág. 464, quien afirma que en *Cadbury* el Tribunal lo que en realidad estaba haciendo es simplemente refinar la definición del ámbito de la libertad de establecimiento.

Ver Texto

(92) Mantiene esta tesis FARMER, P., op. cit. *supra* nota 69, págs. 4 y sig.: el concepto de abuso vale como principio que rige la interpretación de la norma sustantiva, pero no tiene una vida propia independiente, de manera que "parece" desempeñar alguna de las funciones de los principios generales reconocidos como tales, pero no todas. Observa este autor que hasta ahora no ha habido ningún caso en el que el abuso del derecho haya servido como criterio independiente de enjuiciamiento (*review*) de medidas de la UE, "y no es obvio cómo podría hacerlo". FARMER atribuye, pues, importancia destacada a que el principio general sirva de base autónoma para la impugnación de normas o actos del Estado, o en este caso de la UE. Este criterio, sin embargo, no es universalmente aceptado. LEGAZ LACAMBRA, L., *Filosofía del Derecho*, 2ª ed., Bosch, Barcelona, 1961, pág. 566, afirma que "en tanto que se hable de [los principios generales del Derecho] no en un plano puramente filosófico-jurídico, sino en el de la dogmática jurídica, ha de hacerse la salvedad de que tales principios del Derecho natural deben estar incorporados a la legislación positiva; de lo contrario, su validez no será título suficiente para que puedan ser alegados como fuente de Derecho en el sentido, por ejemplo, del artículo 6º de nuestro Código civil. Pero su misión, como normas aplicables, no es rectificar, sino completar las determinaciones de los preceptos del Derecho escrito y consuetudinario, de donde resulta la figura del orden jurídico como un orden herméticamente pleno". ARNULL, A., *What is a General Principle of EU Law?*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, pág. 20 y sig., duda de que las sentencias del TJE en los casos *Halifax* y *Kofoed* trataran de marcar el nacimiento de un nuevo principio general del Derecho comunitario en sentido estricto y cita la opinión de Poiares Maduro en el primero de dichos casos, que se refiere a un principio que rige la interpretación del derecho comunitario. La razón fundamental por la que rechaza este autor el carácter de principio general de la prohibición del abuso es que no protege los derechos de que disfrutan los particulares en virtud del Derecho de la Unión sino que les priva de ventajas que de otro modo les corresponderían, por lo que no opera como un principio del Derecho administrativo. Más adelante (pág. 22) señala que "lo que en un sentido amplio puede llamarse abuso" por las instituciones de la UE y por los Estados miembros tiene distintas bases normativas, de donde concluye que la prohibición del abuso no tiene el carácter general y comprensivo inherente a los principios generales del Derecho comunitario, ya que se limita a los abusos de particulares. En contra de este argumento puede decirse que no es exacto que la prohibición del abuso alcance únicamente a los particulares, si bien los abusos de los poderes públicos, que son abusos de poderes o potestades reciben nombres específicos y se combaten mediante técnicas propias, en especial la desviación de poder. Otra cosa es que esta cuestión no haya llegado al TJE.

Ver Texto

(93) DE LA FERIA, R., op. cit. *supra* nota 84, pág. 437 i. f. y sig., afirma que en la mayor parte de los casos la respuesta a la cuestión de si el principio de prohibición del abuso es meramente un principio interpretativo y no un principio general del Derecho es irrelevante desde una perspectiva práctica, puesto que los principios generales del Derecho comunitario operan en la práctica como instrumentos para la interpretación de los actos jurídicos comunitarios. Sin embargo, la distinción es relevante porque los principios generales pueden servir como contraste de las normas, criterio que coincide con el propuesto por FARMER (v. nota anterior). Cabe sostener, afirma, que esta es la función que desempeñó el principio de prohibición del abuso en *Cadbury Schweppes*, sirviendo como fundamento para la (posible) anulación de una norma nacional. En realidad, apostillamos nosotros, el fundamento de este fallo es la contradicción de la norma nacional con la libertad de establecimiento. Por otra parte, el mencionado criterio, de cuya justificación dudamos, debe operar en el marco de un mismo ordenamiento; es decir, un principio general de Derecho comunitario debería permitir la anulación de las normas contrarias a él pertenecientes también al Derecho comunitario. Más resueltamente escéptico sobre la utilidad de la distinción entre principios generales y meramente interpretativos es SØRENSEN, K. E., *What is a General Principle of EU Law? A Response*, en DE LA FERIA, R. y VOGENAUER, S. (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, cit. *supra* nota 24, pág. 28, en el que replica a la tesis de ARNULL sobre la peligrosidad del principio general de prohibición del abuso para el Derecho europeo (sobre la que volveremos más adelante), que no existiría si se lo concibe como principio interpretativo, y afirma que "teniendo en cuenta de que, sea como principio general o como principio de interpretación, el principio [de prohibición del abuso] tiene tantos efectos similares que no veo por qué un principio general sería más fácil que socavara el mercado interior que un principio de interpretación. Si es un principio de interpretación es un principio muy fuerte, del que puede derivar una interpretación *contra legem*".

Ver Texto

(94) En este sentido *vide* FREEDMAN, J., op. cit. *supra* nota 41, págs. 375 y sigs., para quien el principio de prohibición del abuso "claramente va más allá de las reglas normales de interpretación e implica algún grado de corrección [de normas] (*override*). Si es una norma de interpretación, es muy especial". El criterio es, una vez más, la existencia o no de la posibilidad de que el principio sirva como contraste de la validez de normas, que parece ser una tesis generalizada en el ámbito anglosajón. Lo que es curioso es la argumentación en que la autora citada apoya la afirmación de que el principio de prohibición del abuso efectivamente satisface este criterio, que consiste en poner de manifiesto que la aplicación del abuso supone ir más allá de la estricta interpretación de la ley. FREEDMAN, en efecto, observa que "[c]uando una *norma general anti-elusión* está legislativamente establecida es más fácil ver que actúa como una norma correctora (*an overriding provision*)" (cursiva añadida) y recuerda que la doctrina del *fraus legis* aceptada en los Países Bajos sólo puede aplicarse cuando se han agotado los métodos ordinarios de interpretación pero no han arrojado un resultado conforme con la finalidad de la ley. Esta manera de entender la elusión o el fraude a la ley como una derogación o privación de efectos (esto es lo que significa el término inglés *override*) de la norma eludida es extraño al pensamiento jurídico continental europeo, en el que el fraude a la ley se concibe como un método de aplicación del Derecho, que es cierto que va más lejos que la mera interpretación. También ha defendido la tesis del carácter de principio general del Derecho comunitario de la prohibición del abuso VOGENAUER, S., op. cit. *supra* nota 51, págs. 563 y sigs., quien enumera cinco características "relevantes para la discusión del abuso del derecho", todas las cuales, afirma, apuntan hacia la consideración de la prohibición como un principio general del Derecho. Tales características son, libremente traducidas, las siguientes: a) Generalidad; b) Aplicación con el método de la ponderación; c) Carácter de fuente del Derecho, si bien no permite anular una norma sino solamente inaplicarla en el caso particular; d) Indeterminación; y e) Origen. Respecto a esta quinta característica (el término inglés que utiliza el autor citado para denominarla es *pedigree*) existen, a juicio de VOGENAUER (ibid., pág. 569), ciertas dudas en el momento actual. El TJE, dice, establece la existencia de un principio general mediante la extrapolación de una o más proposiciones jurídicas tomadas del Derecho comunitario, de los Derechos de los Estados miembros, del Derecho internacional o de una combinación de estos. Pues bien, el TJE, nunca ha justificado el origen del principio de prohibición del abuso y VOGENAUER (ibid., pág. 570) afirma que "la impresión es que la prohibición se ha elaborado de manera intuitiva, sobre la base de un entendimiento tácito de la naturaleza de las normas y de su aplicación en el proceso jurídico, que supone que "todo ordenamiento jurídico" necesita "medidas de autoprotección" o "válvulas de seguridad" a fin de garantizar que "los derechos que confiere no se ejerciten de manera abusiva, excesiva o distorsionada" y que sus normas no se apliquen de manera mecánica" (citas de las conclusiones de los Abogados Generales Tesauro en *Kefalas* y Poiares Maduro en *Halifax*). A juicio de VOGENAUER, esta falta de *pedigree* del principio puede suscitar preocupación desde la perspectiva de la separación de poderes y recuerda que el Tribunal "[g]arantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados" (art. 19 TUE). Su conclusión final es que la doctrina del abuso del derecho "muestra todos los atributos necesarios para ser reconocida como un principio general del Derecho de la UE", pero "dicho principio está aún surgiendo y espera un reconocimiento universal" y lo califica de "principio embrionario".

Ver Texto

(95) *Vide* ARNULL, A., op. cit. *supra* nota 92, pág. 22 y sig., sostiene que "la prohibición del abuso, si se permite que se desarrolle con demasiada fuerza, podría socavar los cimientos del Mercado Interior" y señala que dejar su aplicación a los tribunales nacionales como hizo el TJE en *Emsland-Stärke* "entraña un riesgo obvio de falta de uniformidad y confusión con las posiciones nacionales en materia de abuso del derecho". Su conclusión es que "la prohibición del abuso es demasiado insegura en su aplicación y potencialmente perjudicial para el adecuado funcionamiento de la Unión para que se le otorgue es estatus constitucional de principio general del Derecho comunitario. En cambio, debería ser considerada una máxima de interpretación… [y] no utilizarse como base para una interpretación *contra legem*". DE LA FERIA, R., op.cit. *supra* nota 84, pág. XXV, expresa sus preocupaciones sobre la "creación" de un principio de prohibición del abuso del derecho, que fundamentalmente son las dos siguientes: primera, que la introducción de dicho principio, "que era en esencia –dice—un poderoso instrumento contra la elusión fiscal", disuadiría a los Estados miembros de adoptar medidas legislativas destinadas a combatir las causas de la elusión en lugar de sus manifestaciones; segunda, y más importante, que la introducción del principio menoscabaría significativamente el principio de seguridad jurídica.

Ver Texto

(96) Cit. *supra* nota 61.

Ver Texto

(97) Cfr. *supra* nota 82.

Ver Texto

(98) Párrafo 44.

Ver Texto

(99) Párrafo 45.

Ver Texto

(100) Párrafo 46.

Ver Texto

(101) CERIONI, L., op. cit. *supra* nota 3, pág. 805.

Ver Texto

(102) Cursiva del original.

Ver Texto

(103) En opinión de CERIONI, que el interés protegido por la cláusula anti-elusión de la Directiva 90/434 sea el de los Estados miembros hace que no sea incoherente la necesidad de una norma nacional anti-elusión con la proclamación de la prohibición del abuso como principio general que hace la sentencia *Kofoed*. Pero esta, en opinión del citado autor, incoherencia le lleva a calificar a dicha prohibición de "principio general del Derecho de la UE con un aspecto *sui generis*". Según esta teoría, la aplicabilidad del principio sería directa cuando protege los intereses financieros de la Unión (impuestos indirectos y acceso a beneficios financieros otorgados por normas comunitarias), mientras que se deja en manos de los Estados miembros cuando el principio (formulado en las cláusulas anti-abuso de las Directivas) tiene por finalidad proteger los intereses financieros de esos Estados (ibid., págs. 806 y sig.).

Ver Texto

(104) DE BROE, L., op. cit. *supra* nota 30, págs. 831 y sigs. Este autor parte de la tesis de que un principio general del Derecho comunitario debería ser de obligatorio cumplimiento para los Estados miembros, lo que le lleva a afirmar que ve difícil que la prohibición del abuso pueda funcionar como principio general en el ámbito de la imposición directa. En este ámbito no armonizado los Estados miembros han retenido la soberanía y, por tanto, son sus intereses y su Derecho, y no los de la UE, los que necesitan ser protegidos. En esta materia la norma eludida pertenece al Derecho fiscal nacional y el Derecho comunitario es únicamente el instrumento utilizado para ello por el contribuyente. Es, por tanto, a los Estados miembros a quienes incumbe la adopción de las medidas destinadas a combatir la elusión y el TJE nunca les ha obligado a reaccionar frente a supuestos abusos del Derecho comunitario. Ahora bien, las normas anti-elusión que establezcan los Estados miembros tienen naturalmente que ajustarse al Derecho comunitario y, puesto que el TJE ha establecido un concepto general de abuso, las medidas nacionales anti-elusión en materia de imposición directa tendrán que establecer la elusión caso por caso sobre la base del test establecido por el Tribunal –se entiende, obviamente, precisamos, en los casos a los que se refiere DE BROE, es decir, aquellos que afectan al Derecho comunitario porque las normas de éste se han utilizado en la operación elusiva. Añade el autor citado que el efecto práctico de la doctrina sobre el abuso del TJE es que los elementos constitutivos del concepto de abuso en materias de Derecho comunitario no armonizado, tales como la imposición directa, y en materias de Derecho plenamente armonizado convergerán. No obstante –añade—el Estado miembro que establece medidas anti-elusión en el ámbito de la imposición directa ejercita su competencia a su discreción y sobre la base de su Derecho nacional. En materias armonizadas, en las que los Estados han transferido su soberanía totalmente a la Unión, incluida la competencia para combatir el abuso, si el concepto de abuso se convierte en un principio general del Derecho comunitario, los Estados miembros están obligados a aplicar e interpretar la normativa comunitaria para dar pleno efecto a este principio general, aunque no exista base para ello en su Derecho nacional. Los Estados miembros derivan esta facultad del Derecho comunitario. En vista de ello, afirma DE BROE, es más difícil de entender por qué en un caso de imposición directa como *Kofoed* el TJE afirmó que la doctrina del abuso constituye un principio general del Derecho comunitario, dado que los Estados miembros han retenido el poder de combatir el abuso de sus normas nacionales mediante la transposición de la Directiva, la cual no les obliga a adoptar la correspondiente norma anti-elusión.

Ver Texto

(105) PISTONE, P., *Il divieto di abuso come principio del diritto comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, en MAISTO, G. (ed.), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario 4, 2009, págs. 329 y sigs. El citado autor observa que fuera del IVA desaparece toda certeza acerca de la aplicabilidad inmediata del principio de prohibición del abuso, no sólo en vista de la exclusión explícita por el TJE en la sentencia *Kofoed*. Los impuestos directos han permanecido en principio en la esfera de competencia de los Estados miembros, por lo cual son éstos los que han de determinar si y en qué medida quieren limitar las libertades del contribuyente. El Derecho comunitario, afirma PISTONE, "pone límites a los Estados miembros en relación con medidas que incidan sobre el ejercicio de los derechos garantizados por el Tratado de la Comunidad Europea, pero (todavía) no les exige limitar las elecciones de los contribuyentes de un modo tendencialmente homogéneo. Por tanto, la decisión de combatir la elusión fiscal y qué medida deba tener esta reacción es algo que sigue siendo una elección que en principio incumbe a los Estados miembros, al menos hasta que no se realice una armonización o coordinación de las soberanías nacionales en este aspecto".

Ver Texto

(106) Cfr. *supra* nota 92.

Ver Texto

(107) Párrafo 44 de la sentencia.

Ver Texto

(108) Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de Bruselas, de 10.12.2007. Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa–dentro de la UE y en relación con terceros países. COM(2007) 785 final.

Ver Texto

(109) Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 6.12.2012. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal. COM(2012) 722 final.

Ver Texto

(110) La referencia del documento es 2012/772/UE. Su traducción al español es, a nuestro juicio, muy deficiente. Empieza por ponerle el título claramente erróneo de "norma general anti-fraude", que confunde "fraude" con "abuso", que es el término que emplea la versión inglesa. Luego, el estilo de la versión española de la norma es también evidentemente mejorable. La norma es muy compleja y está visiblemente influida por el estilo legislativo anglosajón. Comienza enunciar la norma en los siguientes términos: "Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica". En sucesivos apartados se define prolijamente cada uno de los términos de la norma.

Ver Texto

(111) Directiva 2011/96/UE, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Ver Texto

(112) Párrafos 66, 68, 70 y 75.

Ver Texto

(113) Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 28.1.2016. Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE. COM(2016) 23 final.

Ver Texto

(114) Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. COM(2016) 26 final.

Ver Texto

(115) Recomendación de la Comisión de 28.1.2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales. C(2016) 271 final.

Ver Texto

(116) Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016.

Ver Texto

(117) El informe de la OCDE que pone en marcha el proyecto BEPS es el titulado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

Ver Texto

(118) El título en inglés de esta "acción" es *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances.*

Ver Texto

(119) En inglés, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status.*

Ver Texto

(120) En el artículo PALAO TABOADA, C., *OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule*, Bulletin for International Taxation, 69-10, 2015, págs. 602 y sigs., he estudiado esta norma, su relación con otras normas anti-elusión del Derecho comparado, las críticas que se le han formulado y las dudas acerca de su conformidad con el Derecho comunitario europeo.

Ver Texto

(121) La traducción al español vuelve a cometer un grave error al traducir *general anti-avoidance rule* por "norma general contra la evasión fiscal", que ni siquiera se comete ya en la versión francesa, en la que la expresión que se utiliza es *clause anti-abus générale*. Cfr. *supra* nota 62.

Ver Texto

(122) Cfr. PALAO TABOADA, C., op. cit. *supra* nota 120, págs. 604 y sig. y 607.

Ver Texto

La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico

José Javier García Ross

Abogado. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Deusto

I. INTRODUCCIÓN

Las probabilidades de encontrarnos ante una sucesión en la que concurra un elemento internacional han crecido exponencialmente como consecuencia del aumento de los movimientos migratorios. Sin atender ahora a las razones por las que se producen estos movimientos –económicas, afectivas o incluso humanitarias, entre otras– lo cierto es que cada vez resulta más frecuente que las personas abandonen el país de donde eran naturales, donde estudiaron y crecieron, o donde reside la mayor parte de su familia –padres, hermanos, etc…– para fijar su domicilio en otro, y también, que se tengan intereses económicos en forma de bienes y derechos en otro u otros estados distintos de aquel con el que el mantienen un vínculo personal más estrecho. En consecuencia, será inevitable en estos casos, que más pronto que tarde, se produzcan desplazamientos patrimoniales lucrativos por causa de muerte entre personas físicas que puedan ser susceptibles de gravarse por varias Administraciones tributarias.

A los ya habituales problemas derivados de la gestión de una sucesión transfronteriza por la coexistencia de diferentes sistemas jurídicos de derecho civil, debe añadirse el menoscabo de la riqueza que se produce por efecto de la doble imposición, y por el distinto tratamiento fiscal al que queda sometida internamente la adquisición hereditaria por la concurrencia de un elemento internacional.

No estamos sin embargo ante la misma problemática, ni puede ni deben solventarse cada una de ellas empleando las mismas medidas. En el primer caso se trataría de adoptar soluciones para que una misma herencia no soporte una mayor tributación por la concurrencia de varias Administraciones tributarias con competencia para su exacción o para corregirla a posteriori (pudiendo arbitrarse medidas unilaterales o bilaterales); y en el segundo, la solución pasaría por la introducción de reformas en la normativa propia que no penalizasen fiscalmente la adquisición hereditaria con componente internacional frente a la íntegramente nacional, por la condición del *de cuius*, del beneficiario, o por el lugar de localización de los bienes y derechos.

La preocupación de los Estados por evitar la doble imposición en esta materia ha sido siempre menos intensa que la dispensada en la imposición sobre la renta. Así, y a pesar de la existencia de un modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición en los impuestos sobre las sucesiones y las donaciones al menos desde 1966 –revisado y actualizado en el de 3 de julio de 1982– España no tiene firmados más que tres convenios en este concreto ámbito: Grecia, Francia y Suecia **(1)** . Esto puede ser, o bien una muestra del escaso interés que suscita esta cuestión como decimos, o también y aunque más improbable, un reflejo de la confianza que tienen nuestros gobernantes y legisladores en la efectividad de la normativa interna para corregir la meritada ineficiencia **(2)** . Falta de interés que contrasta con lo que ocurre en el ámbito de la Unión Europea, en el que no solo podemos encontrar disposiciones que pretenden regular de una manera uniforme los aspectos estrictamente civiles de las sucesiones transfronterizas, como es el caso del Reglamento (UE) nº 650/2012, de 4 de julio, Parlamento Europeo **(3)** , relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y la creación de un certificado sucesorio europeo **(4)** ; sino también, varias recomendaciones de la Comisión sobre fiscalidad, entre ellas, la de 15 de diciembre de 2011 **(5)** , destinadas a la implementación en los Estados miembro de medidas para evitar la doble imposición internacional de las herencias en consonancia, como luego se dirá, con la libertad de movimiento de capitales que regula el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de Unión Europea (TFUE) **(6)** . Este riesgo de doble imposición viene ocasionado por la normativa interna de los Estados a la hora de fijar los puntos de conexión en virtud de los cuales sus correspondientes Administraciones tributarias se atribuyen la competencia para la exacción del impuesto. La concurrencia competencial y la falta de coordinación o concertación estarían así, en la causa u origen de la meritada duplicidad impositiva **(7)** .

Por el otro lado, que la normativa interna otorgue un tratamiento fiscal diferenciado a la sucesión transfronteriza –no necesariamente para su exacción sino más bien para la determinación de la deuda– en función generalmente, de la residencia habitual del causante o del causahabiente, más que a una doble imposición puede dar lugar a una sobreimposición en términos comparativos. Si esta diferenciación conllevara una tributación mayor en relación con la liquidación de los impuestos sobre las herencias en las que estuviera ausente ese elemento internacional, estaríamos ante una clara discriminación fiscal. Discriminación fiscal que vendría dada por la disminución del valor de la masa exclusivamente por el mayor pago del impuesto, que sería contraría al derecho originario de la Unión Europea, y para lo

que necesariamente debieran arbitrarse mecanismos efectivos de solución.

En este sentido se manifiesta la Recomendación de la Comisión de 2011 (Considerandos 10 y 11) aunando ambas, la doble imposición y la sobreimposición:

> *«(10) La ausencia de mecanismos apropiados encaminados a evitar la acumulación impositiva sobre las sucesiones puede conducir a cargas tributarias generales notablemente superiores a las aplicables en situaciones puramente internas en alguno de los Estados miembros implicados.*
>
> *(11) Los problemas expuestos pueden impedir que los ciudadanos de la Unión Europea se beneficien plenamente de su derecho a operar y circular libremente a través de las fronteras de la Unión. También pueden crear obstáculos en el caso de transmisión de pequeñas empresas por el fallecimiento de sus propietarios».*

Centrándonos por tanto en la dimensión europea de la sucesión transfronteriza, en este artículo nos ocuparemos de los efectos discriminatorios que se producen a nivel interno por la aplicación de aquellas normativas que distinguen entre sucesiones con o sin elemento internacional, dejando la tributación de las mismas ante varias Administraciones tributarias –las situaciones de doble imposición– para mejor ocasión, aún en el convencimiento de que ambas «ineficiencias» deben abordarse de manera conjunta por tener idéntico origen y estar necesitadas de respuestas combinadas y coordinadas.

II. CASUÍSTICA, PUNTOS DE CONEXIÓN Y CONCIERTO ECONÓMICO

En nuestro ordenamiento interno la cuestión se complica aún más por la coexistencia de cinco sistemas tributarios generales –entre ellos los derivados del Concierto Económico **(8)** y del Convenio **(9)** – y por el hecho de que en territorio común, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene la consideración de cedido a las Comunidades Autónomas con competencias normativas por lo que aquí interesa, en materia de reducciones de la base imponible, tarifas, cuantías, coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota **(10)** . Ello conlleva que podamos hablar de veinte normativas diferentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Estado, incluyendo la general de territorio común, aunque con competencias en sucesiones transfronterizas solo la encontramos en la Ley estatal, en la Ley Navarra, y en las Normas Forales de los tres Territorios Históricos.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre **(11)** , que constituye el texto normativo básico de referencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en territorio común principia por distinguir entre contribuyentes residentes en España –que tributarían por obligación personal con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento patrimonial gravado (artículo 6)– y el resto de los contribuyentes, no residentes –que lo harían por obligación real (artículo 7), y exclusivamente por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que fuere su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español–. A su vez, el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre completa la regulación definiendo el alcance de la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas (CCAA) y los puntos de conexión, que pasa por excluir de aquella y «a sensu contrario», los hechos imponibles que tuvieran lugar fuera del territorio de la Comunidad, y que recoge en los siguientes términos:

> *«2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha de devengo».*

Así las cosas, y hasta la modificación operada por la Ley 26/2014 como luego se dirá, en los supuestos de concurrir un elemento internacional en la sucesión, correspondía en exclusiva al Estado la exacción del Impuesto –con aplicación de la normativa recogida en la Ley 29/1987– y por obligación real, cuando el causahabiente o contribuyente tuviera la condición de no residente (y exclusivamente por los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español); pero también por obligación personal por la condición de residente del causahabiente, cuando el causante fuera un no residente. Quedaba circunscrita por contra la exacción y la competencia normativa en los aspectos indicados más arriba en favor de las CCAA a la obligación personal, cuando el causante y el causahabiente, por tanto, tuvieran ambos la condición de residentes en España, y además el primero lo fuera en su ámbito territorial. De tal forma, que por ejemplo, concurriendo a la sucesión por el fallecimiento del padre residente en Madrid sus dos hijos como herederos, uno con residencia en Salamanca y otro con residencia en Alemania, el primero tributaría, por obligación personal, por todos los bienes con independencia de dónde estuvieran situados, ante el servicio correspondiente de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid y de acuerdo con la normativa autonómica; y el segundo, por su condición de no residente, lo haría por obligación real y solamente por los bienes situados en España, al Estado (Agencia Estatal de la Administración Tributaria) con aplicación de lo dispuesto en la Ley 29/1987. Si con las mismas premisas, cambiáramos la condición de residente del padre por la de no residente, en Francia por ejemplo, el hijo residente en Salamanca, y por obligación personal, debería ingresar la cuota resultante en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la totalidad de los bienes recibidos situados o no en España; y el hijo residente en Alemania, también en la Agencia, pero por obligación real y solamente por los bienes situados en territorio español. Aplicando ambos la normativa del Estado. De haber tenido los dos hijos y el padre la condición de residentes en España, la exacción, y la normativa hubiera sido la correspondiente a la CCAA de residencia del padre, con independencia de la Comunidad de residencia de los hijos. En todo caso, y para la determinación de la residencia habitual en España,

como se sabe, deberá estarse a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **(12)** .

La cesión de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las CCAA de régimen común en los términos recogidos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, el uso que se ha hecho de ella, y la propia fijación de los puntos de conexión derivada de la misma, ocasionaba que aquellos contribuyentes que debieran calcular su cuota por el Impuesto de acuerdo con la Ley 29/87 –la Ley Estatal– les resultare generalmente de un importe superior a si hubieran estado en condiciones de aplicar la autonómica, llegando incluso a situaciones realmente absurdas como la que podría darse, y de hecho se daba, en uno de los supuestos citados en el párrafo anterior, y que no era otro que aquél en el que teniendo el padre su residencia en Madrid al momento del fallecimiento, al hijo de Salamanca por la aplicación de la normativa de esta Comunidad le correspondiese una bonificación del 99% de la cuota **(13)** , de la que, no podía beneficiarse el hijo residente en Alemania. Parafraseando a FALCON Y TELLA en un artículo publicado en 2010 **(14)** : «La cesión del ISD a las Comunidades Autónomas, y el ejercicio por éstas de competencias normativas en relación con las reducciones de la base, los tipos de gravamen, y las deducciones o bonificaciones en la cuota ha supuesto una sustancial reducción del impuesto en relación con el que resultaría aplicable conforme a la normativa estatal». Esta situación, como también indicaba el citado autor, así como sus consecuencias, darían lugar a un dictamen motivado de la Comisión hecho público el 5 de mayo de 2010, que consideraba esta diferencia de trato, discriminatoria y contraria a las libertades fundamentales del TFUE, concretamente a la libre circulación de trabajadores y a libre circulación de capitales, y que finalmente desembocaría en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europa de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, Comisión contra el Reino de España (La Ley 105622/2014) que restringiendo la discriminación solo a la segunda –la libertad de circulación de los capitales– se pronunciaba de la siguiente manera: *«Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares sobre bienes inmuebles situados en el territorio español y fuera de éste»*.

A la vista de la Sentencia anterior se constataba que la normativa que daba lugar a una mayor tributación para el contribuyente no residente con respecto al residente en una misma sucesión, o para el propio residente cuando el causante al momento del devengo tuviera su residencia en el extranjero, debía ser necesariamente objeto de reforma para adecuarse a lo dispuesto al TFUE. Ahora bien, como el Tribunal afirmaba en todo momento que no se trataba de cuestionar el sistema interno de reparto de competencias entre las CCAA y el Estado en materia de Impuesto sobre Sucesiones, sino que más bien la quiebra venía por la fijación de los puntos de conexión, el legislador optó por su reformulación mediante la modificación de la Disposición adicional segunda **(15)** de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que en lo referente a los sucesiones transfronterizas entre Estados miembros o pertenecientes al Espacio Económico Europeo **(16)** , dejaba establecido lo siguiente:

– Para los casos en los que la condición de no residente recayera sobre el causante, que a su vez lo hubiera sido de otro Estado miembro o del Espacio Económico Europeo, se permitiría al contribuyente aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en donde se encontrara el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. En caso de no existir ningún bien en España, se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente.

– Y para los casos en los que la condición de no residente recayera en el contribuyente, este podría aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del causante, al igual que el resto de los residentes.

Así, los ejemplos planteados se resolverían ahora como sigue: *causante residente en Francia, un causahabiente residente en Salamanca y otro no residente, residente en Alemania*: aplicarían la normativa de la CCAA donde se encontrase el mayor valor de los bienes y derechos, aunque el primero tributaría por todo lo percibido, y el segundo, solamente por los bienes ubicados en España. De no encontrarse masa hereditaria en España, el residente en Salamanca tributaría de acuerdo con la normativa de la CCAA de Castilla y León –lugar de su residencia–, y por la parte del no residente, la sucesión estaría no sujeta. Y en el caso de *causante residente en la CCAA Madrid, y un causahabiente residente en Salamanca y otro no residente, residente el Alemania*: aplicarían la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, aunque el primero tributaría por todo el incremento patrimonial y el segundo solamente por los bienes y derechos situados en España **(17)** .

En cualquier caso, la modificación de la norma estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deja inalterada la Ley 22/2009, por lo que las CCAA no sufren menoscabo alguno en las competencias normativas o de exacción del citado tributo. En consecuencia, será la Administración tributaria del Estado la que seguirá siendo competente para la recaudación en estos dos supuestos, aunque aplicando la normativa de la CCAA que a cada uno de ellos corresponda **(18)** .

Cuestión diferente van a ser las repercusiones que este cambio pudiera tener en los impuestos que gravan las sucesiones sujetas a la Ley Foral derivada del Convenio navarro o a las Normas Forales dictadas en virtud del Concierto Económico del País Vasco. No olvidemos, que a diferencia de las CCAA de régimen común, las instituciones de Navarra y País Vasco sí que tienen competencias en materia de impuestos sobre las sucesiones cuando el contribuyente tiene la condición de no residente, es decir, por obligación real.

Los puntos de conexión del Convenio y Concierto son ciertamente similares con una importante diferencia en el caso navarro, como afirma JUAREZ GONZÁLEZ **(19)** , que es la de atraer a su fuero y por obligación personal las sucesiones de aquellos causantes no residentes que de acuerdo con el artículo 5 de la Ley Orgánica de reintegración y

amejoramiento del Régimen Foral de Navarra **(20)** , conservaren la condición política de navarro, ya que en otro caso podrían pasar a tributar de acuerdo con la normativa estatal, y ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

Como veremos, el Concierto Económico tiene una referencia similar –en este caso a la condición política de vasco y al artículo 7.2º del Estatuto de Autonomía **(21)** – como añadido a la cláusula antielusión para evitar los cambios ficticios de residencia, por la que se exime a los causantes que mantuvieran tal condición la acreditación de su residencia en el País Vasco con al menos cinco años antelación a la fecha del devengo, por la cual las instituciones forales retienen la competencia normativa y de exacción por obligación personal. En este caso, a diferencia del navarro, se requiere que el causante tuviera la condición de residente, y se dispensa de la acreditación del requisito de haberlo sido durante los últimos cinco años.

Pues bien, el artículo 25 del vigente Concierto Económico asimila inicialmente la determinación de la normativa aplicable y la fijación de la competencia para la exacción por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –con la salvedad apuntada en el párrafo anterior y que se comentará más adelante–, de tal manera que una vez establecida la Administración competente para la segunda en virtud de los puntos de conexión (las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos o la AEAT en el Estado), sabremos también, qué normativa deberemos tomar en consideración.

Así las cosas, encontramos dos bloques perfectamente diferenciados partiendo, como se hacía en la Ley 29/87, de la condición del contribuyente como residente –en el Estado– (por obligación personal) o no residente (por obligación real), aunque la normativa será idéntica para ambos **(22)** . Luego, se atribuye la competencia a los Territorios Históricos:

a) Por obligación personal, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco al momento del devengo y por todos los bienes y derechos que integren su cuota hereditaria con independencia de dónde se encuentren, pudieran ejercitarse o deban cumplirse.

b) Por obligación real, en otro caso, cuando el causante tuviera su residencia en el extranjero, y la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco.

No obstante, y solamente para el primero de los supuestos se establece que las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta es la cláusula antielusión y la salvedad referida más arriba.

Partiendo de la premisa de que la normativa foral es más beneficiosa que la estatal, también la discriminación en contra del no residente se mitiga mejor y más efectivamente en aquella que con la regulación vigente en el Estado antes de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014, al contemplarse la tributación del no residente por obligación real de acuerdo con la normativa foral, sin diferencia alguna con respecto al residente por obligación personal.

Planteemos no obstante, tres supuestos posibles en los que concurre el elemento internacional y veamos qué resultado lleva en la práctica la fijación de la exacción y competencia normativa por aplicación de los puntos de conexión del Concierto, para pasarlos luego por el tamiz de la Sentencia y de otros pronunciamientos del TJUE, al objeto de comprobar si dan lugar a situaciones contrarias a la libre circulación de capitales:

– Supuesto 1.- Causante con residencia habitual en el País Vasco, y varios causahabientes, unos residentes y otros no residentes, a los que el testador les ha atribuido indistintamente bienes y derechos situados en el País Vasco, en territorio común y si se quiere, en el extranjero. Es uno de los casos calcado a los varios que se daban previamente a la Sentencia del TJUE en territorio común: los residentes tributarían por obligación personal ante la Hacienda Foral donde tuviera su residencia habitual el causante, con la normativa de su Territorio Histórico y por todos los bienes y derechos que integraran su participación en la masa hereditaria con independencia de su situación; y los no residentes, lo harían por obligación real, ante la AEAT, aplicando la normativa del Estado, y exclusivamente por los bienes y derechos situados en España **(23)** . Si la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o cumplirse en el País Vasco **(24)** , no ha lugar a discriminación alguna: la Administración competente y la normativa sería la misma para los residentes y para los no residentes, salvo que el mayor valor de los bienes y derechos estuvieran en un Territorio Histórico diferente al de residencia del causante, en cuyo caso el no residente tributaría de acuerdo con la normativa de aquel Territorio **(25)** , y el residente con la del Territorio donde residía el causante. Veamos unos ejemplos. El padre residente en Bilbao, deja dos hijos, uno residente en Madrid y otro en Alemania. La masa hereditaria está compuesta por un piso en Bilbao, y otro en Marbella. El hijo residente tributaría ante la Hacienda Foral de Bizkaia y con normativa vizcaína, y el no residente, ante la AEAT con normativa de territorio común. Si ambos pisos estuvieran en Bilbao, los dos tributarían ante la Hacienda Foral de Bizkaia aplicando normativa vizcaína. Si el segundo piso no estuviera en Bilbao ni en Marbella, sino en San Sebastián, y su valor fuera superior al otro, el hijo residente en Madrid tributaría en Bizkaia y con normativa vizcaína, y el no residente en Gipuzkoa, con normativa de este territorio histórico.

– Supuesto 2.- Causante no residente en el Estado, y varios causahabientes, residentes y no residentes. Los contribuyentes residentes tributan por obligación personal, por todos los bienes con independencia de dónde estén situados, a la AEAT y con normativa de territorio común, y los contribuyentes no residentes lo harán por obligación real, por los bienes situados en España, a la AEAT y con normativa de este territorio. (En ambos, del Estado, o de la CCAA donde se encontrará el mayor valor siempre que no fuera en el País Vasco **(26)**). Ahora bien, si todos los bienes estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el País Vasco, el residente tributaría de igual manera a como se ha apuntado –sujeto a normativa general del Estado– pero el no residente liquidaría ahora

el Impuesto ante la Hacienda Foral del Territorio Histórico donde se encontrase el mayor valor de los bienes, de acuerdo con la normativa de ese mismo Territorio, y por los bienes ubicados en el País Vasco, que serían todos, como hemos dicho. Tomemos el mismo ejemplo del supuesto anterior, pero ahora el padre residiría en Francia. El hijo residente y el no residente tributan ambos, por todos los bienes a la Administración del Estado y con normativa de territorio común. Si todos los bienes estuvieran ubicados en el País Vasco, el residente seguiría tributando a la AEAT y con normativa del Estado o de la CCAA, y el no residente pasaría a tributar a Bizkaia, si lo dos pisos están en Bilbao, o a Gipuzkoa, si el de mayor valor se encontrase allí.

– Supuesto 3.- Causante residente en territorio vasco con una antigüedad inferior a cinco años a la fecha de devengo del Impuesto **(27)** , cuya residencia inmediata anterior lo fue en otro Estado **(28)** , con causahabientes residentes y no residentes. El residente tributaría por obligación personal, por todos los bienes con independencia de donde se encontrasen situados, ante la Hacienda Foral del Territorio Histórico dónde venía residiendo el causante, pero aplicando normativa general del Estado **(29)** . El no residente tributaría en el Estado por obligación real, aplicando normativa de territorio común **(30)** , por todos los bienes que estuvieran ubicados en España. Si todos los bienes estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el País Vasco, el residente tributaría de igual manera a como se ha apuntado, pero el no residente liquidaría ahora el Impuesto ante la Hacienda Foral del Territorio Histórico donde se encontrase el mayor valor de los bienes, de acuerdo con la normativa de ese mismo Territorio, y por los bienes ubicados en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Siguiendo con el ejemplo, si el padre fuera residente en Bilbao, pero no hubieran transcurrido más de cinco años desde su traslado desde Francia, para el residente se aplicaría la normativa del Estado, y para el no residente, en función de donde se ubiquen los bienes, como en el caso anterior, la del Estado, o la de Bizkaia o Gipuzkoa.

Así las cosas, en el primer supuesto se produciría una discriminación del contribuyente no residente con respecto al residente porque alguno de los bienes y derechos del caudal están situados fuera de la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo que conlleva que deba aplicarse, en este caso, la Ley 29/1987, menos favorable en general, que la recogida en las normas forales de los tres Territorios Históricos.

En el segundo, y desde el mismo prisma, el resultado es aún más curioso **(31)** , ya que aquí la discriminación se produciría por la condición de no residente del causante con respecto a si este fuera residente, ya que el contribuyente residente estaría ahora en peor situación al no poder aplicar normativa foral, en general más beneficiosa, como se ha apuntado. Si el mayor valor de los bienes y derechos estuvieran en otra CCAA diferente a la del País Vasco, todavía podría aplicar la normativa de esa Comunidad, que será más o menos favorable; pero si el mayor importe lo fuera en el País Vasco, el perjuicio sería indiscutible, ya que se aplicaría la normativa del Estado, y en ningún caso podría tomarse como punto de conexión el de su propia residencia a falta de bienes y derechos en España. El causahabiente no residente, por su parte, y si todos los bienes que integran la masa hereditaria estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el País Vasco, tributaría por obligación real aplicando normativa foral; y si no fuere así, aplicaría la normativa de la CCAA donde se encontrará el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto de los que se encuentren en España, por aplicación del apartado 1.a) de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87, salvo que fuera la del País Vasco, en cuyo caso, también resultaría perjudicado fiscalmente por razón de la ubicación de los mismos.

Y en el tercero y último, se da una situación interna que no puede ser contemplada desde el punto de vista del Derecho de la Unión, la que se produce entre el residente por menos de cinco años en el País Vasco con origen inmediato en otro Estado, pero residente al fin y al cabo, y el contribuyente, también residente; y otra, aquí sí, en la que de nuevo el no residente resulta estar discriminado fiscalmente a los ojos del legislador comunitario, por la falta de ubicación de la totalidad de los bienes y derechos en el País Vasco.

Como puede vislumbrarse, concurre en todos ellos la meritada discriminación contraria al TFUE, que el primero claramente debe imputarse al hecho de que los bienes y derechos que integran la masa hereditaria (o de los asignados a cada causahabiente por el testador) no se encuentran todos en el País Vasco, o no se puedan ejercitar o cumplirse en esta Comunidad Autónoma. En el segundo, el trato diferenciado viene de la condición de no residente del causante (y por encontrarse el mayor valor de los bienes en el País Vasco); y en el tercero, por la imposibilidad del contribuyente no residente de acogerse a la normativa foral porque la totalidad de los bienes y derechos no están situados, no pudieran ejercitarse o no han de cumplirse, en el País Vasco **(32)** .

La solución pasaría por adaptar los puntos de conexión del Concierto en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero como cualquier modificación del Concierto –en consonancia con su carácter de norma paccionada– debe acordarse en el seno de la Comisión Mixta del Concierto regulada en su artículo 61, y esta está sujeta a la confluencia de las voluntades políticas y, por lo tanto, necesitada de sus tiempos; y la discriminación, siendo actual, debe resolverse de inmediato, no nos queda otro recurso que acudir a la jurisprudencia, en este caso a la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ver si por esta vía pudieran solventarse las consecuencias prácticas de la actual regulación sin esperar al citado cambio normativo.

Paradójicamente, la solución adoptada en territorio común por la Disposición final segunda de la Ley 29/87 para aplicar la normativa propia de una Comunidad Autónoma en los casos en los que el causante sea no residente, no atiende a la ubicación en su territorio de la totalidad de los bienes y derechos, sino a que se encuentre en él el mayor valor de los que conforman el caudal relicto que estuvieren situados en España. Y digo paradójicamente, porque la modificación del punto de conexión en el Concierto Económico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para equipararlo al del Impuesto sobre el Patrimonio en los supuestos de obligación real de contribuir, sustituyendo la

referencia a la totalidad por la del mayor valor de los bienes y derechos ubicados en el País Vasco, es y ha sido una reivindicación histórica. Finalmente, recordemos también, que cuando no hubiera bien o derecho alguno situado en España, o recayera la condición de no residente en la persona del contribuyente que adquiere de un residente, la Ley 29/87, se decanta, asimismo, por la aplicación de la normativa de la Comunidad de residencia del contribuyente o del causante, respectivamente. Residencia para ambos que se fija en función del mayor número de días de permanencia en una y otra Comunidad en los últimos cinco años, sin exigencia de un mínimo, que por el contrario y por este mismo periodo, sí recoge el apartado Dos del artículo 25 del Concierto.

La solución tampoco pasa por acordar para el Concierto lo mismo que se ha dispuesto en la Ley 29/87 para las Comunidades Autónomas de régimen común, porque por un lado, es el Estado el que retiene las competencias de exacción aunque aplicando la normativa de aquellas; y por otro, porque tampoco resulta ser la más óptima para dar respuesta a todas y cada una de las posibles situaciones de discriminación **(33)** .

III. LAS RESTRICCIONES A LA LIBERTAD DE MOVIMIENTO DE CAPITALES Y EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

1. El objeto de la discriminación y la cuestión prejudicial

Al igual que la normativa de territorio común –general y autonómica– en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido sometida al enjuiciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la recogida en el propio Concierto y en las Normas Forales del Impuesto derivadas del ejercicio de las competencias reconocidas en aquél como normas del Estado que son, pudieran también cuestionarse si en la práctica dieren lugar a actuaciones contrarias a las libertades fundamentales contenidas, en este caso, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Como bien dice ALONSO ARCE, «el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea queda confinado a la vigilancia que realiza la Comisión Europea y a la superior autoridad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quién, mediante la resolución de los recursos por incumplimiento y de cuestiones prejudiciales, establece la manera en la que debe interpretarse el Derecho de la Unión de manera uniforme en todo su territorio, por lo que obliga directamente a los Territorios Históricos en el ejercicio de su competencias **(34)** ».

Los cauces de actuación de los que dispone el TJUE, a decir del mismo autor, son tres: los recursos de anulación, los recursos de incumplimiento, y las cuestiones prejudiciales **(35)** . Serían estos dos últimos los que tradicionalmente han dado lugar a pronunciamientos en el ámbito de la interpretación, aplicación, y adecuación de las normas tributarias de los Estados miembro al Derecho de la Unión, y el último, la vía natural de acceso a esta jurisdicción por los particulares mediante el recurso indirecto ante los juzgados y tribunales internos con el ulterior planteamiento por estos, en aplicación de los principios de primacía del Derecho de la Unión, la consideración del juez nacional como juez comunitario y del TJUE como máximo interprete, de una cuestión prejudicial.

Vistas así las cosas, propongo partir de la hipótesis del planteamiento de una cuestión prejudicial por los órganos jurisdiccionales competentes **(36)** contra un acto derivado de la aplicación de lo dispuesto en el Concierto y en las Normas Forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los tres supuestos de transmisión hereditaria con componente transfronterizo enunciados en el epígrafe anterior, para someterlos a un «test» de adecuación a lo dispuesto en el TFUE, y en concreto a la potencial infracción de los artículos 63 y 65 referidos a la interdicción de las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembro, y entre estos y terceros países.

La correlativa cuestión prejudicial a plantear pudiera ser la siguiente:

¿Se opone a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 del TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 del TFUE, una normativa de un Estado miembro en la que en el caso de las adquisiciones mortis causa entre determinadas personas se apliquen reducciones en base imponible inferiores, tipos de gravámenes superiores y no se contemplan deducciones o bonificaciones en cuota o fueran estas también inferiores, cuando al momento del devengo del impuesto el causante o el causahabiente tuvieran la condición de no residente, y la totalidad de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria no estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubiera de cumplirse en una región, zona geográfica o territorio concreto de ese mismo Estado?

De cara a centrar el objeto del debate habría que asumir previamente que el objeto de la cuestión prejudicial anterior debe encuadrarse en el ámbito de la determinación de la deuda más que en su recaudación. En este segundo marco tendría cabida la discusión en torno a la necesidad de armonización de las normativas de los diferentes Estados para evitar la doble imposición jurídica sobre una misma herencia, que aun estando necesitadas de medidas de corrección, quedarían al margen de la regulación del TFUE, y no darían lugar al tipo de discriminación de la que nos estamos ocupando en el presente artículo. Así lo reconoce el TJUE al menos en dos de sus sentencias, la de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/2008, Block (La Ley 1144/2009) y la más reciente, de 30 de junio de 2016, Asunto C-123/2015, Max-Heinz Feilen (La Ley 69268/2016). En la primera se discutía si una ciudadana alemana, la Sra. Margarete Block, única heredera de un residente en Alemania entre cuyos bienes se encontraba un capital depositado en entidades financieras en España, podía descontarse del impuesto sobre sucesiones alemán lo pagado por la adquisición mortis causa de estos mismos bienes en España, concluyendo que la normativa de un Estado miembro que no prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar al heredero residente en dicho Estado miembro sobre créditos de capital contra una entidad financiera situada en otro Estado miembro, que cuando el causante residiera al momento del fallecimiento en el primer Estado miembro, se impute en el impuesto sobre sucesiones exigible el abonado en el otro Estado miembro, no es contraria al TFUE, en base, entre otras razones, a las siguientes:

«31. De ello se deduce, que en el Estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria, y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero (...)

35. Por otro lado, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de su residencia a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso para el ciudadano (véanse en este sentido, las sentencia de 15 de julio de 2004, Lindfors, C-365/02, Rec. p. I-7183, apartado 34, y 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 45)».

La segunda de ellas se refiere también a la adecuación al TFUE de una normativa alemana que en este caso permitía la deducción parcial del impuesto pagado en una adquisición hereditaria previa del causante ocurrida en los últimos diez años, con el que el ahora causahabiente tenía un cierto grado de parentesco, y por los mismos bienes que ahora se integran en la masa hereditaria para someterlos a tributación por idéntico impuesto, siempre que la primera transmisión hubiera sido gravada a su vez, en Alemania. Pues bien, da la casualidad que en el caso del Sr. Max-Heinz Feilen los impuestos fueron abonados en otro Estado miembro, concretamente en Austria, y por tanto no se admitió la aplicación de la meritada reducción, declarando el TJUE que esta normativa es coherente con el sistema fiscal alemán (volveremos sobre este concepto más adelante), y que por tanto no resulta ser contraria al TFUE:

«32. (…) Este artículo se propone por tanto evitar en parte una doble imposición próxima en el tiempo sobre el mismo patrimonio, renunciando a la percepción de una parte del impuesto sobre sucesiones cuando este ya se había percibido en Alemania por una sucesión anterior en los plazos previstos en este artículo. La exclusión de la reducción de ese impuesto en el caso de una adquisición anterior exclusivamente gravada en el extranjero está objetivamente ligada al hecho de que la República Federal de Alemania no pudo gravar esa sucesión y percibir los ingresos fiscales correspondientes».

Al hilo de lo apuntado se refuerza la idea de que no es el sistema fiscal de los Estados miembro, ni tampoco el reparto interno de competencias en materia tributaria entre sus diferentes instituciones, lo que se pone en tela de juicio, como bien se decía en el apartado 62 de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/2012, Comisión/España: *«En efecto, como la Comisión pone de relieve, el presente recurso por incumplimiento no pretende poner en cuestión el reparto de competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y sucesiones»* **(37)** ; afirmación que podemos hacer extensible con mayor fuerza incluso si cabe, al sistema fiscal general derivado del Concierto Económico a partir de la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 (La Ley 112196/2008) que supuso la confirmación del encaje de aquel en el Derecho comunitario.

La discusión no se encuentra por tanto en este caso, en el marco de la duplicidad en la recaudación, sino en la restricción a las libertades fundamentales recogidas en el TFUE derivadas de la aplicación de la normativa que aprueben internamente los Estados miembro y sus órganos descentralizados para determinar la deuda a ingresar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como han llegado a resumir MARTÍN ROMÁN y DEL BLANCO GARCÍA, el TJUE ha venido interpretando que la disposiciones dictadas por los Estados son contrarías alguna de la libertades fundamentales en materia de imposición sobre la sucesiones, y concretamente a la libre circulación de capitales, en los siguiente casos:

– Cuando prevean diferentes normas para la valoración de los activos que formen parte de la herencia, en función de si estos activos están ubicados en el Estado miembro de la liquidación o en el extranjero.

– Cuando restrinjan la deducibilidad de los pasivos vinculados con activos que forman parte de la herencia de los no residentes.

– Cuando prevean un tasa mayor un trato menos favorable, en general, con respecto a los no residentes.

– Y cuando prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respecto a los activos heredados que estén situados en el extranjero o interrelacionados de cualquier manera con los territorios de otros Estados **(38)** .

En otras palabras, no se habla de que la imposibilidad total o parcial de recuperar de la Administración tributaria de un Estado el impuesto pagado por la misma adquisición mortis causa en otro, sea o no contraría a estas libertades fundamentales, sino que, de la normativa interna de estos Estados, y de su aplicación, pudieran generarse situaciones que contraviniesen esas mismas libertades.

Claro está, que para que esto ocurra es necesario que la sucesión tenga un componente transfronterizo: que el causante, el contribuyente, o ambos, tengan la condición de no residentes y/o que los bienes se encuentren en un Estado diferente al que se someten a imposición. En resumen, estamos ante un problema de determinación de los puntos de conexión a la hora de fijar la normativa aplicable **(39)** , que no de la exacción, como se ha visto con la incorporación de la Disposición adicional segunda a la Ley 29/87, que mantiene la recaudación en los órganos del Estado, pero calcula la deuda a ingresar aplicando normativa de las CCAA.

La ausencia de esta dimensión internacional en la transmisión mortis causa impediría la interposición de la cuestión prejudicial, o habiendo sido interpuesta, provocaría su rechazo por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por ello, una de las primeras apreciaciones del Tribunal antes de entrar al fondo del asunto pasa por la comprobación del componente transfronterizo, como así ha quedado patente entre muchas otras, en la Sentencia de 22 de abril de 2010, Asunto C-510/08, Mattner (La Ley 7038/2010), de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12, Welte (La Ley 152533/2013), o la propia de 3 de septiembre de 2014 **(40)** . En sentido contrario, este pudiera haber sido el caso de la famosa Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo (La Ley 21135/2015) que circunscrita al ámbito estrictamente interno, cuestionaba una normativa de la Comunidad Autónoma Valenciana por la que se concedía una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones exclusivamente para contribuyentes residentes en esa Comunidad, que fue declarada inconstitucional por contravenir el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, y que carecía de trascendencia en el ámbito internacional por otorgar un mismo tratamiento a los residentes de otras Comunidades y a los no residentes en España **(41)** . Es decir, trataba de igual manera a residentes y no residentes **(42)** .

De igual forma no se produce discriminación alguna, ni la normativa actual derivada del Concierto Económico podrá cuestionarse a luz del Derecho comunitario, cuando todos los bienes y derechos del causante residente se encontraren en el País Vasco; o, en este mismo caso de ubicación de la masa, cuando siendo también el causante residente previo traslado desde otro país y no hubiera residido en el País Vasco al menos durante cinco años a la fecha del devengo, obligara tanto a contribuyentes residentes como a los no residentes a tributar de acuerdo con la normativa del Estado más perjudicial que la foral, porque con respecto al primero estaríamos ante una situación exclusivamente interna, y para con el segundo, no residente, porque no se apreciaría una diferencia de trato. Otra cosa sería cuando no todos pero sí la mayor parte de los bienes estuvieran situados en el País Vasco, ya que en general y en los tres supuestos, contribuyente no residente de causante residente, contribuyente residente o no residente de causante no residente, y contribuyente no residente de causante residente en el País Vasco por menos de cinco años con origen en otro Estado, porque en todos estos casos se está produciendo una discriminación que como veremos a continuación viola lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE, ya que en todo caso menoscaba el valor de la herencia y condiciona las decisiones de inversión del patrimonio personal.

2. La imposición sucesoria y la restricción a la libertad de movimientos de capitales

Las cuatro libertades económicas fundamentales reconocidas por la Unión Europea y recogidas en el artículo 26.2 del TFUE –libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales– en palabras de ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, están estrechamente vinculadas entre sí, de modo que el objetivo perseguido por cada una de ellas no puede alcanzarse de forma completa sino va acompañada del reconocimiento y la posibilidad del efectivo ejercicio de las demás; y todas ellas, a su vez, presuponen una cierta libertad de movimiento de capitales **(43)** . Aunque por aproximación, las cuatro en general, y la de circulación de capitales en particular, suelen asociarse al tráfico mercantil, se reconocen tanto para las personas físicas como para las jurídicas. En consecuencia, también en el ámbito de la sucesión y del patrimonio personal, al menos por lo que a la libertad de movimiento de capitales se refiere **(44)** .

En línea con el resto de las libertades económicas fundamentales, el TFUE formula la de circulación de «capital y pagos **(45)** » también en sentido negativo, *«quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre Estados miembros de terceros países»* (artículo 63.1), pero omite dar una definición de qué se entiende por movimiento de capitales. Ahora bien, como recuerda GARCÍA DE PABLOS **(46)** , este concepto ha sido determinado por el TJUE por el valor indicativo de la nomenclatura de la Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988 **(47)** .

Así, uno de los primeros pronunciamientos del Tribunal sobre la consideración de las sucesiones como movimientos de capitales lo encontramos en su Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier (La Ley 1167/2004), aunque referido exclusivamente a inversiones inmobiliarias. Mucho más clara y enriquecedora a nivel didáctico sin embargo, es la Sentencia del mismo Tribunal de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger (La Ley 5/2008), que además nos permite apreciar los cambios en la numeración del articulado de los diferentes Tratados hasta llegar al 56, actual 63 del TFUE:

> *«24. Igualmente procede recordar que el Tratado CE no define el concepto de "movimiento de capitales". No obstante es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque esta fuera adoptada sobre la base de los artículo 69 y 70, apartado 1, del Tratado de la CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueros sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), la Nomenclatura de los "movimientos de capitales" que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de "movimiento de capitales" (véanse en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39, y de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 41).*
>
> *25. A este respecto, recordando, en particular, que las sucesiones, que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI del Anexo I de la Directiva 88/361, "Movimientos de capitales de carácter personal", el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 42 de la sentencia van Hilten-van der Heijden, antes citada, que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado (véase también, en este sentido, la sentencia Barbier, antes citada, apartado 58), salvo en los casos en que sus elementos constitutivos*

se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro».

Una vez fijado el encuadre de las sucesiones en el concepto de movimiento de capitales del TFUE, y asumiendo que para que sea posible su aplicación debemos estar ante una transmisión mortis causa en la que concurra un elemento internacional, debe necesariamente concluirse, que una normativa propia de un impuesto que afectare a la libre circulación de los bienes integrantes de la herencia puede ser susceptible de incidir en una restricción prohibida por el artículo 63 del Tratado.

La manera en la que incide se define en la Sentencia Barbier citada. El Sr. Barbier, residente en Bélgica era propietario de unos bienes inmuebles sitos en Países Bajos sobre los que pesaba una obligación incondicional de transmisión a un tercero. A su fallecimiento, y de acuerdo con la normativa del impuesto sobre sucesiones neerlandesa, los herederos del Sr. Barbier debían tributar por la adquisición de los citados inmuebles, pero por la residencia del causante en otro Estado miembro, no se les tenía en cuenta la obligación de entrega. En esta situación, el Tribunal, recordando previamente que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembro esta debe ejercerse respetando el derecho comunitario, afirma que existe una restricción a libertad de movimiento de capitales porque *«puede disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, tanto para la enajenación de la propiedad económica de dichos bienes a otra persona, por un residente en otro Estado miembro. Además, provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes y que están en una situación idéntica a la del Sr. Barbier»* (apartado 62). La misma doctrina se reitera en posteriores sentencias del mismo Tribunal, algunos ya citados como el Asunto Jäger, o la propia, Comisión/España de septiembre de 2014, y en las más recientes de 26 de mayo de 2016, Asunto C-244/2015, Comisión/Grecia (La Ley 51460/2016) y de 8 de junio de 2016, Asunto C-479/2014, Sabine Hünnebeck (La Ley 58289/2016).

La restricción definida en el apartado 1.1. de la Directiva 88/361 **(48)** , se produce por tanto, porque la mayor cargar fiscal puede incidir en la toma de las decisiones de inversión en uno u otro Estado, como porque puede llegar a producir un menoscabo en el valor de la herencia.

Ahora bien ¿cómo se conjuga esta afirmación con lo dispuesto en el artículo 65 del TFUE?. Me explico. Dice el artículo 65.1.a), que lo establecido en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembro 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 al lugar donde esté invertido su capital ¿Permite entonces el Tratado la discriminación por razón de la residencia del contribuyente o de la ubicación de los bienes? De nuevo tendrá que ser el TJUE el que a través de la interpretación arroje luz sobre el asunto.

Lo que hace el apartado 1 del artículo 65 no es sino reiterar la afirmación de que la competencia para regular su propio sistema tributario reside en cada uno de los Estados miembro, así como la imposibilidad de las autoridades comunitarias para interferir en la mismas, siendo esta una labor más propia de las políticas de armonización de la imposición directa, hoy, como sabemos, escasamente desarrolladas en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Si bien esto es así – y más allá de las políticas fiscales con efectos puramente internos– si no se pusieran limites o no se acotará la extensión del ejercicio de esta potestad se corre el riesgo de dejar sin contenido una parte importante de la libertad económica fundamental de movimiento de capitales. Por esta razón el apartado 3 del mismo artículo 65 se encarga a continuación de fijar esos límites: *«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 a la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63»*.

En resumen y en relación con lo apuntado, podemos llegar a afirmar que a las normativas del impuesto sobre sucesiones y donaciones de los tres territorios históricos, o al mismo Concierto Económico, no les está vedado establecer diferencias de tributación entre personas residentes y no residentes, o por razón de la ubicación de los bienes en otro territorio o Estado, pero siempre y cuando no den lugar a una discriminación arbitraria o que pueda provocar restricciones encubiertas a la libertad de movimiento de capitales.

3. La interdicción de la discriminación arbitraria entre residentes y no residentes

Partimos entonces del hecho de que el trato desigual entre residentes y no residentes está permitido por el TFUE, pero también, que no lo está en todos los casos. Como afirma la doctrina del TJUE que citaremos a seguido, y también GARCÍA DE PABLOS, el TFUE distingue entre los tratos desiguales y la discriminación arbitraria prohibida, de manera que las medidas nacionales que dispensen un tratamiento diferente por razón de la residencia del causante o del causahabiente y/o por la ubicación de los bienes –como es el caso de las vigentes en las Normas Forales de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones de los territorios Históricos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa– para ser consideradas compatibles con las disposiciones del Tratado relativas a libre circulación de capitales deben referirse a situaciones objetivamente no comparables, o estar justificadas por imperiosas razones de intereses general **(49)** .

La mayoría de las Sentencias del TJUE citadas hasta ahora se refieren a la justificación del trato desigual. Y ello porque es la alegación recurrente por parte de los Estados en su defensa, principalmente en aquellos supuestos en los que media un recurso por incumplimiento por denuncia de la Comisión. De entre todas ellas me gustaría destacar además de las Sentencia Jäger y Mattner, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/2007, Eckelkamp (La Ley 116083/2008), y la de 18 de diciembre de 2014, Asunto C-133/2013, Staatssecretaris van Economische Zaken contra Q (La Ley 169534/2014). En el asunto Eckelkamp se debatía la adecuación al Tratado de una normativa de la región de

Flandes en Bélgica relativa al impuesto sobre sucesiones que en relación con un determinado bien de la herencia ubicado en Knnoke-Heist (Bélgica) no admitía la deducción de la deuda vinculada al mismo, porque la causante al momento del fallecimiento no residía en Bélgica. El Tribunal, después de afirmar que la situación no constituía una situación puramente interna y que la medida no solo podría disuadir de la compra de bienes inmuebles en ese Estado sino que además provocaría la disminución del valor de la herencia a un residente en otro Estado miembro, recuerda que estando ante situaciones objetivamente comparables –en este caso con respecto a un causante residente– la única alegación posible sería que la medida estuviera justificada por imperiosas razones de interés general, y que la posibilidad de los herederos de recuperar el importe pagado de más en Bélgica en la declaración del impuesto en el país de residencia –siendo una ventaja fiscal acordada unilateralmente por el otro Estado– no podía ser admitida en virtud de los dispuesto en la Sentencia de la misma fecha, 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/2007, Arens-Sikken, en su apartado 65 (la Ley 123309/2008). Por su parte, en la segunda de las citadas, la Sentencia de 18 de diciembre de 2014, ante el interés de la contribuyente residente neerlandesa de aprovecharse de la exención reconocida por este Estado a las donaciones de una finca rústica, y la negativa de la Administración tributaria de aquel país a su admisión por encontrarse el inmueble en el Reino Unido y no en los Países Bajos alegando que la medida era consecuente con el objetivo de preservar la integridad de ciertas fincas pertenecientes al patrimonio cultural e histórico nacional no siendo por tanto situaciones comparables, el Tribunal declara que tal normativa es compatible con el Tratado, siempre que no queden excluidas de tal exención las propiedades que puedan vincularse al citado patrimonio a pesar de hallarse en el territorio de otro Estado.

Las anteriores no son como digo, más que alguno de los muchos ejemplos de los pronunciamientos del Tribunal, que constatando que la normativa nacional enjuiciada dispensa un trato diferenciado a residentes y no residentes inicialmente contrario al artículo 63.1 del Tratado, la somete primero a un test para determinar si se está ante situaciones objetivamente comparables; para, en caso afirmativo, pasar luego a comprobar si procede declarar la concurrencia de una causa justificativa que pudiera evitar su expulsión de ordenamiento.

En la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, se decía que la situación de los residentes y no residentes frente a la sucesión era una situación objetivamente comparable frente a las alegaciones del Reino de España en sentido contrario que entendía que los primeros tributaban por todos sus bienes con independencia de su situación –obligación personal– y los segundos solamente por bienes que estuviera ubicados en territorio nacional –obligación real– **(50)** ; y dado que tampoco existía una causa justificativa, se declaró su inadecuación al Tratado. La menor carga tributaria dependía en este caso exclusivamente de la condición de residente del sujeto pasivo, no modulándose por otras variantes como el importe de la base imponible o la cualidad de los bienes y derechos que integraran la masa hereditaria, que de algún modo justificarían la diferencia de trato **(51)** .

Una de estas causas justificativas es la llamada coherencia del sistema fiscal. En la ya citada Max-Heinz Feilen de 30 de junio de 2016, que recordemos, versaba sobre la posibilidad de recuperar parcialmente en Alemania el impuesto pagado en Austria por una sucesión previa cuyos bienes luego se integraban en otra sucesión posterior no habiendo transcurrido más de diez años entre ambas, se decía que aun estando ante situaciones comparables, la diferencia de trato estaba objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general como era la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal invocada por el Gobierno Alemán. En el apartado 30 se encargaba de definir la coherencia fiscal, con cita de otra Sentencia, la Welte, de 17 de octubre de 2013:

> *«30.- Hay que recordar en ese sentido que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo a la luz del objetivo de la normativa controvertida».*

No se aprecia la citada coherencia fiscal sin embargo, en la Sentencia de 26 de mayo de 2016, Asunto C-244/15, Comisión/Grecia, que en referencia a la exención por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual a favor del cónyuge o del hijo del causante, la condicionaba a que el contribuyente residiere permanentemente en Grecia, y que la República Helénica justificaba en el hecho de alcanzar de un modo coherente y sistemático el objetivo de hacer frente a las necesidades en materia de vivienda en Grecia y al vínculo del heredero con la sociedad griega. Pues bien, el Tribunal, declara que Grecia ha incumplido sus obligaciones con respecto al artículo 63 del Tratado, toda vez que la exención prevista *«no se supedita a la obligación, para el heredero, de establecer su vivienda habitual en el inmueble objeto de la sucesión, ni siquiera a ocupar dicho inmueble»* (apartado 40), ni tampoco se le exige la alegada vinculación , *«ya que un heredero que no reside de modo permanente en Grecia en el momento de la apertura de la sucesión y que no posee ningún inmueble puede, al igual que el heredero que reside en ese Estado miembro, mantener un vínculo estrecho con la sociedad griega y pretender adquirir, en el citado Estado, el inmueble objeto de la sucesión, para establecer en él su residencia habitual»* (apartado 41).

Como se ha dicho, la coherencia del sistema fiscal como justificación no se puede hacer depender de las medidas que pudieran adoptar otros países (Sentencia Arens-Sikken, Asunto C-43/07 o Eckelkamp), de la restricción en el acceso a la información de otros Estados (Sentencia Welte, Asunto C-181/2012), por el riesgo de evitar la pérdida de ingresos fiscales (Comisión/Grecia, Asunto C-244/2015), ni tan siquiera, por el hecho del que el residente haya dispuesto del ejercicio de opción para equipararse fiscalmente al no residente (Sentencia de 4 de septiembre de 2014, Asunto C-211/13, Comisión Alemania, no publicada, y Sentencia de 8 de junio de 2016, Asunto C-479/2014, Asunto Sabine Hünnebeck).

Esta última es de singular importancia por su potencial trasposición a la normativa foral por lo que luego diré. A raíz de la Sentencia del TJUE de 22 de abril de 2010, Mattner, que declaró contraría al TFUE una normativa en la que el caso de la donación de un inmueble situado en Alemania se aplicaba una reducción sobre la base imponible inferior –de 2.000 euros– si el donante y el donatario residían en otro Estado que si uno de ellos fuera residente en ese país, el legislador alemán se vio obligado a introducir un mecanismo por el que se permitía la aplicación de la reducción incrementada –400.000 euros– aun cuando ambos –donante y donatario– fueran no residentes, si el donatario solicitaba la aplicación de la misma **(52)** . Es decir, se establecía una especie de economía de opción. Pues bien, la Administración tributaria alemana se negaba a admitir la aplicación de la reducción incrementada en el caso de la Sra. Hünnebeck por la donación que había realizado de la mitad de un inmueble sito en Düsseldorf (Alemania) a sus dos hijas, porque todas ellas eran residentes en el Reino Unido, y porque, seguía diciendo la Administración, no había sido ejercitada la correspondiente solicitud por la reducción incrementada. Curiosamente la modificación normativa apuntada, como alegaba la Sra. Hünnebeck había entrado en vigor con posterioridad a las donaciones, pero aun así el Tribunal resuelve:

> *«42. En cuanto al carácter facultativo de dicho mecanismo tributario, hay que poner de relieve que, suponiendo incluso que este mecanismo fuere compatible con el Derecho de la Unión, según jurisprudencia reiterada, un régimen nacional restrictivo de las libertades de circulación puede seguir siendo incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa. La existencia de una opción que permita en su caso hacer que una situación sea compatible con el Derecho de la Unión no tiene por efecto paliar, por sí sola, el carácter ilegal de un sistema, como el controvertido, que sigue conteniendo un mecanismo tributario no compatible con ese Derecho. Debe añadirse que es así, máxime en el caso de que, como en el presente asunto, el mecanismo incompatible con el Derecho de la Unión sea el automáticamente aplicado a falta de elección por parte del contribuyente (véase , en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2013, Becker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 62 y jurisprudencia citada)».*

Y concluye:

> *«68. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que recurre, para las donaciones entre no residentes, si el beneficiario no lo solicita expresamente, a un método del cálculo del impuesto que aplica una reducción fiscal reducida (…)»*

No directamente, al modo y manera como se plantea el ejercicio de opción en la generales tributarias –por todas, el artículo 117.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia **(53)** –, pero si de forma indirecta, podemos extrapolar esta Sentencia a la situación contemplada en la Resolución de la Junta Arbitral 6/2015, de 4 de mayo, en la que como ya se apuntó, y atendiendo a la necesaria ubicación de la totalidad de los bienes y derechos en el País Vasco para poder aplicar la normativa foral al contribuyente no residente, se decía que esta «totalidad» no venía referida a la masa hereditaria, sino a que los concretos bienes dejados por el testador a este, se encontrarán todos en territorio vasco. En la ordenación de la sucesión, el testador en consecuencia pudiera salvar la discriminación generada por actual regulación derivada del Concierto Económico legando a los no residentes aquellos bienes que exclusivamente se encontraren en el País Vasco, a modo de «opción». Ahora bien, esta posibilidad, como bien dice la Sentencia del asunto de la Sra. Hünnebeck, no evitará en ningún caso que la normativa siguiera siendo considerada como contraría al TFUE, y por lo tanto, que siga estando necesitada de una urgente adecuación. De una u otra forma, en este caso también concurre un mecanismo de carácter facultativo que no puede considerarse asimismo, como corrector a la restricción de la libertad fundamental a la libre circulación de capitales ni la convierte en compatible con el Derecho de la Unión.

En definitiva, y en palabras de ROMERO CISCAR, para justificar la diferencia de trato habrá que estar a que las situaciones para las que la normativa establezca alguna diferencia no sean objetivamente comparables, y a al hecho de que «en materia de sucesiones y donaciones, un Estado miembro difícilmente podrá interponer restricciones a los movimientos de capitales que se produzcan tanto con otros países miembros como con países terceros alegando una razón imperiosa de interés general, en cualquier caso está tendrá que demostrarse y ser proporcional para cumplir sus objetivos **(54)** ».

4. Extensión de la doctrina del TJUE a los residentes en terceros países

Recordemos que el artículo 63.1 del TFUE, al hablar de la restricción a los movimientos de capitales se refiere a aquellos que se producen entre Estados miembros y *«entre Estados miembros y terceros países»*. Además, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (y también la de 26 de mayo de 2016 Comisión/Grecia) extiende su aplicación a los Estados de la Asociación de Libre Comercio y a la misma restricción recogida en artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, en el que están todos los países de la Unión además de Islandia, Liechtenstein y Noruega; y la de 17 de octubre de 2010, Welte, hace lo propio con Suiza (apartado 56): *«En consecuencia, una restricción como la del litigio principal relativa a la libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza, no puede eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1* **(55)** *, sobre la base del artículo 57, apartado 1»*.

A raíz de la publicación de la ya tan reiterada Sentencia de 3 de septiembre de 2014, y antes de que entrase en vigor la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87 reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones de territorio común –que con efectos a partir del 1 de enero de 2015 adaptaba esta regulación al dictado de aquella– no parecía establecerse diferencia alguna entre no residentes. Así las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de

12 de febrero de 2015 Rec. 2005/2013 (La Ley 90133/2015) y de 16 de octubre de 2014 Rec. 7961/2012 (La Ley 260112/2014), en relación, eso sí, con no residentes procedentes de la Unión –en Bélgica y Reino Unido, respectivamente– concluían de la manera siguiente:

«Entiende este Tribunal Central que la discriminación advertida y declarada por el TJUE se extiende:

A los supuestos de obligación real.

A los supuestos de obligación personal en el que el causante no resida en España.

A los supuestos de cualquier tipo de adquisición gratuita inter vivos de bienes inmuebles situados dentro o fuera del territorio español en el que exista algún tipo de punto de conexión que permita quedar gravado por impuesto español, teniendo como donantes o como donatarios sujetos no residentes.

En este caso se trata de un supuesto en el que el sujeto pasivo era no residente, y por tanto sujeto por obligación real produciéndose discriminación respecto al resto de los herederos residentes en España. De ahí que proceda anular la liquidación dictándose, en su caso, por la Oficina Nacional nueva liquidación en la que se evite la discriminación de conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta».

Pero este parecer no debía ser tal, al menos para el legislador. En la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87 se identifica a los no residentes como *«residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo»*, dejando fuera a los residentes de otros países. Pero esta interpretación del fallo de la Sentencia del TJUE, a mi entender, y dicho sea con el debido respeto, no se ajusta a derecho por una razón de peso: el fallo dice literalmente *«que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículo 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este»*, lo que en otras palabras significa que se ha incumplido lo dispuesto en los citados artículos, que hablan ambos de la interdicción de la libertad a los movimientos de capitales entre Estados miembros y firmantes al Acuerdo, pero también, y al menos por el dictado del artículo 63.1 del TFUE, entre Estados miembros y terceros países, no refiriéndose en ningún momento a que los no residentes «discriminados» deban residir necesariamente en la Unión o en el ámbito de aplicación del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Otra cuestión diferente sería si el argumento hubiera fundado la discriminación en la libertad de establecimiento y no de capitales, ya que el artículo 49 del TFUE que regula aquella, no la extiende a terceros países. Este fue el contenido del pronunciamiento del Tribunal en la Sentencia de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11, Marianne Scheunemann (Aranzadi TJCE 2012\2016) relativo a la transmisión por herencia de unas participaciones de una sociedad de capital ubicada en Canadá:

«33. Por lo que atañe al capítulo del Tratado relativo a la libertad de establecimiento, éste no contiene disposición alguna que amplíe el ámbito de aplicación de sus disposiciones a las situaciones relativas a la participación que se posea en una sociedad cuyo domicilio se encuentre en un país tercero (véase, en este sentido, auto de 10 de mayo de 2007, A y B, C-102/05, Rec. p. I-3871, apartado 29 y la Sentencia de 24 de mayo de 2007, Hölbock, C-157/05, Rec. p. I- 4051, apartado 28)(…)

34. Por consiguiente, los artículos 49 TFUE y siguientes no se aplican en una situación como la controvertida en el procedimiento principal».

La Sentencia anterior no hace sino reforzar el argumento defendido, pero en sentido contrario como se puede inferir, ya que el artículo 63.1 sí que recoge tal extensión de efectos a terceros países.

No lo entiende así sin embargo, la Administración tributaria, quién en dos contestaciones de la Dirección General de Tributos a sendas consultas, la V2437-15, de 31 de julio de 2015 (La Ley 2714/2015), y la V0265-16, de 25 de enero de 2016 (La Ley 266/2016), referidas a residentes en terceros países no integrados tampoco en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, declara la aplicación de la normativa estatal general y no la de las CCAA en materia de sucesiones y donaciones. Dice la primera de ellas: «En el supuesto planteado, tanto el hipotético causante como los hipotéticos donatarios son residentes en Suiza, que no forma parte de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo. Por tanto, no tendrán derecho a aplicar normativa alguna, pues no le resultara aplicable el contenido de la disposición adicional segunda de la LISD»; y la segunda: «Es decir la posibilidad de aplicar la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma de residencia del causante –en este caso Madrid– no se extiende a todos los contribuyentes no residentes, sino, exclusivamente, a los que residieran en Estados miembros de las citadas organizaciones, pero no a los residentes en terceros países, a los cuales les resulta aplicable la normativa estatal del ISD, y no la aprobada por las Comunidades Autónomas».

Coincidimos plenamente con CALVO VÉRGEZ y con ROMERO CISCAR, cuando afirman que la normativa estatal vigente en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones sigue incurriendo en la discriminación declarada por la Sentencia con respecto a los no residentes en Estados que no formen parte de la Unión ni del Espacio Económico Europeo **(56)** . En conclusión, no podemos restringir el ámbito de aplicación del TFUE, y dejar fuera a estos no residentes a riesgo de volver a incurrir en el mismo incumplimiento declarado de forma reiterada por la doctrina de la TJUE.

Pero el objeto de este estudio no es como tal la legislación vigente en territorio común, sino más bien la interpretación que debe darse de la restricción a la libre circulación de capitales con respecto al impuesto sobre sucesiones y a las situaciones derivadas de la aplicación de la normativa propia de los tres territorios históricos, por si basándonos en la doctrina establecida por el TJUE pudiera llegar a ser declarada contraría al TFUE, y en caso afirmativo, proponer soluciones. Y qué duda cabe, que la extensión de efectos a terceros países es un elemento práctico de primera magnitud, que tiene que impedir que se fijen diferencias arbitrarias, aquí también, entre «no residentes de primera» y «no residentes de segunda».

5. La doctrina del TJUE y la normativa foral en materia de impuesto sobre sucesiones.

La adecuación del propio Concierto Económico y de las normas forales en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones al TFUE es algo, como ya se apuntó más arriba, que no admite discusión. Lo mismo cabe decir de la aplicación de la doctrina acuñada por el TJUE en su labor interpretativa de aquel. En consecuencia, si alguna disposición de estas normas forales o del mismo Concierto resultaren contrarias al derecho originario de la Unión, y en especial en este caso, a sus libertades fundamentales, podría ser expulsada del ordenamiento siguiendo los trámites establecidos. Entre estos trámites estaría la aplicación directa de la normativa europea por un órgano jurisdiccional –o económico administrativo– del Estado, como juez comunitario que es; o en caso de albergar dudas en su aplicación, con el planteamiento por los juzgados y tribunales o por el órgano económico-administrativo de una cuestión prejudicial al TJUE. No olvidemos que también pudieran solventarse ante este los llamados recursos por incumplimiento a resultas de un procedimiento iniciado a instancias de la Comisión Europea.

Siguiendo con el hilo argumental de este trabajo, intentaremos ahora contestar a la cuestión prejudicial planteada en apartados anteriores, que resumimos de la siguiente manera:

– Si se opone al Tratado una normativa relativa al impuesto sobre sucesiones como la recogida en el Concierto Económico y en las normas forales que discrimina entre causahabientes residentes y no residentes cuando la totalidad de los bienes y derechos no estuvieran situados, no pudieran ejercitarse o no hubieran de cumplirse en una determinada región de un Estado miembro –en este caso en el País Vasco–.

– Si se opone al Tratado una normativa relativa al impuesto sobre sucesiones como la recogida en el Concierto Económico y en las normas forales que introduce discriminaciones por la condición de no residente del causante cuando el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto se encontraran en una determinada región de un Estado miembro – en este caso el País Vasco–.

– Si se opone al Tratado una normativa relativa al impuesto sobre sucesiones como la recogida en el Concierto Económico y en las normas forales que discrimina al contribuyente no residente cuando el causante hubiera trasladado su domicilio desde otro Estado y no llevará residiendo al menos cinco años en una determinada región –País Vasco–, y la totalidad de los bienes y derechos que integraran el caudal relicto no estuvieran situados, no pudieran ejercitarse o no hubieran de cumplirse en un determinada territorio de un Estado miembro –en este caso en el País Vasco–.

Partimos del hecho de que la normativa foral es más favorable que la Estatal, y también, de evitar hacer comparativas entre la normativa foral y la vigente en las diferentes Comunidades Autónomas que pudieran dar lugar a que por ubicarse el mayor valor de los bienes en una u otra comunidad, o por la residencia del contribuyente o del causante en alguna de ellas se tributara por un importe inferior. Y como añadido a lo anterior y a aun a riesgo de ser reiterativo, me gustaría volver a señalar, que en ningún caso estamos cuestionando el sistema de distribución interno de competencias, sino sus efectos ante la concurrencia de un no residente, bien sea causante o causahabiente **(57)** .

Si todavía pensamos que a los supuestos anteriores les pudiera ser de aplicación la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 en sus apartados 1.a) para el caso de causante no residente, y 1.b) para los dos casos con causante residente, tengo que decir, que a mi entender, tal solución no sería posible. En primer lugar porque la Administración Tributaria es la que retiene la recaudación del impuesto sobre sucesiones, y sería está la que en su caso debería realizar la liquidación aplicando la normativa de los territorios forales, lo cual no tiene ningún fundamento en base al Concierto, aunque si lo tuviera de acuerdo con la Ley 22/2009 que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. En segundo lugar, porque la remisión que la disposición adicional hace a otras normativas lo es a la de las Comunidades Autónomas, y en nuestro caso la Comunidad Autónoma del País Vasco no tiene competencias en la materia. Y en tercer lugar, porque la remisión se hace a la normativa en bloque, no solamente a las ventajas fiscales, y como los Territorios Históricos, a diferencia de las Comunidades Autónomas, sí que tienen competencias en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones de no residentes, se produciría un «bucle» del que sería difícil salir. Así por ejemplo, cuando estemos ante un contribuyente no residente y los bienes no se encuentren en su totalidad en el País Vasco, sería de aplicación el apartado 1.b) de la disposición adicional, que a su vez remitiría a la normativa, si se quiere, del territorio histórico de residencia del causante, que tampoco podría aplicarse, porque por la condición de no residente del contribuyente se lo impide en virtud del Concierto. A la misma solución llegaríamos si habláramos de un causante no residente. En este caso el apartado 1.b) remitiría al territorio histórico donde se encuentre el mayor valor de los bienes de estar en tal proporción en el País Vasco con respecto al resto del Estado, que tampoco podría aplicarse porque el Concierto solo reconoce competencias normativas a los territorios históricos cuando el causante hubiera venido residiendo al menos cinco años en el País Vasco, en el caso de la obligación personal, o todos los bienes estuvieran en el País Vasco, en caso de obligación real.

En resumen, la disposición adicional segunda se dictó para adecuar la normativa de territorio común al contenido de

la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, y no a la del Convenio con Navarra, ni a la del Concierto con el País Vasco. Forzar el modelo es hacer juegos de artificios. Cuestión diferente es que de aplicarse la doctrina del TJUE haya que considerarse que se ha producido una laguna legal, y que en virtud de la disposición adicional primera del Concierto, la Ley 29/87 tenga carácter supletorio, pero incluso en este caso, volveríamos de nuevo al bucle del párrafo anterior. Es más, para que sea aplicable la doctrina del TJUE como veremos a continuación, será condición necesaria que se aplique la normativa estatal general menos favorable que la foral, si admitiéramos la premisa de aplicar esta última por reenvío, no haría falta reformar el Concierto en esta materia, porque de momento, y hasta que no se diga lo contrario, la modificación de la Ley 29/87, no ha sido cuestionada por las instituciones comunitarias.

Ni tan siquiera la Administración tributaria admite en la práctica tal posibilidad, al menos hasta la fecha. Por propia experiencia, tengo conocimiento del rechazo de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –única competente para la recepción de las declaraciones y autoliquidaciones con presencia de un no residente– con el argumento de que la Sentencia del TJUE se refiere al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y no del Concierto Económico **(58)** .

Asumiendo por tanto, que en los supuestos citados debe aplicarse la legislación estatal general y que en consecuencia, se produciría una tributación superior que si fuera de aplicación la normativa foral de cualquiera de los tres territorios históricos, traslademos ahora los argumentos de la doctrina del TJUE al objeto de constatar si realmente se produce, en la situación actual, algún tipo de discriminación en este sentido, que pudiera resultar contraría a la libertad de movimientos de capitales recogida en el artículo 63.1 del TFUE. Veamos sus condicionantes.

Que las transmisiones mortis causa son consideradas como movimientos de capitales, en este caso de carácter personal, cuyas limitaciones pueden ocasionar incumplimientos a su libre circulación contrarios al TFUE, deriva de la interpretación realizada de manera sistemática por el TJUE que reconoce el valor indicativo de la nomenclatura recogida en el Anexo I de la Directiva 88/361 del Consejo de 24 de junio de 1988 (véase entre otras, la Sentencia de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger y la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier).

Que para que el incumplimiento pueda ser cuestionado a la vista del TFUE es necesario que concurra un elemento internacional: en este caso la condición de no residente del causahabiente en el primero y tercero de los supuestos, y del causante, en el segundo (véase entre otras, la Sentencia de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12, Welte; y la Sentencia de 22 de abril de 2010, Asunto C-510/08, Mattner).

Que la regulación interna del impuesto sobre sucesiones que distingue entre residentes y no residentes pueda causar una disminución del valor de la herencia o condicionar las decisiones de inversión en uno u otro Estado. Esta la consecuencia directa del hecho de que los contribuyentes no residentes en el País Vasco deban tributar de acuerdo con normativa estatal, menos favorable, así como la de los contribuyentes de un causante no residente (véase entre otras, las Sentencias de 11 de septiembre de 2008, C-11/2007, Eckelkamp, y C-43/2007, Arens-Sikken).

Que el trato desigual no suponga una discriminación arbitraria. Para ello es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones no comparables o que resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Que la situación entre un residente y un no residente que heredan del mismo causante, o de un heredero de un causante residente o de un no residente, son comparables, no ha lugar a dudas para el TJUE, ya que coloca a todos en el mismo plano atribuyendo la diferente tributación a la exclusiva condición de residente o no residente, como así lo ha manifestado, por todas, en la Sentencia de 26 de mayo de 2016, Asunto C-244/2015, Comisión /Grecia: *«29. En efecto, la normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto sobre sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, cuando da lugar a que las sucesiones entre no residentes soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción a la libre circulación de capitales»* (véase también, Sentencia de 3 de septiembre de 2014, C-127/12, Comisión España). Y que no está justificada por razones como la coherencia del sistema fiscal, ni se salva por la posibilidad del contribuyente de recuperar el impuesto en el otro Estado, por las restricciones al acceso a la información, ni con el ejercicio de la facultad de opción para aplicar la ventaja fiscal, es algo que se desprende de las Sentencias Arens-Sikken, Eckelkamp y Welte, ya citadas, y de las Sentencias de 4 de septiembre de 2014, Asunto C-211/13, Comisión Alemania, no publicada, y de 8 de junio de 2016, Asunto C-479/2014, Asunto Sabine Hünnebeck.

En conclusión, tal y como está la normativa, la contestación del TJUE a la cuestión prejudicial planteada hipotéticamente iría en el sentido de declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 del TFUE al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las sucesiones entre los causahabientes residentes y no residentes en España, y los causantes residentes y no residentes en España.

Las soluciones que se pueden plantear serían de doble carácter: temporales y permanentes.

Con carácter temporal la propuesta pasa por la aplicación directa de la doctrina del TJUE a los supuestos con componente internacional permitiendo a los contribuyentes aplicar la ventajas fiscales reconocidas en los territorios forales con respecto a la regulación general estatal ante la inaplicación de la normativa autonómica o foral **(59)** . Así, y para los contribuyentes no residentes de un causante residente, debiera permitírseles aplicar las ventajas fiscales del territorio histórico de la última residencia del causante, aun cuando la totalidad de los bienes y derechos sitos en España no estuviera situados, no pudieran ejercitarse o no pudieran cumplirse en el País Vasco, así como liquidar el Impuesto ante la correspondiente Hacienda Foral, incluso cuando la última residencia anterior del causante hubiera estado en otro

Estado y no llevara residiendo en el País Vasco al menos cinco años. Y para cuando el causante fuera el no residente, que se aplicará la normativa y se recaudase por el Territorio Histórico de residencia del contribuyente; o en otro caso, por la condición de no residente del contribuyente, la normativa del territorio histórico o de la CCAA donde se encontraran cada uno de los bienes, y ante su correspondiente Administración, contemplando las peculiaridades propias de la acumulación y respeto a la progresividad del Impuesto.

Con carácter permanente estaríamos necesitados de una revisión de la Ley del Concierto Económico que reforme y actualice los puntos de conexión en materia de imposición sobre las sucesiones, que no necesariamente debe ir en el sentido de lo recogido en la disposición adicional segunda de la Ley 29/87 **(60)** . En línea con lo planteado con carácter temporal en el párrafo anterior, y para el caso de que el causante fuera residente, se atendería a su residencia en el País Vasco para fijar la competencia normativa y de exacción en los Territorios Forales. Ahora bien, habría que introducir al menos dos modificaciones en el concepto de residente habitual del causante a efectos del impuesto: primera, que no se requiriese al menos cinco años de residencia, sino que bastara –como así se dice en el artículo 28 de la Ley 22/2009– con haber residido el mayor número de días en el País Vasco en los últimos cinco años contados de fecha a fecha hasta el devengo del impuesto; y segunda, que no se aplicará la norma anterior cuando la residencia habitual inmediata anterior a fijar su domicilio fiscal en el País Vasco hubiera estado en otro Estado, y en los cinco últimos años no hubiera residido en otra Comunidad Autónoma un mayor número de días hasta la fecha del devengo, manteniendo la excepción de no aplicación de las normas anteriores para aquellos residentes que hubieran conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía. Así, cuando el contribuyente fuera no residente, se aplicaría la normativa del territorio de residencia del causante en los términos citados, sin la exigencia de la necesaria ubicación de la totalidad de los bienes en el País Vasco, aunque solo tributara por los ubicados en España; y cuando fuera también residente como el causante, evitaría dar lugar a supuestos de separación entre la normativa aplicable y la Administración competente para la exacción.

Siendo el causante no residente, y siguiendo aquí una propuesta de FALCÓN Y TELLA, la recomendación vendría por declarar competente para la exacción y aplicar la normativa del territorio donde se encontraran cada uno de los bienes al momento del devengo, ya que si atendemos al mayor valor de los mismos, a modo y semejanza de lo que ocurre en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrían darse casos de desubicaciones intencionadas de algunos bienes, como es el caso de las cuentas y depósitos bancarios que se entienden situados en el lugar donde esté establecida la correspondiente entidad financiera –lo que por otro lado tampoco tiene mucho sentido con los avances de las nuevas tecnologías– con el solo objetivo de «resituar» la tributación de la totalidad del caudal en una Comunidad Autónoma con una fiscalidad más favorable **(61)** . En cualquier caso la medida debería ir acompañada de otras que permitieran la acumulación del conjunto de los bienes y derechos declarados a las diversas Administraciones tributarias a los efectos de determinar el tipo de gravamen de acuerdo con la progresividad que debe predicarse del Impuesto. Para evitar en la medida de lo posible la «desubicación» comentada tanto para este medida definitiva, como para la temporal, se podría afinar aún más atribuyendo la competencia a aquel territorio donde hubieran estado cada uno de los bienes más días en los últimos cinco años anteriores al devengo, como así lo hace el apartado c) de la disposición adicional segunda de la Ley 29/87, en este caso, para las donaciones de bienes muebles ubicados en España en las que el donatario tuviera la condición de no residente, ya que en los inmuebles no existe tal problemática.

Por último, que se permitiera la tributación por obligación personal a las Haciendas Forales y de acuerdo con su normativa, a los herederos residentes de un causante residente en el extranjero, que hubiera mantenido la condición política de vasco con arreglo al artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía, en una suerte de traslación de lo dispuesto en el Convenio Navarro.

IV. CONCLUSIONES

La doctrina del TJUE en general, y su Sentencia de 3 de septiembre de 2014, en particular, ha puesto de manifiesto la incompatibilidad de la normativa estatal y autonómica en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones con una de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, concretamente con la libertad de movimiento de capitales recogida en su artículo 63. No obstante también ha supuesto de manera indirecta, el refrendo del sistema constitucional del reparto de competencias tributarias entre los diferentes niveles de organización del Estado.

Este reconocimiento al ejercicio de la potestad tributaria sin injerencias por parte de los autoridades comunitarias puede provocar distorsiones tales como la doble imposición en las sucesiones con componente internacional, que en todo caso deberán solventarse mediante los acuerdos bilaterales o las políticas de armonización. Ahora bien, el ejercicio de dicha potestad tienes sus límites, y estos derivan, por lo que aquí interesa, del derecho originario que obliga de manera directa a los propios Estados. La función principal del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es la interpretación de ese derecho originario, en cuyo seno se encuentra la interpretación de las libertades fundamentales, enunciadas eso sí, en sentido negativo, en consonancia con su finalidad de intentar evitar que se pongan restricciones a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Pero aun siendo esta su función principal no la ejerce en exclusiva, sino con los órganos jurisdiccionales de los Estado miembro, en su consideración de jueces comunitarios, ante los que también podremos exigir la aplicación de este Derecho.

En este orden de cosas, que una normativa sea declarada contraria a lo dispuesto en el Tratado conlleva, que con sus mismos fundamentos, pudieran cuestionarse otras, y más si son del mismo Estado y mantienen argumentos similares a los declarados nulos. Esto es lo que ha ocurrido con la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 con respecto a la normativa de territorio común, y que ahora debe extenderse necesariamente a la recogida en el Concierto Económico y en

las normas forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los tres territorios históricos. Todas ellas, y con similar fundamento, tenían o tienen, alguna regulación en materia de trato diferenciado a residentes o no residentes que debe ser adaptada al derecho comunitario; así, mientras con respecto la primera, la de territorio común, es un aspecto que ya se ha abordado con la introducción de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87 (salvo por la extensión de sus efectos a no residentes de terceros países), para el Concierto, todavía está pendiente. Y no por desconocimiento, sino simplemente por cuestiones políticas: la reforma de Concierto, como así es en su naturaleza, debe ser paccionada, y por lo tanto deben darse las condiciones propicias para el acuerdo.

A la espera del mismo, no resulta de aplicación la normativa aprobada por el Estado ya que se refiere a un sistema de financiación y de relaciones tributarias diferente –el que mantiene aquél con las Comunidades Autónomas–, consecuentemente, y hasta que llegue el meritado acuerdo, y siendo conscientes de que la actual normativa, al menos en tres supuestos, discrimina de manera arbitraria las sucesiones en las que el causante o el causahabiente tiene la condición de no residente, debemos afanarnos en buscar la manera para que el contribuyente no se sienta perjudicado por la pendencia.

Habrá por tanto que adoptar medidas coyunturales por parte de la Administraciones tributarias, de los operadores jurídicos –notarios, registradores, asesores fiscales…– y de los contribuyentes basadas en el acuerdo y fundamentadas en la existencia de una normativa ya fuera del ordenamiento, que no perjudiquen ni la recaudación del impuesto ni los derechos y garantías del contribuyente. A tal efecto, propongo por tanto unas medidas que amplían temporalmente la competencia foral permitiendo a los contribuyentes no residentes tributar de acuerdo con la normativa y ante las Haciendas de los Territorios Históricos cuando el causante fuera residente en el País Vasco, sin la exigencia de que la totalidad de los bienes y derechos deban estar situados, deban cumplirse o ejercitarse en el País Vasco, y para el caso de que el causante fuera no residente y el causahabiente no residente, atendiendo al lugar de ubicación de los bienes en el País Vasco.

Asimismo, me atrevo a proponer también medidas de carácter permanente que pudiera ser tenidas en cuenta en la Comisión Mixta del Concierto, órgano competente, según el artículo 62 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, para acordar su modificación, que incluso indirectamente ocasionarían efectos en el reparto de competencias entre el Estado y el País Vasco, como puede ser la modificación de los criterios de residencia habitual a efectos del Impuesto sobre Sucesiones para equipararla a los de la Ley 22/2009, o incluso al Convenio Navarro, mutando el criterio de residencia de por al menos cinco años al de por más días en los últimos cinco años, o permitiendo a los contribuyentes, de causantes no residentes que hubieran conservado la condición política de vascos, tributar opcionalmente por obligación personal. También propongo atraer la tributación para los causantes no residentes a los territorios forales, en cuanto a normativa y exacción, cuando los bienes que integran el caudal relicto, bienes o inmuebles, estén ubicados en su territorio.

En cualquier caso, y con independencia de lo acertado o no de las apreciaciones vertidas en el presente artículo, de lo que no cabe duda es que hay que «ponerse manos a la obra» y abordar la cuestión de la adaptación del Concierto al Derecho Comunitario sin dilación para evitar situaciones discriminatorias totalmente injustas, y cada vez más frecuentes por el aumento del número de los desplazamientos y de las inversiones transfronterizas.

V. BIBLIOGRAFIA

– 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* núm. 210 junio/2015, pág. 120 y ss.

– ALONSO ARCE, I., *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico. Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el marco de la Unión Europea*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, Oñati, 2016.

– ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, G.I. «Las libertades fundamentales reconocidas por la UE. Especial referencia a la Sentencia GEBHARD», *Anuario de la Facultad de Derecho* núm. 12-13, Servicio de Publicaciones Universidad de Extremadura 1994-1995, págs. 43 y ss.

– BARCIELA PÉREZ, J.A. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Revista Quincena Fiscal* 6/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015/711.

– 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», *Revista Aranzadi Doctrinal* núm.11/2014, Editorial Aranzadi, Pamplona 2015, www.arazandidigital.es Ref. BIB 2015/54.

– CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P. *La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino por recorrer*, Cuatrecasas, Gonçalvez Pereira, año 2012, *http://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp.*

– FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión», *Revista Quincena Fiscal* núm. 15-16/2010, Editorial Aranzadi, Pamplona 2010, www.aranzadidigital Ref. BIB 2010\1813.

– FALCÓN Y TELLA, R. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Revista Quincena Fiscal* núm. 18/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), www.aranzadidigital.es

ref. BIB. 2014\3500.

– FALCON Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario*, 5 º ed., Universidad Complutense, Madrid 2016.

– FERNANDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, A. *Las sucesiones «mortis causa» en Europa: aplicación del Reglamento (UE) Nº 650/2012*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016.

– GARCÍA DE PABLOS, J.F. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Problemas constitucionales y comunitarios», *Documentos* nº 20/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2009 (www.ief.es).

– GARCÍA DE PABLOS, J.F. «La reforma de la imposición patrimonial en España», *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\55

– GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria* núm. 10, Enero 2016, Editorial Wolters Kluwer, (www.laleydigital.es ref. La Ley 8119/2015).

– 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 sobre Sucesiones y Donaciones*, Asociación Española de Asesores Fiscales AEDAF, Madrid 2014 (www.aedaf.es)

– MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A. «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria* nº 151/2014, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2014, pág. 115 y siguientes.

– MENENDEZ MORENO, A., «¡Pobres residentes! A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Quincena Fiscal* núm. 19/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014\3733

– ORTUÑO MUÑOZ, P. «El constitucional está contra la discriminación territorial en Sucesiones», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 904/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015 (www.aranzadigital.es ref. BIB 2015/1463).

– PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D. y DÍAZ GARCÍA, H., «Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014», *Revista Quincena Fiscal* núm. 13/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\2489.

– RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coordinadores), *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016.

– ROMERO CISCAR, C. «La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014», *Carta Tributaria* núm. 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2015 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5084/2015).

– RUBIO PILARTE, I. «Futuro imperfecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Forum Fiscal* núm. 200, Julio 2014, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2014.

– SARRIÓN ESTEVE, J. «La tutela de las libertades económicas fundamentales en el proceso de integración europea», *Revista de Derecho UNED* núm. 14, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid 2014, págs. 933-967.

– SIMÓN ACOSTA, E. «Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 891/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2014 (www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014/3386).

---

(1) Y todos ellos incluso de fecha anterior al Convenio Modelo de la OCDE: Convenio entre España y Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos en Grecia y en España, respectivamente (*Gaceta de Madrid* nº 338 de 3 de diciembre de 1920, pág. 952 y ss.); Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuesto sobre la renta e impuestos sobre las herencias (*Boletín Oficial del Estado* núm. 6 de 7 de enero de 1964, pág. 295 y ss.); e Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa reciproca en materia de Impuestos sobre las Herencias (*Boletín Oficial del Estado* núm. 14, de 16 de enero de 1964, pág. 671 y ss.).

Ver Texto

(2) En los ordenamientos tributarios de territorio común y en los forales se ha optado por el método de imputación ordinaria para evitar esta doble imposición internacional, permitiéndose la deducción de la cantidad pagada efectivamente en el extranjero por el incremento patrimonial, hasta límite de la cuota que resultaría de aplicarse la normativa interna a ese mismo incremento. Sobre su efectividad en términos generales puede consultarse cualquier manual de Derecho Financiero; entre ellos, FALCÓN Y TELLA,

R., *Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Universidad Complutense de Madrid, Madrid 2016, pág. 115 y 116.

Ver Texto

(3) Al respecto se puede consultar, FERNANDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, A. *Las sucesiones «mortis causa» en Europa: aplicación del Reglamento (UE) Nº 650/2012*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016.

Ver Texto

(4) *Diario Oficial de la Unión Europea* L201, de 27 de julio de 2012, pág. 107 y ss.

Ver Texto

(5) *Diario Oficial de la Unión Europea* L336, de 20 de diciembre de 2011, pág. 81 y ss. Sobre la citada recomendación, CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P. *La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino por recorrer*, Cuatrecasas, Gonçalvez Pereira, *http://www.cuatrecasas.com/media repository/docs/esp*.

Ver Texto

(6) Tratado de 25 de marzo de 1957, ratificado por instrumento de 13 de diciembre de 2007. Versión consolidada *Diario Oficial de la Unión Europea* C202 de 7 de junio de 2016, pág. 47 y ss.

Ver Texto

(7) Si bien el método de imputación ordinaria va a permitir la recuperación del impuesto pagado en el extranjero, por la aplicación del límite indicado en nota anterior se va a impedir asimismo, y en numerosos casos, la recuperación del exceso abonado ante la Administración tributaria del otro Estado.

Ver Texto

(8) Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (*Boletin Oficial del Estado* núm.124 de 24 de mayo de 2002, pág. 18.617 y ss.).

Ver Texto

(9) Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra (*Boletín Oficial del Estado* núm. 310 de 27 de diciembre de 1990, pág. 38.516 y ss.)

Ver Texto

(10) Artículo 48 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 (*Boletín Oficial del Estado* núm. 305, de 19 de diciembre de 2009, pág. 107.086 y ss.)

Ver Texto

(11) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*Boletín Oficial del Estado* núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, pág. 37.402 y ss.).

Ver Texto

(12) Por interpretación en sentido negativo del artículo 9 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, donde se recoge cuando se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español (*Boletín Oficial del Estado* núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, pág. 41.734 y ss.). Sobre la determinación de la residencia en la Comunidad Autónoma a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en su apartado 1.1º b) introduce la exigencia de que el causante hubiera venido residiendo en el territorio de la Comunidad más días en los cinco años anteriores a la fecha del devengo. Esta especialidad en la práctica nos lleva a que los obligados al cumplimiento de la obligación tributaria principal por este Impuesto deban hacerlo ante la Administración tributaria y aplicando la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia o residencias previas del causante, en el caso de que no llevará residiendo más días en el periodo de los cinco años anteriores en la correspondiente al momento del devengo.

Ver Texto

(13) Articulo 25.1 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid, en materia de tributos cedidos por el Estado (*Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid* núm. 255 de 25 de octubre de 2010, pág. 17 y ss.)

Ver Texto

(14) FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión», *Revista Quincena Fiscal* núm. 15-16/2010, editorial Aranzadi, Pamplona 2010, www.aranzadidigital Ref. BIB 2010\1813.

Ver Texto

(15) Introducida por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (*Boletín Oficial del Estado* núm. 288 de 28 de noviembre de 2014, pág. 96.860 y ss.)

Ver Texto

(16) Todos los Estados miembro pertenecen al Espacio Económico Europeo, más Islandia, Liechtenstein y Noruega (Acuerdo sobre el

Espacio Económico Europeo, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* L1 de 3 de enero de 1994, pág. 1 y ss.).

Ver Texto

(17) También, y a los solos efectos de la aplicación de la Disposición adicional segunda, se recoge el requisito de los cinco años de residencia previa al devengo para la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma, debiendo liquidarse el Impuesto de acuerdo con la que correspondiese al territorio donde, en el periodo de esos cincos años, se hubiera permanecido mayor número de días (apartado 2). No altera la regla de competencia general cuando no concurra el elemento internacional, pero en presencia de este pretende salvar las situaciones de indeterminación por cambios de residencia entre diferentes Comunidades Autónomas del contribuyente o del causante, ambos residentes. No obstante, también pudiera dar lugar a que se tribute ante diferentes Administraciones y con diferente resultado, cuando coincidan en una misma sucesión de un causante no residente dos o más residentes en distintas Comunidades y no hubiera bien o derecho alguno situado en España.

Ver Texto

(18) Algunos autores antes de la reforma, apuntaban a una modificación del artículo 20.4 de la Ley 29/87, donde se recogía la imposibilidad de aplicar las reducciones autonómicas a la obligación real y para cuando el causante fuera no residente, pretendiendo aunar así las competencias normativas y recaudatorias, como GARCÍA DE PABLOS, J.F. «La reforma de la imposición patrimonial en España», *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\55, quien refiriéndose a la doctrina del TJUE, decía entonces: «En base a lo cual, resulta necesaria la modificación del artículo 20.4 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para permitir al heredero o donatario no residente acceder a los beneficios fiscales y autonómicos, y de los criterios de conexión para la aplicación autonómica, señalados en la anteriormente citada Ley 22/2009, por la que se regula la cesión de las capacidades normativas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

Ver Texto

(19) 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 sobre Sucesiones y Donaciones*, Asociación Española de Asesores Fiscales AEDAF, Madrid 2014, pág. 5 www.aedaf.es

Ver Texto

(20) Artículo 5.2. de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del Régimen Foral de Navarra: *«Los españoles residentes en el extranjero, que hayan tenido en Navarra su última vecindad administrativa, tendrán idénticos derechos políticos que los residentes en Navarra. Gozarán, asimismo, de estos derechos sus descendientes inscritos como españoles que lo soliciten en la forma que determine la legislación del Estado*». (*Boletín Oficial del Estado* núm. 195 de 16 de agosto de 1982, pág. 22.054 y ss.). Por remisión del artículo 31.1.a) del Convenio.

Ver Texto

(21) Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (*Boletin Oficial de Estado* núm. 306 de 22 de diciembre de 1979, pág. 29.357 y ss.).

Ver Texto

(22) Las Normas Forales no aplican reducciones en la base imponible, ni tipos de gravamen ni deducciones diferenciadas para residentes y no residentes. Una vez determinada la competencia normativa foral esta se aplica por igual a todos los contribuyentes.

Ver Texto

(23) Entendemos que procede la aplicación de la normativa general del Estado, y no la de la CCAA del País Vasco por inexistente, a pesar del reenvió que hace la Disposición Adicional Segunda, 1. b) de la Ley 29/87, a la normativa propia aprobada por la correspondiente Comunidad de residencia del causante en caso de contribuyentes no residentes. Tampoco sería posible entender esta remisión al Territorio Histórico de residencia del causante porque entonces se incumpliría el requisito propio de la obligación real de que la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados en la País Vasco, punto de conexión tanto para exacción como para normativa, que impediría, salvo mejor parecer, que la Administración tributaria del Estado liquidará el Impuesto con la Norma Foral de cualquiera de los Territorios Históricos.

Ver Texto

(24) La Junta Arbitral ha interpretado el concepto *«cuando la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en territorio vasco»* no como la totalidad de la masa hereditaria, sino como la totalidad de los atribuidos al causahabiente por el testador, dado que la base imponible del Impuesto se conforma con la cuota individual del contribuyente. De forma tal que, si el testador hubiese designado al no residente como legatario exclusivamente de uno o varios bienes concretos situados en el País Vasco, y aunque hubiera otros bienes y derechos situados en territorio común a los que tendrían derecho el resto de los herederos, la Administración competente para él, sería la del Territorio Histórico donde estuvieran ubicados los bienes objeto del legado. En este sentido se expresa la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 6/2015, de 4 de mayo y la Consulta nº 6.453 de la Hacienda Foral de Bizkaia de 14 de mayo de 2015. También 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* núm. 210 junio/2015, pág. 120 y ss. Sí me gustaría destacar un matiz cuando menos importante al respecto, y es que la atribución de la «totalidad» de los bienes sitos en territorio vasco debe venir indicada por el testador, no cabiendo aplicar esta interpretación cuando resulten de la aceptación y adjudicación de la herencia acordada por los herederos al fallecimiento de aquel, o así al menos se infiere de la propia Consulta: «*Por todo lo cual, cabe concluir 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 artículo 25 del Concierto Económico y el artículo 2 de la NFISD».

Ver Texto

(25) Se trata de una norma «intraconcierto» recogida en las Normas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: artículos 2.2.a), de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo (*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 60 de 27 de mayo de 2005, suplemento), de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo (*Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 62 de 1 de abril de 2015, pág. 7.454 y ss.) y de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero (*Boletín Oficial de Gipuzkoa* de 22 de enero de 1990), que dicen tal que así: *«2. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza que, en su totalidad, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Gipuzkoa fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos»*. Sustitúyase Gipuzkoa, en cada caso, por Álava o Bizkaia.

Ver Texto

(26) Disposición adicional segunda, apartado 1.a) de la Ley 29/87. El reenvío a la CCAA del País Vasco o al Territorio Histórico de residencia del contribuyente cuando no hubiera bienes o derechos en España, entendemos que no sería posible porque alteraría las normas del Concierto por obligación personal.

Ver Texto

(27) Si bien la claúsula antielusión que recoge el artículo 25 del Concierto para la obligación personal –*«las Diputaciones aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto»*–, viene siendo interpretada en el sentido de que debe aplicarse la normativa de la Comunidad Autónoma de procedencia –Consulta Vinculante del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi de 25 de enero de 2006 y de la Hacienda Foral de Bizkaia de 26 de enero de 2006– al no existir una previa residencia en territorio español debe entenderse que sería de aplicación la normativa de territorio común en todo caso.

Ver Texto

(28) No habiendo residido tampoco en los cinco años anteriores, y previo al cambio al Estado de procedencia, en una CCAA de régimen común.

Ver Texto

(29) Por la condición de residente del contribuyente no le sería de aplicación lo dispuesto en el apartado 1.b) de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87: reenvío a la Comunidad de residencia del causante.

Ver Texto

(30) También la general del Estado, porque no cabe el reenvío a la Comunidad de residencia del causante, País Vasco, o al Territorio Histórico, por incumplir, en este caso, la normativa del Concierto en materia de exacción y normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real.

Ver Texto

(31) Así lo define también RUBIO PILARTE, I. «Futuro imperfecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Forum Fiscal* núm. 200, Julio 2014, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2014, pág. 10.

Ver Texto

(32) En ningún caso se entra a valorar si la normativa foral del Territorio Histórico implicado resulta ser más o menos favorable con respecto a la de la CCAA de territorio común, ya que entiendo que esta es una cuestión meramente interna, y que ni tan siquiera el TJUE cuestiona.

Ver Texto

(33) Reiterando lo dicho, ni tan siquiera sería posible la aplicación directa de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 con carácter supletorio, porque aunque la Disposición adicional primera del Concierto reconoce que pudieran tener este carácter las normas de territorio común, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, Sentencia de 12 de marzo de 2013, Rec. 6952/2010 (La Ley 15997/2013), esto solo sería posible en los casos de falta de promulgación de una normativa foral propia o porque esta hubiera sido declarada nula, lo que no es el caso, ya que no solo existe normativa propia al efecto, sino que esta además, como se ha apuntado, resulta ser contradictoria con la del Estado. Otra cosa es la aplicabilidad de la doctrina del TJUE, y en concreto de la manifestada en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014 y los principios que la informan, y la oportunidad de su exigencia antes los juzgados y tribunales.

Ver Texto

(34) ALONSO ARCE, I., *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico. Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el marco de la Unión Europea*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, Oñati, 2016, pág. 394.

Ver Texto

(35) ALONSO ARCE, I., *op.cit.* pág. 330 y ss.

Ver Texto

(36) De forma potestativa por cualquier órgano jurisdiccional nacional, y preceptivamente por el juzgado o tribunal contra cuya

decisión no quepa recurso ulterior en Derecho interno (artículo 267 TFUE). A estos efectos, también los órganos económico-administrativos tienen la consideración de órgano jurisdiccional (artículo 237.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial de Estado* núm. 302 de 18 de diciembre de 2003, págs. 44.987 y ss.; artículo 242.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, introducido por la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava, *Boletin Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 147 de 30 de diciembre de 2016, pág. 1 y ss.; y artículo 242.3 recogido en el Proyecto de Norma Foral de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por el Consejo de Diputados de 27 de diciembre de 2016. www.bitopus.es)

Ver Texto

(37) Al respecto ALONSO ARCE dice que lo extremadamente relevante de esta Sentencia «es que el reparto de competencias que quiera realizar un Estado miembro nunca va a suponer una causa de justificación ni un razón imperiosa de interés general para justificar una restricción a una libertad fundamental, porque el problema no radica en la descentralización de competencias sino en el alcance de la descentralización, y porque la estructura institucional de un Estado miembro nunca es un elemento que afecte a la situación en la que se encuentren los contribuyentes que ejercitan las libertadas fundamentales y los residentes del Estado miembro que se trate, es ajena a sus circunstancias (…)», *Derecho de la unión europea y…, op.cit*. pág. 521. También, CALVO VÉRGEZ, J «¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014», en la obra colectiva, *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coordinadores), Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2016, págs. 507-524, donde afirma que: «De hecho la Sentencia del TJUE reconocía la posibilidad de que, dentro de un determinado Estado, pudieran existir diferentes niveles de imposición fundamentados en las diferencias de trato que motiva la existencia de una variedad de poderes tributarios. El origen de la vulneración de la libre circulación de capitales no se situaba en la desigualdad de la convergencia de distintos ordenamientos autonómicos, sino de la diferencia de trato que el ordenamiento estatal lleva a cabo en detrimento de quienes no residían en ese territorio» pág. 513.

Ver Texto

(38) MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A. «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria* nº 151/2014, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2014, pág. 115 y siguientes.

Ver Texto

(39) Apartado 63 de la STJUE de 3 de septiembre de 2014.

Ver Texto

(40) Las dos primeras en el apartado 21, esta última en el apartado 54.

Ver Texto

(41) Sobre el particular, ORTUÑO MUÑOZ, P. «El constitucional está contra la discriminación territorial en Sucesiones», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 904/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015 (www.aranzadigital.es ref. BIB 2015/1463).

Ver Texto

(42) Sí que es verdad que concurriendo un contribuyente no residente (y también un causante no residente), la aplicación de esta normativa pudiera dar lugar a situaciones de desventaja fiscal con respecto a los residentes en esa misma Comunidad, pero el fundamento de la discriminación no estaría en la diferente regulación fijada por la Comunidad Valenciana, sino porque por su condición de no residente le llevaría a tener que liquidar el impuesto de acuerdo con Ley 29/87, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 26/2014, vigente por aquel entonces.

Ver Texto

(43) ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, G.I. «Las libertades fundamentales reconocidas por la UE. Especial referencia a la Sentencia GEBHARD», *Anuario de la Facultad de Derecho* núm. 12-13, Servicio de Publicaciones Universidad de Extremadura 1994-1995, págs. 43 y ss.

Ver Texto

(44) En la denuncia de la Comisión en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de España (Sentencia de 3 de septiembre de 2014) esta alegaba asimismo que se vulneraba la libertad de circulación de personas que sería finalmente desestimada por falta de alegaciones. Pero es que en al menos otra ocasión, el TJUE ya se había pronunciado en no admitir como causa de impugnación la restricción a otras libertades (Sentencia de 10 de febrero de 2011, Asunto C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 14: *«A este respecto en primer lugar procede declarar que, por lo que se refiere a una cuestión relativa a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de normas nacionales relativas al gravamen del impuesto sobre sucesiones, no son pertinentes ni la libre circulación de trabajadores (artículo 45 TFUE) ni la libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE y 54 TFUE)»*(La Ley 992/2011). La excepción la recoge BARCIELA PÉREZ, J.A. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Revista Quincena Fiscal* 6/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadidigital.es , con cita de la Sentencia del TJUE de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11, Scheunemann: «En consecuencia, el TJUE se pronunció en el sentido de que la normativa controvertida para calcular el impuesto sobre sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a un 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, puesto que dicha participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades, y los preceptos referidos a la misma no se aplican a los supuestos relativos a sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero». Es decir en estos concretos casos de adquisición mortis de una participación de control sobre una sociedad radicada fuera del Estado miembro de imposición, entraría en juego la libertad de establecimiento y no la de circulación de capitales.

Ver Texto

(45) Así se define en el artículo 63, aunque de forma separada para los movimientos de capitales (apartado 1) y pagos (apartado 2). En relación a su alcance y fundamentos puede consultarse, SARRIÓN ESTEVE, J. «La tutela de las libertades económicas fundamentales en el proceso de integración europea», *Revista de Derecho UNED* núm. 14, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid 2014, págs. 933-967.

Ver Texto

(46) GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria* núm. 10, Enero 2016, Editorial Wolters Kluwer, (www.laleydigital.es ref. La Ley 8119/2015).

Ver Texto

(47) Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado de la CE, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* núm. L178 de 8 de julio de 1988, pág. 5 y ss.

Ver Texto

(48) *«Los estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la Nomenclatura que se establece en el Anexo I»*

Ver Texto

(49) GARCÍA DE PABLOS, J.F. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Problemas constitucionales y comunitarios», *Documentos* nº 20/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2009, pág. 95 (www.ief.es). La referencia a los Territorios Históricos es mía.

Ver Texto

(50) En contra del pronunciamiento del Tribunal en este sentido y conforme con la alegación del Reino de España, se manifiesta SIMÓN ACOSTA, E. «Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 891/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2014 (www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014/3386).

Ver Texto

(51) De igual manera la Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995, Asunto C-279/03, Schumacker, (La Ley 740/1996) en su apartado 37, nos dice: *«Entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo»*.

Ver Texto

(52) Además de la citada cuestión, también se debatía la consecuencia derivada del ejercicio de la opción: la acumulación de las donaciones producidas entre los mismos donantes y donatarios en los diez años anteriores y posteriores a la presente, es decir 20 años, cuando de haber sido ambos residentes el plazo era de solo diez años.

Ver Texto

(53) Boletín Oficial de Bizkaia núm. 49 de 11 de marzo de 2005, pág. 5.987 y ss.

Ver Texto

(54) ROMERO CISCAR, C. «La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014», *Carta Tributaria* núm. 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2015 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5084/2015).

Ver Texto

(55) Actuales artículos 63.1 y 64.1 del TFUE.

Ver Texto

(56) CALVO VÉRGEZ, J. ¿Se adapta la reforma… op.cit. pág. 523. MARCOS CISCAR, C. «La libre circulación de capitales…» *op. cit.*: «En conclusión España continua incumpliendo las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 63 del TFUE, regulador de la libertad de circulación de capitales, al permitir que la normativa fiscal en materia de sucesiones y donaciones establezca un trato diferenciado para los ciudadanos no residentes en Estados miembros de la Unión Europea o el EEE, y para inmuebles sitos en el [sic] estos territorios».

Ver Texto

(57) Algunos autores optan por la fácil solución de la unificación, y abogan porque en materia de no residentes recaude exclusivamente el Estado de acuerdo con su normativa, e incluso también para residentes. De este primer parecer es MENENDEZ MORENO, A., «¡Pobres residentes! A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Quincena Fiscal* núm. 19/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014\3733 : «Además lo lógico es que estos queden solo sujetos a la legislación común o general del Estado y no a la (absurdamente) heterogénea de las CCAA, ya que los no residentes no tienen conexión territorial estable con ninguna de ellas, y en consecuencia, aplicarles las ventajas fiscales por una conexión meramente episódica o circunstancial con el territorio de alguna Comunidad carece de un sólido fundamento, y los discriminaría (en este caso sin duda) respecto a los que tuvieran conexión con el territorio de otra Comunidad fiscalmente más generosa. Por eso es lógico que los no residentes tributen sujetos solamente a la Ley Estatal general, y también por eso, el Estado es el único perceptor de lo que se recauda por ISD de los no residentes. Y por eso mismo, el que la

CCAA no tengan capacidad normativa sobre los no residentes tiene sentido, dado que quien lo recauda es también quién, por lógica, debe regularlo. Desconociendo el conjunto de la regulación española del ISD, el Tribunal no lo ha sido de justicia, se ha convertido en un Tribunal de defensa de los contribuyentes no residentes, y esa no es desde luego su misión». Y del segundo, PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D. y DÍAZ GARCÍA, H., «Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014», *Revista Quincena Fiscal* núm. 13/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\2489 : «En este sentido, dado que también existen importantísimas diferencias en el trato fiscal de las herencias o donaciones entre ciudadanos españoles –análogas a las que existían respecto a supuestos comunitarios– según residan en una u otra Comunidad Autónoma, hubiera sido apreciable que el legislador aprovechara la reforma a que viene conminado por la sentencia del TJUE para armonizar el ISD en todo el territorio español, con el objetivo de evitar diferencias injustificadas de trato fiscal entre Comunidades Autónomas».

Ver Texto

(58) Ante una solicitud de rectificación de una autoliquidación que había sido presentada con anterioridad a la publicación de la Sentencia por una herencia de causante residente vizcaíno y heredero residente alemán, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en resolución de 16 de octubre de 2015, manifestaba lo siguiente: «La motivación expuesta en la propuesta de liquidación notificada, y reiterada en los antecedentes de hecho anteriormente expuestos, se desestima la pretensión del interesado relativa a la aplicación de la Sentencia del TJUE de 03/09/2014, indicando que la normativa señalada y afectada por la Sentencia corresponde a la Ley 21/2001, actual 22/2009, por la que se regula la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y no afecta, en principio, a las normas relativas a la ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco». (Actualmente recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y a la espera de resolución).

Ver Texto

(59) Así lo entiende también ALONSO ARCE, I. *Derecho de la Unión Europea y …*, op. cit. pág. 517: «El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea parece indicarlo cuando razona que no es la estructura constitucional de España la que produce un problema en el Derecho de la Unión Europea sino el alcance de las competencias descentralizadas y la inaplicación consistente de la normativa autonómica (o foral) a los contribuyentes que ejercen las libertades fundamentales y se encuentran en una situación comparable a la de los no residentes».

Ver Texto

(60) En sentido contrario, SUBERBIOLA GARBIZU, I., «Análisis comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los Territorios Históricos del País Vasco y el territorio común. ¿Se extienden los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a la normativa foral?», en la obra colectiva, RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coordinadores), *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016. pág. 580.

Ver Texto

(61) FALCÓN Y TELLA, R. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», Revista Quincena Fiscal núm. 18/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), www.aranzadidigital.es ref. BIB. 2014\3500: «Por ello parece preferible en mi opinión, atender en estos casos a la Comunidad autónoma en que reside el heredero, si es residente en España. Y en caso contrario, al lugar de situación de cada bien, aunque ello suponga aplicación de normativas de varias Comunidades autónomas, situación ya contemplada en la enmienda (apartado 3)». El apartado 3 de la entonces enmienda es hoy el apartado 3 de la disposición adicional segunda de la Ley 29/87, y tiene por objeto solventar la atenuación de la progresividad derivada de la falta de acumulación de la tributación a las diferentes Administraciones por donaciones de bienes ubicados en varias Comunidades Autónomas.

Ver Texto

III. Derecho Interno

LAS RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE SOCIEDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS

Iñaki Alonso Arce

Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia.

I. INTRODUCCIÓN.

La fiscalidad siempre ha sido uno de los elementos básicos configuradores del poder tributario de los distintos Estados, tanto desde la perspectiva de la función constitucional de la obligación de contribuir de todos al sostenimiento de las cargas públicas y, por tanto, de la realización de los recursos correspondientes para sostener el sector público de la economía de un determinado Estado, como desde el análisis económico, puesto que la política fiscal y la política monetaria se revelan como los dos elementos fundamentales de política económica a disposición de un determinado poder político.

Es por ello que tradicionalmente la fiscalidad se ha considerado como un elemento estatal, en el sentido de integrante del núcleo del poder político de un determinado Estado, y respecto del que pocas son las concesiones que se realizan en el ámbito internacional, sin perjuicio de que en función del modelo de centralización o descentralización política de los diferentes Estados sí se hayan producido en algunos de ellos la atribución o el reconocimiento de potestades tributarias a entidades públicas subcentrales para el adecuado desarrollo de sus competencias, para el reconocimiento de singularidades históricas o para el incremento de la corresponsabilidad fiscal de los diferentes niveles de la Administración.

En el plano internacional, sin embargo, y dejando aparte en este momento los procesos de integración regional, uno de cuyos exponentes más destacados es la Unión Europea, pocos han sido los avances realizados en el ámbito de la fiscalidad, más allá del establecimiento de convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, como un instrumento adecuado para un reparto más o menos equitativo de la soberanía tributaria entre las diferentes jurisdicciones y, sobre todo, como un mecanismo esencialmente destinado a facilitar las transacciones comerciales y los intercambios en la medida en que se enfocaba a eliminar los supuestos de doble imposición y las cargas excesivas que podían imponerse a los operadores económicos como consecuencia de la aplicación de diferentes sistemas tributarios en los distintos Estados.

Pero incluso en escenarios de integración regional y de cesión de competencias a unas instituciones comunes como en el caso de la Unión Europea, la fiscalidad siempre ha sido uno de los elementos en los que los Estados han sido más reticentes a la hora de ceder soberanía, puesto que la fiscalidad sigue siendo en el ámbito de la Unión Europea un elemento en el que la competencia legislativa de la Unión corresponde al Consejo por unanimidad, es decir, sin la participación efectiva del Parlamento Europeo en la elaboración y aprobación de las propuestas legislativas de la Comisión (más allá de una labor de informe), y por lo tanto, permitiendo el veto a cualquiera de los Estados miembros que no quisiera avanzar en la línea propuesta.

Es cierto que la realización del mercado interior ha permitido una cierta armonización, sobre todo, en materia de imposición indirecta, y que los nuevos aires que se han establecido en el ámbito internacional al fijar como una prioridad la lucha contra la evasión fiscal, han trasladado a determinados aspectos de la imposición directa una cierta aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, pero también lo es que en las últimas décadas la mayor parte de las influencias del Derecho de la Unión Europea en la fiscalidad directa de los Estados miembros ha venido de la mano de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de interpretar disposiciones de los Tratados como las relativas a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o las que hacen referencia a las ayudas estatales y su control por parte de las instituciones europeas.

Pero en lo fundamental, como decimos, la fiscalidad ha seguido siendo una cuestión nacional, de cada Estado, e incluso podemos decir que se ha utilizado la competencia fiscal como un instrumento de atracción de determinadas rentas o de determinadas empresas, quebrando el principio de gravamen de las rentas en aquel lugar donde se genera el valor añadido de las actividades económicas de las que derivan.

Varios han sido los esfuerzos a nivel internacional, tanto en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como en el de la propia Unión Europea, para tratar de poner coto a las prácticas de competencia fiscal perniciosa, sobre todo, porque se ha ido siendo cada vez más consciente de las ineficiencias que

introducen en la economía las deslocalización de beneficios y la erosión de bases imponibles, pero no ha sido hasta tiempo recientes cuando se han sistematizado de una manera más global y comprensiva los esfuerzos de lucha contra esas prácticas de elusión fiscal.

II. *CONTROLLED FOREING COMPANIES*

Una de las prácticas de elusión fiscal contra las que han luchado activamente distintos Estado en las últimas décadas tiene que ver con la utilización de sociedades residenciadas en otros Estados, generalmente de baja tributación, para deslocalizar rentas pasivas o de gran movilidad, de forma que se aprovechasen acumuladamente dos elementos para conseguir una reducción de la carga tributaria: por un lado, el diferencial de tipos de gravamen entre el que se aplica en ese territorio de baja tributación y el tipo, generalmente más elevado, que se aplica en el Estado en el que son residentes los socios mayoritarios de esa entidad; y por otro lado, el diferimiento en la tributación que se produce en la mayoría de las jurisdicciones en sede de los socios de personas jurídicas, que no suelen tener que tributar por los rendimientos derivados de su participación hasta que cobran dividendos de la sociedad en la que participan o hasta que realizan la plusvalía al transmitir su participación.

El conjunto de ambos factores podía producir un estímulo a la estructuración de este tipo de sociedades para conseguir una menor tributación inmediata en sede de la sociedad participada y una tributación diferida en sede de los socios, con lo que el efecto financiero-fiscal de la interposición de este tipo de sociedades extranjeras controladas podía resultar muy interesante para aquellos contribuyentes que pudieran deslocalizar determinadas rentas, quebrándose, por otra parte, la relación entre el territorio en el que se grava esa renta y el territorio en el que se genera.

Además, hay que tener presente que los principios que rigen el Derecho internacional tributario se basan en permitir que los Estados graven por su renta mundial, cualquiera que sea su fuente y cualquiera que sea el lugar de residencia del pagador, a los residentes en ese Estado, mientras que el gravamen se limita a la renta procedente de fuentes de ese Estado cuando se está gravando a contribuyentes no residentes.

Por otra parte, muchos Estados, bien por normas internas o por la aplicación de tratados internacionales para evitar la doble imposición, suelen fomentar que contribuyentes no residentes realicen inversiones en esos Estados y no gravan o gravan de manera más reducida las rentas obtenidas por contribuyentes no residentes, con lo que el establecimiento de una sociedad extranjera controlada en un territorio de reducida tributación podía permitir una optimización fiscal de la carga tributaria de los contribuyentes, con una finalidad claramente de elusión fiscal, aprovechando la fragmentación de las normas tributarias de los diferentes Estados y dando lugar a un resultado radicalmente diferente que si se hubieran obtenido esas rentas directamente por parte de entidades o personas residentes en el Estado en el que radican los socios de esa entidad.

En la literatura tributaria internacional se comenzó a hablar, por tanto, de sociedades extranjeras controladas, o lo que en términos anglosajones se conoce como *controlled foreing companies (CFC)*, que pretendían hacer referencia a esas prácticas que estamos exponiendo, la utilización de una sociedad domiciliada en el extranjero pero controlada por parte de un contribuyente residente y que pretende utilizar las distintas jurisdicciones y los instrumentos convencionales en vigor para obtener ese resultado de reducción de la carga tributaria.

Muchos Estados fueron categorizando esas sociedades extranjeras controladas y estableciendo un tratamiento tributario que privara de virtualidad a los efectos que los contribuyentes perseguían con su establecimiento, fundamentalmente, gravando en sede de los socios residentes la parte que les fuera imputable de las rentas de esas sociedades extranjeras controladas, a su propio tipo de gravamen, y sin permitir el diferimiento del pago hasta el momento del reparto de dividendos o de la obtención de plusvalías de la cartera, de forma que se gravasen esas rentas como si esa sociedad no hubiera sido establecida, pero teniendo presente que la misma existe y puede ser gravada en el territorio de su domicilio, por lo que también se han previsto mecanismos para evitar la doble imposición que podría producirse como consecuencia de esta técnica de transparencia fiscal de las rentas correspondientes a esas sociedades extranjeras controladas.

Hay que tener presente que tanto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el Impuesto sobre Sociedades definen su hecho imponible como la obtención de renta por parte del contribuyente, pero ambos precisan que las imputaciones de bases, rentas, beneficios o pérdidas establecidas en la respectiva Norma Foral del Impuesto de que se trate tendrán asimismo la consideración de obtención de renta a estos efectos, puesto que propiamente no estamos ante una renta obtenida en este momento directamente por parte del contribuyente, sino ante una renta obtenida de forma mediata o indirecta, a través de esa sociedad extranjera controlada.

III. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En el ordenamiento jurídico de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco **(1)** , la introducción de un régimen específico para luchar contra estas prácticas de elusión fiscal se produce por medio de la Norma Foral 9/1994, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para 1995, que introduce una disposición adicional decimosegunda a la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, entonces vigente, dedicada a regular el tratamiento de inclusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

La exposición de motivos de la Norma Foral establecía una sucinta justificación de la introducción del tratamiento de

las sociedades extranjeras controladas en nuestro ordenamiento tributario, en los siguientes términos: *«esta Norma Foral recoge una modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades a fin de adecuar la normativa reguladora de este Impuesto a la constante y creciente internacionalización de las relaciones económicas, sobre todo en lo referente a evitar la doble imposición internacional en sus vertientes jurídica y económica y la deslocalización de rentas que debiendo tributar en el Territorio Histórico de Bizkaia pudieran quedar remansadas en países no comunitarios de baja tributación»*.

La definición de sociedad extranjera controlada la encontrábamos ya en el apartado 1 de esa disposición adicional de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, al establecer que resultaría aplicable el régimen de inclusión en la base imponible de esas rentas obtenidas por sociedades no residentes, en los siguientes casos:

> *«Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 y se cumplieren las circunstancias siguientes:*
>
> ***a)** Que por sí solas o conjuntamente con otras personas o entidades vinculadas según lo previsto en el artículo 12 de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tengan una participación igual o superior al 10 por 100 sobre el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.*
>
> ***b)** Que el importe satisfecho por la entidad no residente, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.*
>
> ***c)** Que residan en países no pertenecientes a la Unión Europea.»*

Por su parte, el Decreto Foral Normativo 1/1995, de 28 de febrero, de medidas tributarias para 1995, modificaba la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para incluir una nueva disposición adicional decimosexta, dedicada a regular también la inclusión en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, en términos similares a los establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, pero con un ámbito de aplicación relativamente diferente, porque el apartado 1 de esta disposición adicional establecía las siguientes condiciones para estar en presencia de sociedades extranjeras controladas:

> *«Las personas físicas sujetas por obligación personal de contribuir incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciera a alguna de las clases previstas en el apartado dos de esta Disposición Adicional y se cumplieren las circunstancias siguientes:*
>
> ***a)** Que por sí solas o conjuntamente o entidades vinculadas según lo previsto en el artículo 12 de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o con personas físicas sujetas por obligación personal de contribuir unidas por vínculos de parentesco en linea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.*
>
> *El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.*
>
> ***b)** Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado dos de esta Disposición Adicional, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.»*

Podemos observar dos claras diferencias en el ámbito de aplicación de este mecanismo de integración en la base imponible de rentas obtenidas por entidades no residentes a la hora de definir el concepto de sociedad extranjera controlada, entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: por un lado, el porcentaje de control que se requería, que era del 50 por 100 en el caso de las personas físicas y del 10 por 100 en el caso de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades; y por otro lado, la exclusión de la aplicación de este régimen dentro de la Unión Europea.

La razón de ser de la diferencia de trato entre uno y otro impuesto derivaba del diferente alcance que tenían en aquel momento las competencias normativas que el Concierto Económico reconocía a las instituciones forales, pues el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se configuraba como un impuesto concertado de normativa autónoma, pero con muchas limitaciones en cuanto a las diferencias que podía establecer el legislador foral, y por otro lado, el Impuesto sobre Sociedades se configuraba como un impuesto concertado de normativa autónoma, pero con la posibilidad de regular autónomamente la mayor parte de las cuestiones relativas al citado tributo.

No sería hasta la reforma del Concierto Económico incorporada al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, cuando los Territorios Históricos obtendrían competencia normativa autónoma casi plena en la regulación tanto del Impuesto sobre Sociedades como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1996 y la posterior reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998, mantuvieron el tratamiento de las sociedades extranjeras controladas, rebautizándolo como régimen especial de transparencia fiscal internacional en ambos Impuestos, pero dejando una regulación similar en cuanto al fondo de la misma a la introducida en 1995.

La exclusión de las sociedades controladas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea se configuraba entonces como una clara diferencia de la regulación foral respecto a la entonces vigente en territorio de régimen común, sin que se plantearan, por tanto, restricciones al ejercicio de la libertad de establecimiento consagrada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (entonces Tratado constitutivo de la Comunidad Europea).

Ahora bien, la Administración General del Estado no estaba conforme con que los Territorios Históricos tuvieran esa diferenciación normativa, y por eso, dentro de los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo celebrada en Vitoria-Gasteiz el 18 de enero de 2000, por los que se ponía fin a la conflictividad entre la Administración del Estado y los Territorios Históricos respecto a las Normas Forales tributarias que se había recrudecido ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, se obligó a los Territorios Históricos a modificar su normativa en materia de transparencia fiscal internacional, *«eliminando la exclusión del régimen de procedencia de las rentas de un territorio de la Unión Europea»*, lo que acabaría verificándose por medio de la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comision Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000.

Paradójicamente, esta modificación impuesta por la Administración General del Estado dentro de la negociación política que dio lugar a esos acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo, acabaría dando lugar a una restricción injustificada a la libertad de establecimiento regulada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea según dictaminó la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se produjo en el asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes*, en el que se planteaba la conformidad con el ordenamiento de la Unión Europea de las normas de transparencia fiscal internacional (en la terminología de la sentencia, sociedades extranjeras controladas o SEC) por las que se obliga a tributar como si se hubieran obtenido directamente en un Estado miembro los rendimientos que una filial establecida en el extranjero obtenga siempre que sea, fundamentalmente, una entidad receptora de rentas pasivas.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que ya había declarado que las normas de subcapitalización alemanas (sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 12 de diciembre de 2002 (ECLI:EU:C:2002:749), asunto C-324/00, Lankhorst-Hohorst) o las de grupos fiscales en el Reino Unido (sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 13 de diciembre de 2005 (ECLI:EU:C:2005:763), asunto C-446/03, Marks & Spencer) suponían restricciones injustificadas y desproporcionadas al ejercicio de las libertades fundamentales, sigue esa misma línea en relación con el tratamiento de las sociedades extranjeras controladas, si bien, admitiendo por primera vez una causa de justificación en relación con las restricciones a las libertades fundamentales en relación con la fiscalidad empresarial.

En el asunto *Cadbury Schweppes* se publicaron las conclusiones del Abogado General Léger de 2 de mayo de 2006 (ECLI:EU:C:2006:278) y la resolución definitiva del mismo se produjo por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006 (ECLI:EU:C:2006:544), una sentencia que adquiere una importancia destacada, como decíamos, por el hecho de que en ella el Tribunal de Justicia aprecia la importancia del objetivo de lucha contra el fraude y la elusión fiscal y permite establecer un tratamiento restrictivo para el ejercicio de una libertad fundamental en los supuestos de estructuras artificiales, que pretenden conseguir un objetivo de reducción de la carga tributaria mediante el ejercicio abusivo de esa libertad.

En este caso, el análisis del Tribunal que entendemos relevante a los efectos que nos ocupan es el que le lleva a establecer los criterios para determinar cuándo nos encontramos ante un montaje puramente artificial y cuándo no, ya que razona como sigue:

> *«49 A este respecto, es jurisprudencia reiterada que la existencia de una ventaja que se derive de una carga fiscal menor a la que esté sometida una filial establecida en un Estado miembro distinto de aquél en que se haya constituido la sociedad matriz no justifica, por sí misma, que este último Estado miembro compense dicha ventaja con un trato fiscal menos favorable a la sociedad matriz (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 21; véanse también, por analogía, las sentencias de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 44, así como de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 52). La necesidad de prevenir la reducción de ingresos fiscales no figura ni entre los objetivos mencionados en el artículo 46 CE, apartado 1, ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de una libertad consagrada en el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 56, así como Skandia y Ramstedt, antes citada, apartado 53).*
>
> *50 De la jurisprudencia se desprende igualmente que la mera circunstancia de que una sociedad residente cree un establecimiento secundario, como una filial, en otro Estado miembro no puede invocarse para*

fundamentar una presunción general de fraude fiscal ni servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias ICI, antes citada, apartado 26; de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; X e Y, antes citada, apartado 62, así como de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27).

51 En cambio, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias ICI, antes citada, apartado 26; de 12 de diciembre de 2002, Lakhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p. I-11779, apartado 37; De Lasteyrei du Saillant, antes citada, apartado 50, así como Marks & Spencer, antes citada, apartado 57).

52 Al apreciar el comportamiento de la persona sujeta a tributación, debe tomarse en consideración, en particular, el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Centros, apartado 25, así como X e Y, apartado 42).

53 Dicho objetivo es permitir a un nacional de un Estado miembro crear un establecimiento secundario en otro Estado miembro para ejercer en él sus actividades y favorecer de este modo la interpenetración económica y social en el interior de la Comunidad en el ámbito de las actividades no asalariadas (véase la sentencia de 21 de junio de 1974, Reyners, 2/74, Rec. p. 631, apartado 21). La libertad de establecimiento implica, a tal efecto, la posibilidad de que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, y de que se beneficie de ello (sentencia de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 25).

54 Habida cuenta de este objetivo de integración en el Estado miembro de acogida, el concepto de establecimiento, en el sentido de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada (véanse las sentencias de 25 de julio de 1991, Factortame y otros, C-221/89, Rec. p. I-3905, apartado 20, así como de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido, C-246/89, Rec. p. I-4585, apartado 21). Por consiguiente, supone una implantación real de la sociedad de que se trate en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en éste.

55 De ello se deduce que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

56 Al igual que las prácticas, mencionadas en el apartado 49 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, que consisten en organizar transferencias de pérdidas, dentro de un grupo de sociedades, a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, en consecuencia, el valor fiscal de dichas pérdidas sea mayor, el tipo de comportamientos descritos en el apartado anterior puede menoscabar el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y poner de este modo en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 46).

57 A la luz de estas consideraciones, procede apreciar si la restricción a la libertad de establecimiento derivada de la legislación sobre las SEC puede justificarse por motivos de lucha contra los montajes puramente artificiales y, en su caso, si resulta proporcionada con relación a este objetivo.

58 La citada legislación tiene por objeto aquellas situaciones en que una sociedad residente haya creado una SEC que esté sujeta, en el Estado miembro en que esté establecida, a un nivel de tributación inferior a las tres cuartas partes del importe del impuesto que hubiera debido pagarse en el Reino Unido si los beneficios de dicha SEC hubiesen tributado en ese Estado miembro.

59 Al prever la integración de los beneficios de una SEC sujeta a un régimen fiscal muy favorable en la base imponible de la sociedad residente, la legislación sobre las SEC permite contrarrestar prácticas que no tendrían otro objetivo que eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades realizadas en el territorio nacional. Como han señalado los Gobiernos francés, finlandés y sueco, tal legislación puede alcanzar, por tanto, el objetivo para el que fue adoptada.

60 Procede verificar además si la citada legislación no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

61 La legislación sobre las SEC contiene varias excepciones en las que la aplicación del régimen de tributación de los beneficios de las SEC a la sociedad residente está descartada. Algunas de estas excepciones permiten que esta última quede exenta en situaciones en las que la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales parece excluida. Así, la distribución por una SEC de la práctica totalidad de sus beneficios a una sociedad residente refleja la falta de intención de esta última de eludir el

impuesto en el Reino Unido. La realización por la SEC de actividades comerciales excluye, por su parte, la existencia de un montaje artificial carente de cualquier vínculo económico real con el Estado miembro de acogida.

62 En el supuesto de que no sea aplicable ninguna de estas excepciones, puede descartarse la aplicación del régimen de tributación previsto por la legislación sobre las SEC si el establecimiento y las actividades de la SEC cumplen el criterio de los motivos. Éste exige, básicamente, que la sociedad residente demuestre, por un lado, que la reducción significativa del impuesto en el Reino Unido, resultante de las operaciones celebradas entre dicha sociedad y la SEC, no era el objetivo principal ni uno de los objetivos principales de esas operaciones y, por otro lado, que la obtención de una reducción del citado impuesto a través de un desvío de beneficios en el sentido de la mencionada legislación no era la razón principal ni una de las razones principales de la constitución de la SEC.

63 Como han señalado las demandantes en el asunto principal, el Gobierno belga y la Comisión, el hecho de que no pueda aplicarse ninguna de las excepciones previstas por la legislación sobre las SEC y de que la voluntad de obtener una desgravación de impuestos haya inspirado la constitución de la SEC así como la realización de operaciones entre esta última y la sociedad residente no puede bastar para llegar a la conclusión de que existe un montaje puramente artificial destinado únicamente a eludir el referido impuesto.

64 La constatación de la existencia de tal montaje exige en efecto, además de un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento, tal y como aparece recogido en los apartados 54 y 55 de la presente sentencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Rec. p. I-11569, apartados 52 y 53, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-0000, apartados 74 y 75).

65 En estas circunstancias, para que la legislación sobre las SEC sea conforme al Derecho comunitario, la aplicación del régimen de tributación previsto por la citada legislación debe quedar descartada cuando, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la constitución de una SEC responda a una realidad económica.

66 Dicha constitución ha de corresponderse con una implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 52 a 54 de la presente sentencia.

67 Como sugirieron el Gobierno del Reino Unido y la Comisión en la vista, dicha constatación debe basarse en elementos objetivos y verificables por terceros relativos, en particular, al nivel de existencia física de la SEC por lo que a locales, personal y equipos se refiere.

68 Si de la verificación de tales elementos se dedujese que la SEC constituye una implantación ficticia que no ejerce ninguna actividad económica efectiva en el territorio del Estado miembro de acogida, debería considerarse que la creación de dicha SEC tiene el carácter de un montaje puramente artificial. Así podría suceder, en particular, en el caso de una filial "fantasma" o "pantalla" (véase la sentencia de 2 de mayo de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Rec. p. I-0000, apartados 34 y 35).

69 En cambio, como ha señalado el Abogado General en el punto 103 de sus conclusiones, la circunstancia de que las actividades correspondientes a los beneficios de la SEC podrían además haber sido realizadas por una sociedad establecida en el territorio del Estado miembro en el que se encuentra implantada la sociedad residente no puede permitir llegar a la conclusión de que existe un montaje puramente artificial.

70 Debe ofrecerse a la sociedad residente, que es la mejor situada al efecto, la posibilidad de aportar elementos relativos a la realidad de la implantación de la SEC y al carácter efectivo de las actividades de ésta.

71 A la luz de los elementos facilitados por la sociedad residente, las autoridades nacionales competentes tienen la posibilidad, al objeto de obtener la información necesaria sobre la situación real de la SEC, de recurrir a los mecanismos de colaboración y de intercambio de información entre administraciones tributarias nacionales establecidos por instrumentos jurídicos como los mencionados por Irlanda en sus observaciones escritas, a saber, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01 p. 94) y, por lo que respecta al presente asunto, el Convenio celebrado el 2 de junio de 1976 entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital.

72 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si, como sostiene el Gobierno del Reino Unido, el criterio de los motivos, tal y como lo define la legislación sobre las SEC, se presta a una interpretación que permita limitar la aplicación del régimen de tributación previsto por dicha legislación a los montajes puramente artificiales o si, por el contrario, los criterios en que se basa aquél implican que, cuando no sea aplicable ninguna de las excepciones previstas por esta misma legislación y la voluntad de obtener una reducción del impuesto en el Reino Unido sea la razón principal que condujo a la constitución de la SEC, la

sociedad matriz residente entre dentro del ámbito de aplicación de la referida legislación, a pesar de que no existan elementos objetivos que revelen la existencia de un montaje de esta naturaleza.

73 En el primer supuesto, debería considerarse que la legislación sobre las SEC es compatible con los artículos 43 CE y 48 CE.

74 En cambio, en el segundo supuesto, deberá considerarse, como han aducido las demandantes en el asunto principal, la Comisión y, en la vista, el Gobierno chipriota, que la mencionada legislación es contraria a los artículos 43 CE y 48 CE».

El análisis del Tribunal de Justicia es pormenorizado, pero nos ha parecido relevante su transcripción en la medida en que nos permite seguir en este supuesto concreto, de cierta complejidad, cómo se desenvuelven los distintos razonamientos que deben analizarse a los efectos de determinar si una medida concreta está justificada o no lo está y si es proporcionada para alcanzar el objetivo de interés general perseguido por la misma, y considerado compatible con el Derecho de la Unión Europea.

Esta sentencia obligó a modificar la regulación de la transparencia fiscal internacional en varios Estados miembros de la Unión Europea, incluidos los sistemas tributarios del Reino de España, para adaptar su aplicación solamente a los supuestos de estructuras puramente artificiales, pero su impronta se dejó ver mucho más allá porque ha sido necesario revisar también otras medidas defensivas adoptadas por la regulación de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa para incorporar el análisis de la artificialidad de las estructuras a la hora de aplicar esas limitaciones en el contexto de la Unión Europea.

Curiosamente, como decíamos, en el caso español, precisamente lo que obligó a realizar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue a incorporar, en cierta medida, la cláusula de exclusión que contenían las regulaciones de los Territorios Históricos anteriores al acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, si bien matizada en aquellos momentos para eliminar las estructuras artificiales.

En el Territorio Histórico de Bizkaia se recuperaría, por tanto, esa letra c) en el apartado 1 del artículo 115 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, dedicado a la transparencia fiscal internacional, pero en esta ocasión limitando su aplicación de la siguiente manera:

«c) Que no residan en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal».

La primera reacción, por tanto, del legislador foral a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a la posibilidad de recuperar la causa de exclusión de la aplicación del régimen especial de transparencia fiscal internacional, pasó por recuperar la exclusión genérica de las sociedades extranjeras controladas residentes en la Unión Europea, si bien, matizando la inaplicación de la misma en los supuestos de que la sociedad resida en un paraíso fiscal, conceptuando de esta forma la cláusula de artificialidad que había permitido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia *Cadbury Schweppes.*

IV. LA REGULACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA CON LA REFORMA DE 2014

La regulación de la transparencia fiscal internacional seguiría su curso en los Territorios Históricos sin grandes variaciones hasta la reforma fiscal acometida en diciembre de 2013 para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014, la más importante reforma fiscal acometida en los Territorios Históricos vascos desde la recuperación del Concierto Económico.

La reforma fiscal de 2014 se caracterizó por aprobar la reforma integral de los tres principales impuestos de la imposición directa, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como por realizar modificaciones puntuales, pero ciertamente relevantes, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, sobre todo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se puso fin a más de dos décadas de exención en las adquisiciones a título gratuito verificadas por el cónyuge, la pareja de hecho o los ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad.

La intensidad de la reforma integral de las tres principales figuras de la imposición directa no fue equiparable, porque aunque es cierto que se aprobaron tres Normas Forales de nuevo cuño, también lo es que las principales modificaciones se produjeron en el Impuesto sobre Sociedades, donde se acometió una profunda transformación del Impuesto, tanto en lo relativo al fondo de la regulación, como igualmente en lo que hace referencia a la sistemática del Impuesto.

Fueron múltiples las modificaciones del Impuesto sobre Sociedades acometidas en la reforma fiscal que daría lugar a la aprobación de la vigente Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, hasta el punto de que podemos hablar de una auténtica revolución estructural y sustantiva de elementos tales como la eliminación de la doble imposición o la configuración de la base imponible.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades presupone una actualización general de la regulación del Impuesto, con modificaciones de hondo calado tanto desde el punto de vista sistemático como de la regulación de instituciones nucleares en el gravamen de la renta de las personas jurídicas.

La anterior regulación, aprobada en 1996, había sido objeto de múltiples modificaciones parciales, tanto para adecuar la regulación a la evolución de los tiempos y de la regulación en el contexto interno e internacional, como para superar los problemas judiciales que durante un determinado período de tiempo aquejaron a la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades y a su adecuación al Derecho de la Unión Europea.

La propia Unión Europea ha experimentado una evolución importante en estos años en materia de armonización o de aproximación de las regulaciones de los Estados miembros en materia de imposición societaria, lo que, unido a la creciente doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la compatibilidad de los sistemas tributarios de los Estados miembros con las normas contenidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, hizo que hubiera importantes aspectos de la regulación del Impuesto sobre Sociedades que requerían una actualización general.

Por ello, la reforma acometió una profunda revisión de la regulación del Impuesto sobre Sociedades, incorporando las mejores prácticas que se han observado en los demás Estados miembros de la Unión Europea así como muchas de las recomendaciones y propuestas de reforma que se están analizando por el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea (ECOFIN) a partir de la propuesta de Directiva de la Comisión Europea para el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea.

En este sentido, hay que destacar dos aspectos fundamentales: por un lado, el esfuerzo de reformulación de la base imponible, en cuyo tratamiento se camina hacia el ensanchamiento de la misma y la consecución de mayores cotas de neutralidad; y por otro lado, se asume definitivamente el mecanismo de eliminación de la doble imposición interna e internacional de exención, con la consiguiente limitación de la deducción de los gastos vinculados a la adquisición de la cartera, completando el proceso iniciado con la reforma de 1996, en línea con las reformas que propugna la Unión Europea y con la actual regulación existente en los Estados más avanzados desde el punto de vista fiscal en el ámbito de la Unión Europea y garantizando la consecución de un doble objetivo: que la fiscalidad sea neutral a la hora de adoptar decisiones de inversión y que no se produzca una desimposición por la utilización conjunta de diferentes normativas en las cadenas de participaciones.

Estas modificaciones implicaron una reforma estructural del Impuesto de un calado que no se había acometido nunca en el ámbito de los territorios forales, y sus externalidades positivas deberían observarse ya desde el medio plazo en la aplicación de la reforma, transformando nuestra tributación de las personas jurídicas en un instrumento neutral que garantice la realización de todos los proyectos empresariales que creen riqueza y bienestar y la imposibilidad de utilizar el sistema tributario para la elusión del pago de los impuestos que corresponde satisfacer a cada contribuyente en función de su capacidad económica.

La reforma se basa en el mantenimiento de los tipos nominales de gravamen, pero se plantea el objetivo de acercar el tipo nominal al tipo efectivo, mediante dos mecanismos fundamentales: por una parte, mediante la reducción y eliminación de todas las deducciones y bonificaciones de la cuota que no han acreditado la efectividad en el desarrollo económico para la que fueron diseñadas, centrando la incentivación de los cuatro elementos esenciales para la recuperación económica (creación de empleo, inversión en stock de capital fijo, protección del medio ambiente y desarrollo sostenible, y sobre todo, actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica); y por otra parte, mediante el establecimiento de un tipo mínimo de gravamen para las empresas que obtengan bases imponibles positivas como instrumento que garantice que la aplicación de deducciones de la cuota líquida no produce una reducción de la carga tributaria por debajo de un umbral mínimo consensuado entre las opciones políticas mayoritarias, del que quedan exceptuadas las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica precisamente por la importancia capital que este tipo de actividades tienen en la competitividad interna y externa de nuestra economía.

Por último, la reforma acometió una simplificación de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, con la declarada finalidad de eliminar los tratamientos singularizados que no se justifiquen en la actual situación económica, así como el mantenimiento de aquellos otros que suponen un instrumento esencial para el desenvolvimiento de la actividad económica o para el cumplimiento de las reglas establecidas en el Concierto Económico y en el Derecho de la Unión Europea.

En este último sentido, varios de los regímenes especiales existentes en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dejaron de tener entidad suficiente como para constituir un régimen especial, pues no suponían más que el establecimiento de alguna especificidad aplicable a la generalidad de los contribuyentes, y por tanto, se entendió que tenían un acomodo más acorde con su naturaleza técnica dentro del régimen general, siendo aplicables evidentemente a los contribuyentes que realizaran las correspondientes operaciones.

Entre los regímenes especiales que dejaron de serlo para pasar a integrarse en el régimen general del Impuesto nos encontramos precisamente con el régimen especial de transparencia fiscal internacional, que además retoma su primigenia denominación en el Territorio Histórico de Bizkaia al reconfigurarse como una corrección al resultado contable para determinar la base imponible en materia de reglas de valoración y normas antiabuso bajo la denominación de inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, recogiendo su regulación el artículo 48 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo demás, se mantuvieron las principales normas establecidas hasta la fecha, quizás con la relevante salvedad de la asunción de una manera mucho más adecuada por parte de las Juntas Generales de Bizkaia de la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia *Cadbury Schweppes*, al establecer ahora la exclusión de la

aplicación del régimen de las sociedades extranjeras controladas en los supuestos en los que entidad participada sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, excepto que se haya constituido por motivos artificiales, siguiendo en este sentido, como enseguida veremos, la definición establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y siendo, por lo tanto, plenamente respetuosa la regulación ahora con la definición precisa de los supuestos en los que la aplicación de esta norma implica una restricción a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea justificada por imperiosas razones de interés general.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se acometieron similares modificaciones en la nueva Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien conservando la denominación de transparencia fiscal internacional para este régimen de inclusión en la base imponible de los contribuyentes residentes de determinadas rentas positivas obtenidas por contribuyentes no residentes controlados por los mismos.

Varios son los aspectos que debemos destacar de la regulación vigente del régimen de inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes regulado en el artículo 48 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (y en términos similares, en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Así, por lo que se refiere a los requisitos para estar en presencia de una sociedad extranjera controlada, la Norma Foral precisa que los contribuyentes incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 del propio artículo 48 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y se cumplieren las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solos, o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, tengan una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 del artículo 48 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al citado Impuesto, sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.

Como podemos apreciar, por tanto, se mantienen las dos reglas fundamentales de caracterización de las sociedades extranjeras controladas para la aplicación de este régimen de inclusión en la base imponible de los socios de la renta obtenida por la entidad no residente, aunque aparentemente se ha eliminado el requisito de que la sociedad participada no resida en un Estado miembro de la Unión Europea, pero ya podemos anticipar que realmente no es un requisito que se haya eliminado sino que se ha reubicado sistemáticamente en otro apartado del precepto, de una forma más correcta desde el punto de vista técnico, en la medida en que de lo que se trata en esos casos es de inaplicar el régimen para respetar la libertad de establecimiento y/o la libertad de circulación de capitales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y por lo tanto, no estamos tanto en presencia de una norma de caracterización de lo que es una sociedad extranjera controlada para el legislador foral como ante un supuesto en el que el Derecho interno deviene contradictorio con una previsión del Derecho de la Unión Europea y, en consecuencia, debe ceder en su aplicación para garantizar la primacía de este último.

Desde los orígenes de la aplicación de normas para la tributación de los socios de sociedades extranjeras controladas en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, siempre se ha previsto que no toda la renta obtenida por la sociedad no residente debe ser objeto de integración en la base imponible del socio, sino solamente aquellas fuentes de renta que supongan residenciar en la sociedad extranjera controlada la obtención de rentas pasivas, e incluso, la de rentas activas, pero siempre que estas rentas se produzcan en operaciones con personas o entidades vinculadas con la sociedad extranjera controlada y den lugar a gastos deducibles en contribuyentes residentes en territorio español.

Así, por un lado, vemos que la finalidad de este régimen tributario es transparentar a los socios residentes en España las rentas que obtienen a través de esas sociedades extranjeras controladas, siempre que sean rentas pasivas, es decir, fácilmente deslocalizables y que no guardan una relación directa con el territorio en el que está domiciliada la sociedad participada, y por otro lado, también las estructuras en las que se establece una filial no residente en un territorio de baja tributación para prestar servicios o realizar operaciones con personas o entidades vinculadas residentes en territorio español y erosionar de forma indirecta la base imponible de estas últimas al ubicar rendimientos en ese territorio extranjero de baja tributación.

Respecto al primer tipo de rentas, la Norma Foral obliga a incluir en la base imponible la renta positiva que provenga de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

- Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

- Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

- Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra c).

c) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) anteriores que genere rentas.

Vemos, por tanto, que la Norma Foral caracteriza como rentas pasivas tanto las rentas como las plusvalías derivadas de bienes inmuebles y de los activos financieros que dan lugar a rentas que se califican a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos procedentes de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y como rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios.

La Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entiende que son rendimientos derivados de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad los siguientes:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

Y la misma Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera que se generan rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, teniendo, en particular, esta consideración:

a) Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

b) La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

c) Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

d) Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

Ahora bien, la normativa se preocupa de delimitar cuándo nos encontramos ante la presencia de rentas completamente pasivas, y de cuándo estamos ante una renta activa que se obtiene por medio de la participación en sociedades intermedias. Es decir, una entidad puede dedicarse a una actividad económica y, por lo tanto, sus rendimientos proceder del desarrollo de esas actividades sin que exista ánimo elusorio alguno y no se pueda hablar propiamente de falta de correspondencia entre su residencia y el lugar donde genera el valor añadido de sus actividades, y sin embargo, si la sociedad residente propietaria de la misma lo es a través de otra sociedad no residente que pueda considerarse como una pura sociedad *holding*, en realidad, podría estar incurriendo en la aplicación del régimen de las sociedades extranjeras controladas por el hecho de que las rentas le lleguen a esa sociedad como rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Para evitar este resultado, la Norma Foral establece que no se incluirán en la base imponible las rentas que estamos comentando obtenidas por la entidad no residente, en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participen, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

b) Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades económicas.

De esta forma, la Norma Foral reconfigura esas rentas pasivas en rentas procedentes del ejercicio de actividades económicas si han tenido su origen en entidades cuyos ingresos procedan en, al menos, un 85 por 100 de su importe de la realización de actividades económicas y estén participadas, directa o indirectamente, en más del 5 por 100 por la entidad no residente, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado.

Una vez perfilados los contornos de las rentas pasivas a los efectos de la inclusión en la base imponible del socio residente de la sociedad extranjera controlada, hay que tener presente que la finalidad del régimen es evitar que los contribuyentes puedan montar estructuras de esta índole con ese objetivo de deslocalizar bases imponibles y conseguir una menor tributación y/o un diferimiento de la misma como consecuencia de la creación de esa sociedad extranjera controlada, y por lo tanto, también siempre se ha previsto la necesidad de que las rentas pasivas residenciadas en la sociedad extranjera controlada representen una parte significativa de los rendimientos de esa sociedad extranjera, porque si no, podríamos encontrarnos ante un régimen desproporcionado, ya que cualquier sociedad operativa establecida en el extranjero puede obtener rentas pasivas, y si son muy poco representativas, no se justifica la aplicación de una corrección al resultado contable en materia de normas antiabuso, porque realmente no podría defenderse que estemos ante una estructura que se haya creado con ese ánimo elusivo.

Por ello, la Norma Foral también establece que no se incluirán en la base imponible del contribuyente residente las rentas pasivas que estamos comentando cuando la suma de los importes de las mismas sea inferior al 15 por 100 de la renta total o al 4 por 100 de los ingresos totales de la entidad no residente, teniendo presente que estos límites podrán referirse a la renta o a los ingresos obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Por otro lado, también hemos dicho que existe otro grupo de rentas que se deben incluir en la base imponible de los contribuyentes residentes por su participación en una sociedad extranjera controlada, sin ser rentas pasivas, que son las rentas derivadas de la realización de actividades económicas por parte de personas o entidades vinculadas que generan gastos deducibles en contribuyentes residentes.

Así, la Norma Foral establece que deben incluirse en la base imponible del socio residente de la sociedad extranjera controlada las rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

A estos efecto, la Norma Foral precisa que la renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios (renta pasiva a que hemos hecho referencia con anterioridad) se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades económicas.

También en el caso de las sociedades extranjeras controladas que se crean con la finalidad de desplazar beneficios imponibles por operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se establece un umbral mínimo que hace que no deba aplicarse el régimen de inclusión en la base imponible de las rentas procedentes de la entidad no residente si no tiene una importancia cuantitativa suficiente ese tipo de rentas.

En este caso, la Norma Foral dispone que no se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral.

Y sea cual sea el tipo de renta del que estemos hablando en el caso de la sociedad extranjera controlada, es decir, sean rentas pasivas o se trate de rentas activas dentro de un grupo que generan gastos deducibles a contribuyentes residentes en territorio español vinculados con la entidad no residente, la Norma Foral también prevé dos reglas de general aplicación que pretenden evitar la aplicación del régimen cuando nos encontremos en un supuesto en el que no se aprecia la finalidad elusiva contra la que lucha esta normativa.

Así, dispone que no se incluirán las rentas descritas cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de

entidades residentes en territorio español, y como cláusula de cierre, que en ningún caso se incluirá una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

Ambas consideraciones pretenden que el régimen de inclusión en la base imponible de estas rentas obtenidas por entidades no residentes guarde la debida proporción con los objetivos que tiene su establecimiento, sin que vaya más allá de lo necesario para garantizar su cumplimiento.

Una vez de haber determinado los contornos de lo que la Norma Foral entiende por una sociedad extranjera controlada y las clases de renta que deben ser objeto de inclusión en la base imponible de los socios residentes de las mismas, hay que tener presente que la Norma Foral se ocupa de cuestiones operativas, como la relativa a determinar quién está obligado a la inclusión en su base imponible de la renta obtenida por la entidad no residente, dependiendo de si la participación es directa o indirecta, y en ese sentido se precisa que estarán obligadas a su inclusión las entidades que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes, aunque en este último caso el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

En relación con el aspecto temporal de la inclusión, la Norma Foral arbitra dos posibilidades, a elección del obligado tributario, puesto que determina que la inclusión se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a doce meses, salvo que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

Analizando las cuestiones operativas que plantea este tratamiento tributario, hay que tener presente que la Norma Foral establece que el importe de la renta positiva a incluir en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que resulta aplicable al socio residente de la sociedad extranjera controlada, así como en las restantes disposiciones relativas a esos Impuestos para la determinación de la base imponible.

La Norma Foral precisa que se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios, y que se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

De esta forma, la Norma Foral evita que haya de acudirse a las normas de determinación de la base imponible en vigor en el territorio en el que esté residenciada la sociedad extranjera controlada, en la medida en que este régimen pretende luchar contra prácticas de elusión fiscal, y por lo tanto, permitir que se aplicara una normativa extranjera, generalmente de un territorio con baja tributación respecto a la existente en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sería tanto como admitir una parte del efecto elusivo que se buscaba por parte del contribuyente que participa en una estructura de este tipo.

El control por parte de la Administración tributaria de la aplicación de este régimen de inclusión en la base imponible de las rentas obtenidas por las sociedades extranjeras controladas puede resultar más difícil que el que puede realizar sobre el resto de rendimientos obtenidos por los contribuyentes, precisamente por la inclusión de un elemento de extraterritorialidad ínsito en la propia estructura, lo que hace que la Norma Foral se preocupe de exigir a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el cumplimiento de una serie de obligaciones formales que garanticen que la Administración tributaria va a poder desarrollar adecuadamente sus funciones de comprobación e investigación, y en definitiva, de control de que se ha obrado conforme al deber constitucional de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la Constitución.

Por ello, se precisa que los contribuyentes a quienes sea de aplicación este régimen deberán presentar conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades (o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si son personas físicas) los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores.

c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

d) Importe de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

Nos quedan de comentar tres aspectos para concluir la revisión que estamos realizando del régimen de tributación de las rentas obtenidas por medio de sociedades extranjeras controladas, tal y como quedó configurado después de la reforma fiscal de 2014 en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En primer lugar, hay que tener presente que las sociedades extranjeras controladas pueden residir en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, lo que dificultará sobremanera la constatación de los elementos que dan lugar

a la aplicación de este tratamiento, pues no hemos de olvidar que los paraísos fiscales suelen estar acompañados de un halo de opacidad que dificulta la constatación de los hechos y operaciones económicas realizados en los mismos.

Por ello, la Norma Foral establece unas presunciones que, en forma de cautela, permiten a la Administración tributaria aplicar de una manera más sencilla el régimen de inclusión en la base imponible de este tipo de rentas, puesto que cuando la entidad participada sea residente de países o territorios considerados como paraísos fiscales se presumirá que:

a) Se cumple siempre el requisito de que el importe satisfecho por la sociedad extranjera controlada, imputable a alguna de las clases de rentas que hemos explicado, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, es inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.

b) La totalidad de la renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de rentas pasivas o activas por relación a vinculados que dan lugar a su inclusión en la base imponible de los socios residentes.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Estas presunciones admitirán prueba en contrario, y no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

En segundo lugar, ya anticipamos que el legislador foral había aprovechado la reforma fiscal de 2014 para adecuar su regulación de las sociedades extranjeras controladas en el ámbito de la Unión Europea a la doctrina que había establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar la regulación inglesa de *controlled foreing companies* y su relación con la libertad de establecimiento reconocida por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En ese sentido, ahora la Norma Foral establece que cuando la entidad participada sea residente de otro Estado miembro de la Unión Europea, que no tenga la consideración de paraíso fiscal, el contribuyente podrá evitar la inclusión de las rentas de la sociedad extranjera controlada en su base imponible si prueba que la entidad participada está realmente implantada en el Estado de su residencia y la estructura no tiene un carácter puramente artificial que tenga como finalidad la reducción de la tributación por el Impuesto sobre Sociedades, para lo que deberá probar que las transacciones realizadas que tuvieran como efecto una disminución de la carga tributaria del contribuyente corresponden a prestaciones efectivamente realizadas en el Estado de residencia y que no carecen de interés económico con respecto a la actividad del contribuyente.

En particular, para demostrar que no existe una construcción puramente artificial, el contribuyente debe aportar elementos de prueba objetivos sobre el nivel de presencia física de la sociedad participada en el Estado de residencia, la sustantividad real de la actividad prestada por la sociedad participada y el valor económico de la actividad de la sociedad participada en relación con la del contribuyente y el conjunto del grupo.

Si nos damos cuenta y lo comparamos con los elementos que tuvo en cuenta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia *Cadbury Schweppes*, el legislador foral se ha adaptado plenamente a los requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal europeo, lo que hace que en estos momentos no se pueda establecer tacha alguna de incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del régimen de las sociedades extranjeras controladas.

Y el último aspecto del que queremos ocuparnos en este punto es el relativo a los mecanismos para eliminar la doble imposición que se prevén en relación con las rentas que se han integrado en la base imponible de los socios residentes de la sociedad extranjera controlada, puesto que, por un lado, la sociedad extranjera ha podido satisfacer un impuesto similar al Impuesto sobre Sociedades (aunque de cuantía muy inferior) en el territorio de su residencia, y por otro lado, en el momento en el que los socios residentes reciban dividendos o realicen sus plusvalías de cartera mediante la enajenación de las participaciones, podrían tener que volver a tributar por unos rendimientos que ya han sido sometidos a gravamen por medio del régimen de inclusión en la base imponible de las rentas correspondientes a la sociedad extranjera controlada en sede del socio residente en territorio español.

Por ello, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades se preocupa de arbitrar mecanismo para evitar esos supuestos de doble imposición, y por ello, en el artículo 60, dispone que los contribuyentes que deban incluir en su base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 de la citada Norma Foral, podrán deducir de la cuota íntegra los siguientes conceptos:

a) Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Se considerarán como impuestos efectivamente satisfechos, los pagados tanto por la entidad no residente como por sus sociedades participadas, siempre que sobre éstas tenga aquélla un porcentaje de participación superior al 5 por 100, ó al 3 por 100 si la sociedad participada cotiza en un mercado secundario organizado.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión, pero en ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Y por su parte, el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, al tratar de la eliminación de la doble imposición, también prevé que no se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades no residentes cuyas rentas hayan sido objeto de integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por el régimen de las sociedades extranjeras controladas, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible, aplicándose el mismo tratamiento a los dividendos a cuenta, y teniendo presente que una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

Como vemos, estas precisiones para eliminar la doble imposición responden a una necesidad de técnica de que la anticipación del gravamen que supone la aplicación del régimen de inclusión en la base imponible de rentas obtenidas por sociedades extranjeras controladas no derive de una sobreimposición de esos contribuyentes.

V. PROYECTO BEPS DE LA OCDE

Uno de los hitos fundamentales en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, la deslocalización de beneficios y la erosión de bases imponibles en el contexto de economía globalizada en el que nos desenvolvemos lo ha supuesto el proyecto BEPS de la OCDE, que se denomina precisamente por referencia a las siglas en inglés de *base erosion and profit shifting*, es decir, erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios.

Según la propia OCDE, el proyecto nace de una constatación: *«Los problemas de la fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hoy en día. La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. 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, de acuerdo a sus siglas en inglés), haciendo necesario un movimiento valiente 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 paquete BEPS representa la primera renovación sustancial —y desde hace tiempo necesaria- de los estándares fiscales internacionales en casi un siglo. La renovación era vital, y 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. El G20 y la OCDE han reconocido que BEPS, por su propia naturaleza, exige una respuesta coordinada, razón por la cual los países han invertido sus recursos en participar en el desarrollo de soluciones compartidas..

[…]Las directrices basadas en las mejores prácticas, por su parte, también asistirán a los países que tengan intención de actuar en el marco de las iniciativas de declaración obligatoria o la normativa CFC (de las siglas en inglés Controlled Foreign Companies), también conocidas como normas de transparencia fiscal internacional). Los países han acordado someterse a un seguimiento selectivo, en particular en relación a la adopción de los estándares mínimos. Por último, se espera que los países no miembros de la OCDE o el G20 se unan a ellos con el objeto de proteger sus propias bases imponibles y asegurar unas condiciones equitativas.» **(2)** .

Como resultado de este proyecto, en octubre de 2015 se presentaron los 13 informes finales de las 15 acciones identificadas en el proyecto BEPS, dentro de los cuales, el informe final correspondiente a la acción 3, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules* (definición de reglas efectivas para la tributación de las sociedades extranjeras controladas) hace un resumen de los aspectos más destacados de los regímenes de sociedades extranjeras controladas así como de las características principales que deben tener para conseguir un resultado eficiente y eficaz en su propósito de evitar la deslocalización de beneficios y el abuso de jurisdicciones de baja tributación para reducir la carga tributaria, sobre todo, en los supuestos de residenciar rentas pasivas en ese tipo de instrumentos.

El informe de la OCDE se centra en seis cuestiones fundamentales en relación con las sociedades extranjeras controladas, respecto de las que formula una serie de recomendaciones de política legislativa para que los distintos Estados puedan establecer reglas eficaces en este ámbito. Los seis aspectos que trata el informe son los siguientes: a) definición de sociedades extranjera controlada, incluyendo cómo puede establecerse la definición del grado de control mínimo requerido; b) exenciones y umbrales mínimos para la aplicación del régimen de sociedades extranjeras

controladas; c) definición de las rentas que forman parte de la cantidad a incluir en la base imponible de los socios; d) reglas para determinar los ingresos que forman parte de las rentas que se incluye en la base de los socios; e) reglas para determinar la manera en la que esos rendimientos son atribuidos a los socios; y f) mecanismos para eliminar o para prevenir los supuestos de doble imposición que puedan producirse.

En cada uno de esos seis ámbitos, el informe final de la OCDE establece recomendaciones a los Estados para que articulen su regulación de forma que las normas producen el efecto disuasorio de las prácticas que se quieren combatir y se evite la deslocalización de beneficios o la erosión de bases imponibles que estas estructuras provocaban.

VI. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN 2016.

En general, la regulación de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco resultante de la reforma fiscal de 2014 se adecuaba en su gran mayoría a las recomendaciones que la OCDE ha realizado como resultado del proyecto BEPS en el ámbito de las sociedades extranjeras controladas, pero sí es cierto que algunos elementos podían mejorarse para resultar más eficaces y disuasorios todavía.

Por ello, aprovechando la tramitación de las medidas tributarias para 2016, se han introducido modificaciones en el artículo 48 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para hacer más efectivas las reglas de inclusión en la base imponibles de rentas obtenidas por sociedades extranjeras controladas, aumentando la disuasión respecto a los contribuyentes que quieran utilizar estas estructuras para perjudicar la recaudación de los Territorios Históricos vascos.

Por ello, la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, modifica tres cuestiones concretas en el ámbito de la inclusión en la base imponible de rentas positivas obtenidas por determinadas entidades no residentes, endureciendo el régimen en las siguientes cuestiones.

Por un lado, se olvida la diferenciación entre las distintas clases de renta que obtiene la sociedad extranjera controlada en los supuestos en los que sea una mera pantalla, es decir, una sociedad sin sustancia que solamente se establece para crear una apariencia de residencia en un territorio de baja tributación.

Así, ahora la Norma Foral precisa (períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016) que los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando ésta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

A estos efectos, y en consonancia con lo que ya se venía entendiendo para las distintas fuentes de renta que debían ser objeto de inclusión en la base imponible de los socios residentes, la Norma Foral entiende por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y en las restantes disposiciones relativas a ese Impuesto para la determinación de aquella, con independencia de cuáles sean las reglas que se aplican para determinar la base imponible de la sociedad no residente en el territorio en el que aquella reside.

No obstante, también se posibilita que no se integre la renta total de la sociedad extranjera controlada cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Como vemos, por tanto, en los supuestos en los que la estructura establecida en el extranjero puede calificarse de artificial, la Norma Foral ya no hace referencia a la inclusión solamente de las rentas pasivas o activas pero con vinculados que han generado gastos deducibles en entidades residentes, sino a la totalidad de la renta de la entidad participada, puesto que la inexistencia de esos medios personales y materiales para desarrollar su objeto social o la inexistencia de motivos económicos válidos vienen a conferir a la sociedad extranjera controlada el carácter de estructura puramente artificial que solamente busca una ventaja fiscal.

Lo que hace la Norma Foral en estos casos es invertir la carga de la prueba en el sentido de que si la Administración constata que no hay medios materiales y personales en la sociedad participada, es el contribuyente el que tiene la compleja carga de probar la existencia de motivos económicos válidos en la estructura y operativa de la sociedad extranjera controlada.

Cuando no se den esos elementos, la inclusión en la base imponible de los socios residentes va a seguir estando limitada a las fuentes de renta que se categorizan como rentas pasivas o fácilmente deslocalizables.

Y en este punto es donde se recoge la segunda novedad de la regulación, porque se amplía de manera destacada el catálogo de rentas pasivas, puesto que junto a las que se ya se regulaban en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se incluyen ahora las siguientes fuentes de renta como rentas pasivas:

a) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

b) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

La inclusión de las rentas derivadas de la cesión de propiedad intelectual o industrial y de los instrumentos financieros derivados tiene relación con otras actuaciones realizadas en el proyecto BEPS, en concreto, dentro de la acción 5, dedicada a la lucha contra las prácticas fiscales perniciosas de una manera más efectiva tomando en consideración requisitos de transparencia y de sustancia, en donde se ha puesto el acento en establecer normas que garanticen que los rendimientos derivados de ese tipo de activos se gravan efectivamente en los territorios donde se realizan las actividades que los generan, de forma que se dificulte su deslocalización fiscal.

La última modificación que se introduce en este régimen de tributación tiene que ver con los umbrales mínimos relacionados con las rentas de la sociedad extranjera controlada de forma que no se aplica el régimen si el importe de las rentas transparentables a los socios no es muy significativo.

Desde esta perspectiva, se reduce a uno sólo el umbral a tener en cuenta para el conjunto de rentas que son objeto de inclusión en la base imponible de los socios residentes de la sociedad extranjera controlada, al establecerse que no se incluirán las rentas definidas cuando la suma de los importes de las mismas sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas activas que se producen en el seno de operaciones con personas o entidades vinculadas y que suponen la generación de gastos deducibles en personas o entidades residentes en territorio español, que se imputarán en su totalidad.

VII. DIRECTIVA DEL CONSEJO POR LA QUE SE ESTABLECEN NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN EL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR

Como un resultado adicional del proyecto BEPS de la OCDE, la Unión Europea ha considerado necesario dar un impulso a la lucha contra la evasión fiscal como un elemento destacado del programa político de la actual Comisión Europea, asumido además como una prioridad política de primer orden por parte de todos los Estados miembros en el seno del Consejo.

Y fruto de la importancia que se le ha dado a esta cuestión, hemos podido asistir en un tiempo récord a la aprobación de la primera Directiva sobre aproximación de legislaciones de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas en toda la historia de la Unión Europea en un plazo de tiempo inferior a un año.

El 26 de enero de 2016 la Comisión Europea presentaba un paquete de medidas de lucha contra la evasión fiscal, compuesto, entre otras, por una propuesta de Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Ya hemos expuesto que en el ámbito de la Unión Europea, la competencia para dictar normas de armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia fiscal corresponde al Consejo por unanimidad, lo que ha dificultado en el pasado la adopción de medidas de esta índole.

El nuevo consenso internacional sobre la necesidad de coordinar la lucha contra la evasión fiscal entre los diferentes países ha dado lugar a que el 12 de julio de 2016 el Consejo de la Unión Europea, reunido en Bruselas en su formación de Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) aprobara definitivamente la Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, que, entre otras cosas, incluye normas de armonización en materia de sociedades extranjeras controladas.

La Directiva se justifica en que *«las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Así pues, es imprescindible restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria. Estos nuevos objetivos políticos se han traducido en recomendaciones de actuación concretas en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en lo sucesivo, "BEPS", por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). El Consejo Europeo acogió con satisfacción estos trabajos en sus Conclusiones de 13 y 14 de marzo de 2013 y de 19 y 20 de diciembre de 2013. En respuesta a la necesidad de lograr una imposición más equitativa, la Comisión, en su Comunicación de 17 de junio de 2015, estableció un Plan de Acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea.*

Los informes finales sobre los quince puntos de acción de la OCDE contra la BEPS se hicieron públicos el 5 de octubre de 2015. Los informes fueron acogidos con satisfacción por el Consejo en sus Conclusiones de 8 de diciembre de 2015. En ellas, el Consejo subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes y a la vez flexibles, a escala de la UE, que se ajusten a las conclusiones BEPS de la OCDE. Además, en las Conclusiones se respalda una rápida y efectiva aplicación coordinada de las medidas contra la BEPS en el plano de la UE y se considera que las directivas de la UE deben ser, en su caso, el mejor medio para poner en práctica las conclusiones BEPS de la OCDE a escala de la UE. Para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que, como mínimo, los Estados miembros cumplan los compromisos que han adquirido en virtud del proyecto BEPS y, más en general, que adopten medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una fiscalidad justa y eficaz en la Unión, de manera suficientemente coherente y coordinada. En un mercado caracterizado por la gran integración de las economías, es necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS. Por otra parte, solo un

marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad. Por último, contar con medidas nacionales de aplicación que se atengan a un planteamiento común en toda la Unión aportaría seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que dichas medidas serían compatibles con el Derecho de la Unión.

Es necesario establecer normas que refuercen el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva en el mercado interior. Dado que esas normas tendrían que incorporarse a veintiocho sistemas nacionales distintos del impuesto sobre sociedades, deben quedar circunscritas a nociones de carácter general, y su aplicación debe dejarse en manos de los Estados miembros, pues son ellos quienes se hallan mejor situados para configurar los elementos específicos de las mismas, de la forma que mejor se adapte a sus sistemas del impuesto sobre sociedades. Este objetivo podría lograrse mediante el establecimiento de un nivel mínimo de protección frente a las prácticas de elusión fiscal en los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades en toda la Unión. Por tanto, es preciso coordinar las respuestas de los Estados miembros a la hora de aplicar los resultados de las quince acciones de la OCDE contra la BEPS, con el fin de mejorar la eficacia del mercado interior en su conjunto en la lucha contra las prácticas de elusión fiscal. Procede, por tanto, establecer un nivel mínimo común de protección del mercado interior en sectores específicos.

Es preciso establecer normas aplicables a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en un determinado Estado miembro. Teniendo en cuenta que esto supondría abarcar una gama más amplia de impuestos nacionales, no es deseable ampliar el ámbito de aplicación de la presente Directiva a tipos de entidades no sujetos al impuesto sobre sociedades en un Estado miembro; esto es, en particular a las entidades transparentes. Dichas normas deben aplicarse asimismo a los establecimientos permanentes de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades que puedan estar situados en otro u otros Estados miembros. Los contribuyentes del impuesto sobre sociedades pueden ser residentes a efectos fiscales en un Estado miembro o estar establecidos con arreglo a la legislación de un Estado miembro. Los establecimientos permanentes de entidades residentes a efectos fiscales en un país tercero también deben estar cubiertos por dichas normas si están situados en uno o varios Estados miembros.

Es necesario establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo. Para contribuir al logro de ese objetivo se necesitan normas en los siguientes ámbitos: limitación de la deducibilidad de los intereses, imposición de salida, norma general contra las prácticas abusivas, normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y normas para hacer frente a las asimetrías híbridas. Cuando la aplicación de dichas normas provoque una doble imposición, los contribuyentes deben poder beneficiarse de una deducción del impuesto pagado en otro Estado miembro o en un país tercero, según el caso. Por tanto, las normas no solo deben tener por objeto contrarrestar las prácticas de elusión fiscal, sino también evitar la creación de otros obstáculos al mercado, como, por ejemplo, la doble imposición.»

En particular, sobre las sociedades extranjeras controladas, la Directiva por la que se aprueban medidas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior razona su regulación en base a lo siguiente:

«Las normas sobre sociedades extranjeras controladas (SEC) permiten reasignar la renta de una filial controlada sujeta a un bajo nivel de imposición a su sociedad matriz. La sociedad matriz pasa entonces a tributar por la renta reasignada en su Estado de residencia a efectos fiscales. En función de las prioridades de ese Estado, las normas sobre SEC pueden aplicarse a toda una filial sujeta a imposición reducida o a categorías específicas de ingresos, o exclusivamente a la renta que haya sido desviada artificialmente a la filial. En particular, con el fin de garantizar que las normas sobre SEC constituyen una respuesta proporcionada a problemas de tipo BEPS, es fundamental que los Estados miembros que limiten sus normas sobre SEC a rentas que se hayan desviado artificialmente hacia la filial tengan como objetivo preciso situaciones en las que la mayor parte de las funciones decisorias que generaron la desviación de las rentas a nivel de la filial controlada se lleven a cabo en el Estado miembro del contribuyente. Con objeto de limitar la carga administrativa y los costes de cumplimiento, también debería resultar aceptable que dichos Estados miembros eximan a determinadas entidades con escasa rentabilidad o un escaso margen de beneficio que generen un menor riesgo de elusión fiscal. En consecuencia, es necesario que las normas sobre SEC incluyan los beneficios de los establecimientos permanentes cuando dichos beneficios no estén sujetos a imposición o estén exentos de impuestos en el Estado miembro del contribuyente. Sin embargo, en virtud de las normas sobre SEC, no procede gravar los beneficios de los establecimientos permanentes a los que se deniegue la exención fiscal con arreglo a las normas nacionales, debido a que estos establecimientos permanentes son tratados como si fueran sociedades extranjeras controladas. Para garantizar un nivel de protección superior, los Estados miembros podrían rebajar el umbral de control o emplear un umbral más elevado al comparar el impuesto sobre sociedades efectivamente pagado con el que se hubiera aplicado en el Estado miembro del contribuyente. Al trasponer las normas sobre SEC a su legislación nacional los Estados miembros podrían utilizar un umbral fraccionario del tipo impositivo lo suficientemente alto.

Es conveniente abordar las situaciones que se produzcan tanto en países terceros como en la Unión. Para respetar las libertades fundamentales, conviene combinar las categorías de rentas previstas con una exclusión sustancial destinada a limitar, dentro de la Unión, el impacto de las normas a los casos en que la SEC de que se trate no realice una actividad económica de importancia. Es conveniente que las administraciones tributarias y los contribuyentes cooperen para recabar los hechos y circunstancias pertinentes para determinar si se está aplicando la norma de exclusión sustancial. Debería ser aceptable que, al transponer las normas sobre SEC al Derecho nacional, los Estados miembros usen listas blancas, grises o negras de países terceros, que sean elaboradas conforme a determinados criterios establecidos en la presente Directiva, y puedan incluir el nivel del

tipo impositivo del impuesto sobre sociedades, o recurrir a listas blancas de Estados miembros elaboradas con arreglo a estos criterios.»

En materia de sociedades extranjeras controladas, por tanto, los artículos 7 y 8 de la Directiva establecen las normas que deberán aplicar los Estados miembros para delimitar, por un lado, qué sociedades van a tener la consideración de sociedades extranjeras controladas a los efectos de transparentar sus bases imponibles a los socios de las mismas residentes en los distintos Estados miembros de la Unión Europea, y por otra parte, cómo calcular la renta atribuible a esos socios.

Desde la primera perspectiva, la Directiva establece dos elementos para categorizar a las sociedades extranjeras controladas, por un lado, un grado de control superior al 50 por 100, y por otro lado, una menor tributación en sede de la sociedad extranjera controlada que la que hubiera correspondido de aplicarse la legislación del Estado donde residen los socios que la controlan.

En cuanto a las clases de renta que deben ser objeto de imputación a los socios, la Directiva distingue un sistema en el que las rentas se categorizan por fuentes, y en tal caso, se debe incluir la renta que corresponda con:

i) intereses u otras rentas generadas por activos financieros,

ii) cánones u otras rentas generadas por propiedad intelectual e industrial,

iii) dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones,

iv) rentas procedentes del arrendamiento financiero,

v) rentas procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras,

vi) rentas procedentes de la facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo.

En este sentido, la Directiva permite no transparentar esas rentas cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes.

Y por otro lado, también permite la inclusión de la totalidad de la renta de la sociedad extranjera controlada en la base imponible de los socios derivadas de mecanismos falseados que se han establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal, entendiendo un mecanismo o serie de mecanismos como falseados en la medida en que la entidad o establecimiento permanente no poseyera los activos o no hubiera asumido los riesgos que generan una parte o la totalidad de su renta si no estuviera controlada por una sociedad en la que las personas influyentes ejercen funciones, pertinentes en relación con dichos activos y riesgos, que contribuyen a la generación de la renta de la sociedad controlada.

Según cuál sea el criterio que utilice cada Estado miembro para incluir en la base imponible de los socios residentes las rentas de la sociedad extranjera controlada, se establecen umbrales mínimos que permiten la no inclusión, fijándose en que las rentas que califican para la aplicación del régimen no superen un tercio de las rentas totales de la entidad en el primer supuesto, o bien, cuando se produce la inclusión de la totalidad de las rentas, si no se superan los siguientes umbrales:

a) Entidades con beneficios contables no superiores a 750.000 euros e ingresos no comerciales no superiores a 75.000 euros, o

b) Entidades cuyos beneficios contables no representen más del 10 por 100 de sus gastos de explotación durante el período impositivo.

En cuanto a las reglas de inclusión de rentas, la Directiva establece el principio de cálculo de las mismas conforme a la legislación del Estado de residencia de los socios, el principio de atribución en proporción a la participación, la inclusión en el mismo período impositivo en que concluya su ejercicio social la sociedad extranjera controlada y la necesidad de arbitrar mecanismos para evitar la doble imposición de los dividendos y plusvalías procedentes de esas sociedades extranjeras controladas y de los propios impuestos pagados por la entidad no residente.

La Directiva establece que su trasposición por parte de los Estados miembros deberá producirse, en este punto, antes del 31 de diciembre de 2018, para cuando deberán haberse aprobado y publicado las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la misma, si bien su aplicación se debe producir a partir del 1 de enero de 2019.

VIII. MODIFICACIONES A REALIZAR PARA LA TRASPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA

Hemos de preguntarnos en este punto la influencia que puede tener la Directiva recientemente aprobada por el Consejo de la Unión Europea sobre la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con las sociedades extranjeras controladas.

La Directiva es bastante prolija en la definición de los requisitos establecidos para la aplicación del régimen y para la imputación de la renta a los socios de esas entidades, que sigue en gran medida y en todo lo sustancial la regulación establecida en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, así como respeta la jurisprudencia establecida a partir de

la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto *Cadbury Schweppes* respecto a la relación entre este tipo de regulación y la libertad de establecimiento regulada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Es cierto que la Directiva modula en cierta medida la integración de rentas en la base imponible y redefine la cláusula de artificialidad para los supuestos de sociedades extranjeras controladas dentro de la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, partiendo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando afirma que procederá la aplicación del régimen cuando se hayan realizado arreglos falseados, entendiendo que un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que la entidad no poseería los activos o no habría asumido los riesgos derivados de una parte o de la totalidad de su renta si no estuviera controlada por una sociedad en la que las personas influyentes ejercen funciones, pertinentes en relación con dichos activos y riesgos, que contribuyen a la generación de la renta de la sociedad controlada.

Otro aspecto relevante de la Directiva es que determina taxativamente que las rentas se incluirán en la base imponible de los socios en el ejercicio fiscal en que finalice el ejercicio fiscal de la entidad, y en este sentido hay que recordar que ésa es la regla general que establece también la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades en este punto, pero también recoge la posibilidad de que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo. Obviamente, este último inciso parece que no tiene cabida en la Directiva dada la formulación taxativa de la misma en este punto, y nuevamente aquí deberíamos cuestionarnos si no está yendo más allá de lo reclamado por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad la propuesta de la Comisión, teniendo presente que la inclusión en un ejercicio o en el siguiente no supone una alteración sustancial que pueda tener una incidencia clara en el funcionamiento del mercado interior, por lo que la base jurídica del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea sería cuestionable en este aspecto.

En cualquier caso, y en lo sustancial, tenemos que tener presente que la regulación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades se encuentra adaptada en gran medida a la regulación de la Directiva, con lo que, en principio, solamente será preciso realizar adaptaciones menores en la regulación que se contiene en la Norma Foral, teniendo presente, además, que se dispone de un plazo de tiempo de dos años y medio para acometer las posibles reformas, que, por otro lado, no deberían variar los elementos fundamentales de la regulación.

IX. CONCLUSIONES

La lucha contra la elusión fiscal y contra la deslocalización de beneficios se ha venido librando desde hace muchos años por las distintas Autoridades tributarias por medio de las normas locales que han venido diseñando al efecto, dentro de las que han tenido una importancia destacada las relativas a las sociedades extranjeras controladas.

En un entorno internacional en el que la libertad de movimiento de capitales y la globalización han abierto muchas puertas al desarrollo económico, pero también a las prácticas de elusión fiscal y de erosión de bases imponibles en territorios de elevada tributación en beneficio de jurisdicciones menos gravosas para los contribuyentes, es importante que puedan establecerse mecanismos que permitan una correcta y equilibrada territorialización de la recaudación tributaria entre las distintas Administraciones, máxime en momento de tensiones en los presupuestos públicos como consecuencia de las fluctuaciones del ciclo económico.

Los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han venido incluyendo reglas para la lucha contra la evasión fiscal a través de sociedades extranjeras controladas desde finales de 1994, habiendo sido objeto de una modernización y adaptación en la reforma fiscal de 2014.

Los trabajos de la OCDE en el proyecto BEPS y la subsiguiente actuación legislativa de la Unión Europea por medio de la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior han aconsejado actualizar algunos aspectos de la regulación, como los que se han modificado por medio de la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, y probablemente requerirán alguna otra adaptación menor antes del 1 de enero de 2019, fecha para la que tiene que estar traspuesta la Directiva mencionada.

En cualquier caso, lo reducido de los cambios que ha sido preciso acometer para adaptar la normativa foral a los resultados del proyecto BEPS de la OCDE y los que haya que realizar en relación con la trasposición de la Directiva de lucha contra la evasión fiscal, ponen de manifiesto que la regulación de las sociedades extranjeras controladas en los territorios forales se encontraba ya entre las más avanzadas a nivel internacional, dentro de los estándares más exigentes respecto a la efectividad de este tipo de normas y con pleno respeto a las normas establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

---

(1) La regulación ha sido similar en los tres Territorios Históricos a lo largo del tiempo, por lo que por simplicidad en la exposición haremos referencia a la regulación vigente en cada momento en el Territorio Histórico de Bizkaia, si bien la explicación sirve para

cada uno de los tres Territorios Históricos.

Ver Texto

(2) OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

Ver Texto

La recaudación de deudas tributarias en ejecutiva actuando sobre bienes en el extranjero

Javier Muguruza Arrese

Abogado

I. INTRODUCCIÓN.

Desde que se implantó la obligación de declarar los bienes en el extranjero, las Haciendas Forales, a través de los Modelos 720 presentados por los titulares de bienes y derechos radicados fuera de España, disponen de una información que no solo les sirve para perseguir el fraude derivado de su ocultación en las bases imponibles del IRPF o de los impuestos sobre el patrimonio o la riqueza, sino también para promover, llegado el caso, su embargo y ejecución con los que obtener el cobro de deudas tributarias en ejecutiva.

La posibilidad de que un Estado miembro de la Unión Europea obtenga el cobro de sus créditos tributarios a través del procedimiento de apremio de otro Estado miembro, que actuará sobre bienes del deudor radicados en su jurisdicción, previa solicitud del Estado acreedor, está recogida en una Directiva de 2010, transpuesta hoy en todos los Estados, y en el nuestro tanto en la normativa común como en las normativas forales.

Con ello, a través de un procedimiento perfectamente normalizado y relativamente simple, efectivo y rápido, las Hacienda Forales vascas pueden obtener el embargo y la ejecución de cuentas bancarias, propiedades inmobiliarias, activos financieros o cualquier otro derecho situado, por ejemplo, en Francia, y cobrar créditos tributarios que no hubieren podido hacer efectivos en su ámbito de jurisdicción.

II. EL DIFÍCIL CAMINO QUE PRECEDIÓ A LA IMPLANTACIÓN DE UNA EFECTIVA ASISTENCIA MUTUA ENTRE ESTADOS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN.

La reconstrucción de Europa tras la segunda Guerra Mundial con la ayuda financiera del Plan Marshall, que supuso el establecimiento en nuestro continente de numerosas compañías americanas que obtenían unos beneficios que quedaban sujetos tanto en USA, su estado de residencia, como en el estado de la fuente, con los consiguientes problemas de doble imposición, dio un impulso definitivo a la cooperación internacional en materia tributaria.

Los tímidos trabajos iniciados décadas antes, en el seno de la Sociedad de las Naciones, para implantar una red de convenios interestatales que, sobre el principio de la irrenunciable soberanía nacional, dieran solución a los conflictos de competencias a los que se enfrentaban los contribuyentes con actividades transfronterizas, se lanzaron definitivamente en el seno de la OCDE, a partir de los años 60 del siglo XX, precisamente para resolver los concretos supuestos de doble imposición que se planteaban a aquellas compañías.

A partir de los años 80, la ONU recogió el testigo de estos convenios para extenderlos, con el mismo propósito de resolver la doble imposición y fomentar la actividad económica transnacional, al ámbito de los países menos desarrollados.

Ahora bien, todo este desarrollo de la cooperación internacional en materia tributaria se fundó, durante casi todo el siglo XX y hasta tiempos muy recientes en el siglo XXI, en la firma de convenios bilaterales basados en los Modelos OCDE y ONU, dirigidos, casi en exclusiva, a evitar la doble imposición mediante el establecimiento de mecanismos de delimitación de las competencias nacionales en función de las distintas categorías de renta.

Hasta hace muy poco, e incluso, en buena medida, aun hoy en día, la puesta en marcha, por encima de los convenios para evitar la doble imposición, de instrumentos efectivos de asistencia mutua interadministrativa entre estados, como mecanismo de cooperación, ha sido uno de los desafíos pendientes del derecho internacional tributario.

Aunque parezca sorprendente, los Modelos de convenio para evitar la doble imposición —tanto el de la OCDE como el de la ONU— relegaron a un segundo plano la regulación de los aspectos procedimentales que debían garantizar el efectivo cumplimiento de los tratados, y los dejaron casi exclusivamente en manos de los estados en base al principio de autonomía procedimental.

Es verdad que los Modelos de tratado prevén mecanismos de colaboración interadministrativa destinados a garantizar la correcta aplicación de los convenios y el cumplimiento de los ordenamientos nacionales. Entre ellos, son de destacar los procedimientos de intercambio de información tributaria.

Sin embargo, la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria no ha merecido, hasta muy recientemente, una atención específica relevante en el seno de los Modelos, y correlativamente en el de los convenios suscritos a su amparo.

Como bien recordaba el "Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria" **(1)** , aprobado en enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE, hasta hace poco, la asistencia en la recaudación tributaria se circunscribía básicamente a los países vecinos con los que existiera una fuerte relación económica y política y que estuvieran vinculados mediante acuerdos o convenios multilaterales o bilaterales. Suelen citarse como ejemplos el Tratado de asistencia mutua del Benelux de 1952, o la Convención nórdica sobre asistencia mutua administrativa en materia tributaria de 1972.

Pero, como hemos dicho, la asistencia en la recaudación tributaria sobre la base de convenios bilaterales ha estado muy limitada.

Significativamente, el Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición no incluyó un artículo específico sobre asistencia en la recaudación tributaria entre los estados firmantes —el actual artículo 27— hasta su versión del año 2003.

En el ámbito de la Unión Europea el panorama no ha sido mucho más alentador. La primera Directiva que se aprobó en su seno referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos, de 1976 **(2)** , únicamente cubría unas muy limitadas exacciones entre las que no se incluía ni el IVA ni los impuestos directos.

Este escenario resulta aún más paradójico si tenemos en cuenta que los trabajos de cooperación transfronteriza en materia tributaria realizados en el seno de la Sociedad de Naciones, antes de la segunda guerra mundial, sí que alumbraron entonces hasta dos modelos específicos sobre colaboración interadministrativa para que los estados se asistieran recíprocamente en la recaudación de los tributos en 1943 y 1946 **(3)** .

En el seno de la OCDE, en 1981 se preparó un modelo de convenio específico dedicado a la asistencia administrativa mutua para la recaudación de deudas tributarias, distinto y separado del modelo para la eliminación de la doble imposición internacional. **(4)**

Pero la trascendencia práctica del mismo fue nula, hasta el extremo de que no consta que se firmase ningún convenio con la base de aquel modelo.

La explicación de este llamativo estancamiento de la cooperación internacional en materia de recaudación tributaria hasta tiempos tan recientes hay que buscarla en el principio general de la "soberanía estatal de alcance territorial". **(5)**

Conforme a este principio, la soberanía estatal se opone a que un estado pueda perseguir la recaudación ejecutiva de sus deudas tributarias en el territorio de otros estados. El carácter territorial de las normas tributarias limita la utilización de las potestades y prerrogativas otorgadas a los entes públicos para obtener la efectiva exacción de los tributos a los límites del territorio nacional.

En el mundo anglosajón ha estado muy arraigado de antiguo, como uno de los principios del derecho tributario internacional, el conocido como "*la regla Mansfield*", o "*Revenue Rule*". En su virtud, no resulta admisible que ningún Estado asista a otro en la recaudación ejecutiva de créditos devengados conforme a su legislación nacional (*no country ever takes notice of the revenue laws of another*). Se atribuye a un lord inglés, de apellido Mansfield, la autoría de las primeras sentencias que lo acuñaron. De la jurisprudencia inglesa pasó a la de Estados Unidos y los países de la Commonwealth, y finalmente este principio se importó a la OCDE y supuso un inicial freno conceptual a la cooperación internacional en materia de recaudación tributaria. **(6)**

Si las leyes tributarias no se pueden aplicar en territorio extranjero, ni se puede acudir a los tribunales de otros estados para reclamar su ejecución, y si ni siquiera está previsto que las leyes surtan efectos fuera del estado que las dicta, la efectiva recaudación de las deudas fuera de las propias fronteras sólo puede obtenerse mediante el recurso a convenios internacionales que establezcan la obligación de un estado de asistir a otro.

Reforzar la cooperación administrativa a través del establecimiento de instrumentos jurídicos internacionales vinculantes constituye, por lo tanto, la primera vía lógica para superar las limitaciones derivadas de la concepción territorial de la soberanía estatal.

Visto que la asistencia en materia de recaudación tributaria entre estados ha encontrado tradicionalmente serios obstáculos para ponerse en práctica de una forma efectiva, podemos tratar de analizar las causas de los mismos.

En el fondo de estas reticencias, igual que en las que subsisten en el ámbito de la cooperación internacional para la ejecución de sentencias judiciales fuera del territorio del estado en el que han sido dictadas, pervive la falta de un consenso internacional en torno a la idea del "justo tributario", tanto respecto de los elementos que lo integran, como respecto del proceso que ha de seguirse para aplicarlo.

La competencia nacional para la regulación de los aspectos sustantivos y procedimentales tributarios lleva inevitablemente a una articulación distinta de las garantías de los particulares y de las potestades y privilegios de la administración tributaria en cada estado. Y esto, sin duda, ha retrasado y ha dificultado el establecimiento de medidas

globales de cooperación para resolver la falta de pago espontáneo de las deudas tributarias en cada estado.

A ello hay que unir también, seguramente, las reticencias de los propios estados respecto de los efectos nocivos que el establecimiento de fórmulas de cooperación para el cobro de deudas tributarias extranjeras puede acarrear a sus relaciones de comercio internacional.

Y también el hecho de que, hasta hace bien poco, ni siquiera existía en muchos estados —incluido el nuestro— una percepción real de fraude fiscal por evasión en los procedimientos de recaudación. El fraude se percibía como una materia propia de los negociados de gestión y de inspección, pero no del de recaudación.

III. EL CAMBIO DE POSICIONAMIENTO DE LOS ESTADOS Y EN EL SENO DE LA OCDE: EL ARTÍCULO 27 DEL MODELO DE CONVENIO.

Frente a lo expuesto hasta aquí, en los tiempos más recientes, en la época de globalización que se nos ha abierto desde la aparición de internet, estas actitudes y estos prejuicios tradicionales frente a la asistencia internacional en materia de recaudación tributaria se han modificado de forma significativa.

En buena medida, el cambio se ha debido al desarrollo del comercio electrónico y a la dificultad para recaudar el IVA de las transacciones realizadas por esta vía.

Un Informe de la OCDE de 1998 titulado "La competencia fiscal nociva. Un tema global" **(7)** , ya puso de manifiesto la preocupación sobre el incremento de la evasión tributaria derivada del hecho de que unos países no exijan el pago de créditos fiscales de otros países. Aquel informe concluía recomendando "*que se aliente a los países a que revisen su dispositivo actual en materia de cobro de créditos fiscales de otros países, y que el Comité de Asuntos Fiscales continúe sus trabajos en esta materia, teniendo como objetivo la redacción de disposiciones que puedan incluirse en las convenciones fiscales pertinentes*".

Fruto de aquellas nuevas preocupaciones, el Consejo de la OCDE, como ya hemos señalado, aprobó la inclusión en la versión del año 2003 de su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de un nuevo artículo —el 27— específicamente dedicado a la asistencia mutua entre los estados firmantes para la recaudación de impuestos. **(8)**

Se trata de un artículo opcional que puede incluirse en los convenios bilaterales cuando los países que los suscriban, basándose en una serie de elementos que a ellos corresponde ponderar, concluyan que pueden prestarse recíprocamente asistencia en la recaudación de los impuestos liquidados por el otro país.

Tal y como se recoge en los propios Comentarios al artículo 27 del Modelo, los factores que deben considerarse para ponderar la viabilidad de la inclusión en los convenios de esta cláusula se refieren a cuestiones como: la importancia de las inversiones transfronterizas, la reciprocidad, la capacidad de sus respectivas administraciones para prestar tal asistencia, y la similitud de sus normas jurídicas, especialmente en lo relativo a la defensa de las garantías jurídicas de los contribuyentes y, en términos más generales, de los derechos fundamentales.

Puede ocurrir que la normativa interna de algunos países no permita o no justifique este tipo de asistencia respecto de otro con el que vayan a suscribir un convenio sobre el Modelo OCDE.

Como se dice en los comentarios al artículo de la propia OCDE, en el ámbito nacional, hoy en día en casi todos los países, la mayoría de los obligados tributarios pagan sus deudas de forma espontánea y en los plazos voluntarios. Cuando no se pagan en este plazo o no se abonan por los importes íntegros, las administraciones nacionales suelen disponer de un elenco de prerrogativas y de facultades para exigir coactivamente el pago, desde el principio de la autotutela.

Pero se trata de facultades y de prerrogativas que sólo pueden ejercerse dentro de las fronteras nacionales.

El problema surge cuando un contribuyente de una determinada jurisdicción no tiene bienes en esa jurisdicción que puedan utilizarse para saldar la deuda y sí los tiene en otra, o cuando sale de la jurisdicción sin haber liquidado sus deudas tributarias.

Debido a las limitaciones jurisdiccionales de sus facultades, la administración tributaria no puede ejercer autoridad sobre las propiedades que los contribuyentes posean en el extranjero. Es necesario algún acuerdo internacional que permita a la administración tributaria de un país ayudar a otro país en el cobro de los impuestos debidos.

La asistencia en la recaudación tributaria puede ser amplia y abarcar los impuestos de toda naturaleza que deban tanto residentes como no residentes, como se contempla en el artículo 27 del Modelo de convenio de la OCDE, o puede ser más limitada y circunscribirse exclusivamente a los impuestos debidos por residentes y recogidos en el ámbito de aplicación de convenios tributarios bilaterales (por ejemplo sólo los impuestos directos).

A la inclusión en el Modelo de la OCDE, en el año 2003, del artículo 27 referente específicamente a la cooperación en materia de recaudación, le siguió la aprobación de un "Manual sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria", que fue aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE. **(9)**

Como recuerda la OCDE, antes de acordar la prestación de asistencia mutua en la recaudación tributaria, los países

tendrán que considerar en concreto si su protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes es similar (por ejemplo en materia de notificación en tiempo y forma de los créditos reclamados al contribuyente, o el derecho del contribuyente a la confidencialidad de sus datos, o el derecho de recurrir, o el derecho a que se atiendan sus alegaciones y a presentar pruebas, o el derecho a estar asistido por un asesor de su elección, o el derecho a un juicio justo, etc.).

En el caso de España, a día de hoy son escasos los convenios suscritos con inclusión de una cláusula de asistencia para la recaudación. Se pueden citar los firmados con Bélgica, Francia, Colombia, Argelia y Alemania.

Por ello, a falta de previsiones específicas en los tratados para evitar la doble imposición, la cooperación internacional en materia de recaudación se basa, en el caso del Estado español, básicamente en el marco normativo de la Unión Europea.

IV. LA ASISTENCIA MUTUA PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA.

1. Antecedentes.

En el marco de la Unión Europea la cooperación interestatal para la recaudación de créditos tributarios se fundamenta en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. **(10)**

El precedente de esta Directiva hay que buscarlo en la 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo 1976, referente a la asistencia mutua para el cobro, pero cuyos efectos se limitaban inicialmente a los derechos FEOGA. Posteriormente se extendió al IVA, en 1979, y a los impuestos especiales en 1992.

Aquella Directiva del 76 se modificó de forma significativa para extender ya definitivamente su ámbito de aplicación a todos los tributos, excepción hecha del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre Sucesiones, mediante la Directiva 2001/44/CE, de 15 de junio, del Consejo. Esta Directiva de 2001 fue la primera en materia de asistencia mutua para el cobro transpuesta por España, mediante Real Decreto 704/2002, de 19 de julio.

La Directiva de 1976 y sus ulteriores modificaciones se codificaron en la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008.

Pero esta Directiva de 2008 enseguida se mostró insuficiente para proteger los intereses financieros de los estados miembro y la neutralidad del mercado interior. En cuanto entró en vigor se puso de manifiesto la necesidad de extender de forma efectiva su ámbito de aplicación a la generalidad de los créditos correspondientes a la generalidad de impuestos y derechos. De hecho prácticamente al año de su promulgación ya se puso en marcha un grupo de trabajo para reformular el mecanismo. **(11)**

Mucho tuvo que ver con ello la Sentencia Kyrian, sentencia del TJUE, Sala Primera, de 14 de enero de 2010, asunto C-233/08, por la que se resolvía una cuestión prejudicial planteada a propósito de la Directiva 76/308/CEE, que ponía en entredicho la acomodación del modelo de cooperación vigente al estándar de protección de los derechos del obligado que mantenía el Tribunal.

2. La Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Para sustituir a la de 2008 se aprobó la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, publicada en el DOCE de 31 de marzo de 2010.

A su vez esta Directiva se ha desarrollado por medio del Reglamento de Ejecución (UE) Nº 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011 "por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas" publicado en el DOCE de 19 de noviembre de 2011 **(12)** , y de la Decisión de Ejecución de la Comisión de 18 de noviembre de 2011, "por la que se establecen disposiciones de aplicación en relación con determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas". **(13)**

La Directiva, con efectos desde el 1 de enero de 2012, amplió desde el punto de vista objetivo, y con respecto a la de 2008, el ámbito de aplicación de la asistencia mutua entre los estados.

Además, ha sido completada ulteriormente mediante la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, publicada en el DOCE del 11 de marzo de 2011, con efectos a partir del 1 de enero de 2013. **(14)**

3. Contenido de la Directiva 2010/24/UE.

Sus efectos se extienden ya a otro tipo de entes públicos, distintos del Estado, (en España, además de las Diputaciones Forales que sustituyen al Estado en las funciones tributarias propias de aquel, se extiende a la imposición a las Comunidades Autónomas de régimen común y a los Entes Locales), y a un gran número de créditos y derechos.

Además, dentro de su ámbito objetivo, la Directiva extiende su aplicación al conjunto de impuestos y derechos de

todo tipo (impuestos, sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos), y es de aplicación a los tributos regionales (autonómicos o de los Estados federados) y locales. A su amparo, por ejemplo, se están recaudando en unos estados las multas de tráfico por infracciones cometidas en otro estado.

Han quedado fuera de su ámbito las cotizaciones a la Seguridad Social, las deudas de carácter contractual como el pago de servicios públicos, y las sanciones penales impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público.

Como límite de la obligación de asistencia de un Estado se prevé que la autoridad requerida no tendrá la obligación de concederla cuando la petición inicial se refiera a créditos de más de cinco años de antigüedad, contados a partir de la fecha de su vencimiento en el Estado requirente, con precisiones específicas para el cómputo en casos de litigios o de aplazamientos. En todo caso, la asistencia nunca será obligatoria respecto de créditos con más de diez años.

Por cuantía, también se prevé que los Estados no estarán obligados a conceder ayuda en caso de que el importe total del crédito para el que se solicite la asistencia sea inferior a 1.500,00 euros. Ello no significa, no obstante, que no puedan prestarla aun sin que resulte obligatorio en aplicación de la Directiva.

Entre sus objetivos, expresamente declarados en su exposición de motivos, la Directiva manifiesta que la asistencia mutua debe consistir en que la autoridad requerida pueda proporcionar a la autoridad requirente la información que esta última precise para el cobro de los créditos nacidos en su propio Estado miembro, y notificar al deudor todos los documentos relativos a tales créditos que emanen de este último Estado miembro.

La Directiva ordena que la autoridad requerida debe poder proceder, a petición de la autoridad requirente, al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente, o adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de dichos créditos.

La Directiva dispone la adopción de un instrumento uniforme para la aplicación de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido, así como de un Modelo normalizado común para la notificación de los actos y decisiones relativos al crédito, que permitan solventar los problemas de reconocimiento y traducción de actos dimanantes de otro Estado miembro que, como se reconoce explícitamente, solían representar una de las principales causas de la ineficacia de los anteriores mecanismos de asistencia interadministrativa.

Por eficacia, la Directiva dispone que los estados miembros deben permitir la presencia de funcionarios de la administración tributaria de otro estado o su participación en las investigaciones administrativas realizadas, y prevé un intercambio de información directo entre servicios, con vistas a aumentar la rapidez y la eficacia de la asistencia.

La Directiva ofrece la posibilidad de solicitar la aplicación de medidas cautelares en otro Estado miembro.

Prevé que los Estados miembro puedan solicitar asistencia mutua, incluso cuando no se hayan agotado los medios de cobro nacionales, por ejemplo en los casos en que el recurso a tales procedimientos en el Estado requirente suscitara dificultades desproporcionadas (piénsese por ejemplo en el caso de un deudor que en el Estado requirente solo tiene bienes inmuebles mientras que en el Estado requerido tiene cuentas bancarias); o cuando sea evidente que el obligado no dispone de bienes en el Estado requirente y la autoridad requirente posee información específica que indique que sí dispone de bienes en el Estado requerido.

Para garantizar los derechos del contribuyente se prevé que la autoridad requirente no podrá presentar petición de cobro si el crédito y/o el instrumento que permita su ejecución en el Estado requirente han sido impugnados en dicho Estado, en tanto no se haya resuelto tal impugnación.

Además, en el curso del procedimiento de cobro en el Estado requerido, el interesado puede impugnar el crédito, la notificación efectuada por las autoridades del Estado requirente o el instrumento de ejecución.

En tales casos, la acción de impugnación es ejercitada por el interesado ante la instancia competente del Estado requirente, y la autoridad requerida debe suspender, salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente, el procedimiento de ejecución que haya iniciado hasta que no recaiga decisión de la instancia competente del Estado requirente.

Para que los estados miembro no escatimen recursos para el cobro de créditos de otros estados, la autoridad requerida puede exigir del deudor el reintegro de los gastos conexos al cobro.

Para obtener la mayor eficacia, la Directiva dispone que a efectos de cobro en el Estado requerido, todo crédito que sea objeto de una petición de cobro al amparo de la Directiva tendrá la consideración de crédito del Estado requerido.

Al dar curso a una solicitud de asistencia, la autoridad requerida puede hacer uso de las facultades que le confiere la legislación de su país aplicable a los créditos correspondientes a los mismos impuestos o derechos, o a impuestos o derechos análogos. De no existir impuestos o derechos análogos, el procedimiento más adecuado será el estipulado en la legislación del estado requerido que sea aplicable a los créditos correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

No procede, como regla general, recurrir a la legislación nacional por lo que respecta a las preferencias concedidas a créditos nacidos en el Estado requerido.

En cuestión de notificaciones, la Directiva prevé que a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida notificará al destinatario todos los documentos que emanen del Estado requirente y se refieran a créditos cuyo cobro se persigue. La autoridad requerida notificará con arreglo a las disposiciones y a las prácticas administrativas en vigor en su Estado.

Y además se prevé que, sin perjuicio de la notificación a través de requerimiento a la autoridad otros Estados, toda autoridad competente radicada en el Estado requirente podrá notificar cualquier documento directamente, por correo certificado o por vía electrónica, a una persona en el territorio de cualquier otro Estado miembro.

A partir de la fecha en que reciba la petición de cobro, la autoridad requerida aplicará intereses de demora, con arreglo a sus propias disposiciones.

La autoridad requerida podrá, si lo permite su propia normativa, conceder aplazamientos y fraccionamientos de pago con arreglo a la misma.

Especial interés tiene la materia concerniente a la prescripción.

Conforme a la Directiva, las cuestiones referentes a los plazos de prescripción se regirán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado requirente.

En relación con la suspensión e interrupción de los plazos de prescripción, la Directiva considera que toda medida encaminada al cobro de créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que tenga por efecto suspender o interrumpir el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado requerido, surte idéntico efecto en el Estado requirente, siempre y cuando la normativa vigente en dicho Estado requirente contemple efectos equivalentes.

En caso de que la normativa del Estado requerido no permita la suspensión o interrupción del plazo de prescripción, toda medida encaminada al cobro de créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que, de haber sido aplicada por la autoridad requirente, o por cuenta de esta, en su propio Estado miembro, hubiera tenido por efecto suspender o interrumpir el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado requirente, se considerará, a estos solos efectos, aplicada en este último Estado.

Por último, la Directiva, que como tal resulta exigible a todos los miembro de la Unión Europea, prevé expresamente el supuesto de que entre determinados Estado miembro puedan existir acuerdos bilaterales de cooperación en materia de recaudación que prevean instrumentos de asistencia más exigentes que los previstos en ella. En el caso de España le ocurre esto con Francia, Alemania y Bélgica, Estados miembro con los que tiene suscrito un Convenio con cláusula de cooperación para la recaudación.

Al respecto se dispone que la Directiva se entenderá siempre sin perjuicio del cumplimiento de toda obligación de prestar una asistencia más amplia resultante de acuerdos o arreglos bilaterales o multilaterales, incluidos los relativos a la notificación de actos judiciales o extrajudiciales.

Y que cuando los Estados miembro se presten una asistencia más amplia conforme a acuerdos bilaterales o multilaterales, podrán hacer uso de la red de comunicación electrónica y de los modelos normalizados adoptados para la aplicación de la Directiva.

V. LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO, DE 16 DE MARZO, AL DERECHO DEL ESTADO ESPAÑOL.

1. En el ámbito del Territorio de régimen común.

En el ámbito del régimen común la transposición de la Directiva se realizó con efectos desde el 1 de enero de 2012, por medio del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que modificó la Ley General Tributaria incorporando los aspectos sustantivos que exigían su regulación en ley mediante la modificación de numerosos preceptos y la introducción de un nuevo Capítulo VI, en el Título III.

La modificación se aprobó con objeto no sólo de transponer la Directiva 2010/24/UE, sino además teniendo en cuenta la existencia de otras normas de carácter internacional recibidas en el derecho español que regulan la asistencia entre Estados o con entidades internacionales o supranacionales en el ámbito tributario.

De la regulación incorporada a la LGT se pueden destacar los siguientes puntos:

Se considera la asistencia mutua como un procedimiento de aplicación de los tributos.

La competencia para el ejercicio de las actuaciones de asistencia mutua corresponde en exclusiva a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Los créditos de otro Estado o entidad internacional respecto de los que se ejerzan las competencias de asistencia mutua tendrán la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública.

En relación con las actuaciones de asistencia mutua se pueden establecer obligaciones tributarias cuyo incumplimiento puede ser sancionado.

Se pueden exigir intereses de demora, pero no recargos del período ejecutivo, en el caso de peticiones de cobro recibidas de otros Estados o entidades internacionales.

Al cobro de deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales cuya recaudación siga el procedimiento de asistencia, se aplican los mismos plazos de ingreso que los previstos para las deudas estatales y la misma normativa en materia de aplazamientos y fraccionamientos.

Las actuaciones realizadas en otros Estados en el marco de las actuaciones de asistencia mutua interrumpen los plazos de prescripción.

En principio, los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales no gozan de prelación cuando concurran con otros créditos de derecho público. Tampoco gozan del resto de garantías establecidas a estos efectos en la LGT.

La Administración tributaria española puede adoptar medidas cautelares en relación con los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales.

En cuanto a las reglas específicas a que se sujetará el procedimiento de asistencia mutua, recogidas en el nuevo Capítulo VI en el Título III de la LGT, cabe destacar lo siguiente:

La Administración tributaria española podrá facilitar datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales. A tal objeto, podrá realizar las actuaciones precisas, incluso aunque los datos obtenidos en relación con dichas actuaciones no sean precisos para los tributos internos.

Se regula la posibilidad de que la Administración tributaria realice controles simultáneos con otros Estados o entidades internacionales, cuyo objeto sea intercambiar la información obtenida respecto de personas o entidades que sean de interés común.

Se prevé la posibilidad de que la Administración tributaria española designe funcionarios que la representen, con presencia física, tanto en el ejercicio de las actuaciones de asistencia recibidas como en las solicitadas a otros Estados.

Los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria y notificados en otros Estados producirán los mismos efectos que si se hubiesen efectuado en España.

Si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia.

Respecto de las solicitudes recibidas por la Administración tributaria española para la notificación de actos dictados por otros Estados o entidades internacionales, se aplicarán las normas de la LGT, pudiéndose también realizar la notificación en el lugar señalado por la autoridad extranjera solicitante. Cuando no sea posible la notificación serán de aplicación las normas de notificación por comparecencia. Las notificaciones que se reciban se cursarán en la lengua en que se hayan recibido.

Los nuevos artículos 177 octies a 177 quaterdecies regulan el procedimiento específico de asistencia mutua en materia de recaudación, en el que se define el concepto de instrumento de ejecución y se desarrollan los supuestos en los que caben motivos de oposición contra los instrumentos de ejecución, diligencias de embargo y resto de actuaciones derivadas de solicitudes de cobro recibidas.

También se regulan las normas de competencia para la revisión de actuaciones recaudatorias, así como los supuestos de suspensión y terminación del procedimiento de asistencia mutua en materia de recaudación.

2. En el ámbito de las Haciendas Forales.

En Bizkaia la transposición se efectuó, con efectos a partir del 5 de marzo de 2013, por medio de la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, "por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias"

En su Título II se realizan las modificaciones e incorporaciones pertinentes a la Norma Foral General Tributaria para asistir a otras administraciones tributarias europeas en Bizkaia para el cobro de sus créditos y facultar a la Hacienda Foral para solicitar la colaboración de otras administraciones tributarias europeas para el cobro de los suyos.

Básicamente las adaptaciones coinciden con las realizadas por el Estado en el cuerpo de la LGT.

Como cuestiones que conciernen específicamente a la normativa de Bizkaia se dispone que el cómputo del plazo de caducidad quedará suspendido por la solicitud de asistencia mutua y dicho cómputo proseguirá en el momento en que se reciba la notificación relativa al cumplimiento de la asistencia requerida.

En Gipuzkoa, con el mismo propósito y contenido coincidente se aprobó la Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, "de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias", por la que se modificó la NFGT del Territorio.

Y en Álava se hizo lo propio por medio de la Norma Foral 18/2013, de 3 de junio, "de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias", por la que igualmente se reformó la NFGT del Territorio.

Finalizado el proceso de transposición de la Directiva 2010/24/UE en todos los Estados de la UE, las Hacienda Forales del País Vasco disponen de los mecanismos jurídicos y de los medios necesarios para solicitar a cualquier Estado miembro, por conducto del órgano centralizado interlocutor de la AEAT, la práctica de actuaciones recaudatorias frente a contribuyentes que tengan con ellas deudas en ejecutiva y a los que les conozcan bienes o derechos en dichos países, pudiendo obtener, sin obstáculos legales, el embargo y la ejecución de tales bienes y derechos. Correlativamente, también están en disposición de asistir, en igual trance, a cualquier Administración tributaria de la UE que interese la recaudación de sus créditos sobre bienes o derechos radicados en el País Vasco.

BIBLIOGRAFIA

Calderón Carrero, José Manuel: "La Directiva 76/308/UE sobre asistencia mutua en materia de recaudación tributaria". En "Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea". Coordinador: Carmona Fernández, Néstor. CISS Grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2008.

Chacón Jerez, Diego: "La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo". Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, Colaboración 4/14. Volumen 17/2014.

García Lopez, Soledad, Huidobro Pérez-Villamil, Virginia, Menéndez Menéndez, Santiago: "Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea". Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, Colaboración 23/08. Volumen 6/2008.

García Prats, Francisco Alfredo: "La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria. Crónica Tributaria, nº 101 (2001), páginas 87-120.

Grau Ruiz, María Amparo: "La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua". La Ley. 2000.

Merino Jara, Isaac: "Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos". Bosch. 2014.

---

(1) http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49248592.pdf

Ver Texto

(2) Directiva 76/308/UE del Consejo, de 15 de marzo.

Ver Texto

(3) "México Draft Model bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes", de 1 de julio de 1943, y "London Draft Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administration Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions" de 1946.

Ver Texto

(4) OCDE Convention Between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims, adoptado el 29 de enero de 1981.

Ver Texto

(5) García Prats, Francisco Alfredo: "La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria. Crónica Tributaria, nº 101 (2001), páginas 87-120.

Ver Texto

(6) Calderón Carrero, José Manuel: "La Directiva 76/308/UE sobre asistencia mutua en materia de recaudación tributaria". En "Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea". Coordinador, Carmona Fernández, Néstor. CISS Grupo Wolters Kluwer, Valencia, 2008, página 1099.

Ver Texto

(7) "La competencia fiscal nociva: un tema global". Informe del Comité de asuntos fiscales de la OCDE, 9 Abril 1998. Editor Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos Comité de Asuntos Fiscales, 2000.

Ver Texto

(8) Artículo 27. "Asistencia en la recaudación de impuestos.

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo.

2. La expresión "crédito tributario" en el sentido de este artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.

3. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio.

4. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de su naturaleza de crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los apartados 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de las prelaciones aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante.

6. Ningún procedimiento relativo a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante podrá incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejara de ser a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto al cual, conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud.

8. En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante; b) adoptar medidas contrarias al orden público; c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado, razonablemente, todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa; d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante."

Ver Texto

(9) http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49248592.pdf

Ver Texto

(10) DOCE de 31 de marzo de 2010. https://www.boe.es/doue/2010/084/L00001-00012.pdf.

Ver Texto

(11) Chacón Jerez, Diego: La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo. Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación. Colaboración 4/14. Volumen 17/2014.

Ver Texto

(12) https://www.boe.es/doue/2011/302/L00016-00027.pdf.

Ver Texto

(13) https://www.boe.es/doue/2011/302/L00016-00027.pdf

Ver Texto

(14) http://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016

Ver Texto

Subcapitalización: evolución y regulación actual en la normativa foral

Javier Armentia Basterra

Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

I. CONCEPTO Y ESQUEMA GENERAL DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.

1. Concepto.

Básicamente, y a efectos del contenido de la legislación foral que más adelante se comenta, se puede definir la subcapitalización de la siguiente forma:

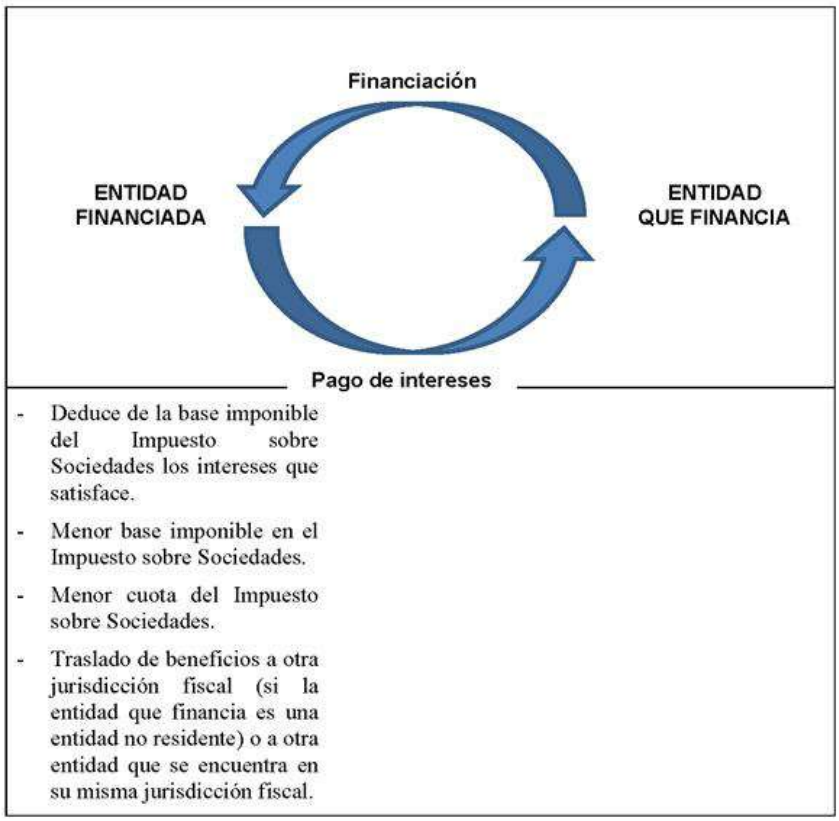
> *Cuando el endeudamiento de una entidad con personas o entidades, residentes o no residentes, con las que existe una relación especial excede de una determinada magnitud o de determinada variable, los intereses satisfechos correspondientes a este exceso pierden la condición de intereses deducibles de la base imponible del Impuesto personal.*

Este concepto general se toma como inicial punto de partida de la explicación de esta materia, pero a lo largo de este trabajo se van a analizar las variaciones del mismo y los términos en que actualmente se regula en la normativa foral de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

El concepto anterior se puede plasmar en el siguiente esquema general:

- Una entidad recibe financiación de otra entidad, que puede ser residente o no residente.
- Existe una relación especial (o de vinculación) entre la entidad financiada y la entidad que la financia.
- La entidad financiada satisface a la entidad que financia los correspondientes intereses por el préstamo recibido.
- La entidad financiada, para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, deduce los intereses que satisface a la entidad que financia. En consecuencia su base imponible será menor y, por tanto, su cuota tributaria también será menor.
- Si el endeudamiento supera una determinada magnitud o variable, los intereses que rebasen esta magnitud o variable pierden la catalogación de intereses y, por lo tanto, dejan de ser deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad que los satisface.

A estos efectos se puede realizar el siguiente esquema de funcionamiento de la subcapitalización:



2. Financiación ajena o capitalización.

Las entidades que tienen una relación especial entre ellas, debido a la existencia de vinculación, tienen básicamente dos opciones:

- Aportar los recursos necesarios en forma de capital social o
- conceder préstamos.

La utilización de una u otra fórmula genera efectos tributarios diferentes.

Por este motivo cabe preguntarse por qué si la entidad financiada y la entidad que financia se encuentran vinculadas no acuden, en lugar de a la financiación, a la capitalización, esto es, por qué no acuden a una financiación con recursos propios en lugar de hacerlo con recursos ajenos.

Básicamente se puede decir que la financiación con fondos ajenos se articula fundamentalmente a través de un préstamo que genera la obligación de devolverlo más la necesidad de satisfacer unos intereses por la utilización del capital ajeno prestado. Por el contrario, la financiación con fondos propios requiere unas aportaciones de capital por parte de los socios o integrantes de la sociedad o entidad que, a su vez, obtendrán su retribución por las aportaciones efectuadas a través del abono de dividendos.

Se ha señalado anteriormente que la utilización de la fórmula de la financiación o de la fórmula de capitalización genera efectos tributarios diferentes. Esto conduce a plantearse, aunque sea someramente, los beneficios fiscales que se obtiene de acudir a la financiación con recursos ajenos. Básicamente se pueden señalar los siguientes:

- La constitución del préstamo se encuentra exenta tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido, como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Tal como se ha indicado los intereses que se satisfacen son deducibles y, por lo tanto, la entidad financiada puede minorar, a través, de esta fórmula, la base imponible del Impuesto de Sociedades que le corresponde. Por su parte, los dividendos que retribuyen los fondos aportados en forma de capital a una sociedad o entidad no tienen el carácter de deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- Si la entidad que financia es también una entidad bajo la misma jurisdicción fiscal que la entidad financiada, los intereses que deduce la entidad prestataria son gravados en el Impuesto sobre Sociedades. Lo mismo puede suceder, dependiendo de la legislación correspondiente, si la entidad que financia se encuentra sujeta a otra jurisdicción fiscal.
- Se evita la tributación por la modalidad de Operaciones Societarias toda vez que ésta somete a gravamen, entre otros supuestos, la constitución y aumento del capital de las sociedades.

En resumen, como señala Manuel Lucas **(1)** «el régimen de subcapitalización puede considerarse una cláusula antielusión específica para evitar la erosión de las bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades…La idea que está detrás de la subcapitalización es la burla que podría suponer para las arcas públicas que los dividendos (no deducibles como gasto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades) sean artificialmente convertidos en intereses (que sí resultan deducibles como gasto a efectos impositivos). Ello se consigue cuando en lugar de capitalizar una empresa asociada realizando aportaciones a su capital social y recibiendo a cambio participaciones sociales que conllevarán en un futuro la distribución de los beneficios obtenidos vía dividendos, se acuerda en cambio con el ente vinculado un préstamo que computará contablemente no como recurso propio sino ajeno. De este modo, se consigue el objetivo económico que se pretendía (allegar financiación a la empresa asociada) y se "optimiza" la situación fiscal al permitir la deducción a la entidad vinculada prestataria de los pagos realizados en retribución de tal financiación.»

3. Efectos en el ámbito interno e internacional.

Obsérvese que en la definición de subcapitalización con que se ha comenzado este trabajo se ha hecho referencia a que la entidad que financia puede ser residente o no residente. Y se ha realizado esta puntualización ya que si bien es cierto que esta figura comenzó a construirse bajo la premisa de que la entidad financiadora era una entidad no residente y que el objetivo de esta financiación era trasladar los efectos fiscales a otra jurisdicción fiscal, lo cierto es que también se puede producir una erosión de las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades entre entidades residentes que se encuentran bajo la misma jurisdicción tributaria.

En efecto, si la relación de financiación se establece en el ámbito internacional no resulta desdeñable para el legislador interno adoptar medidas para evitar que la entidad financiada minore en exceso su base imponible del Impuesto sobre Sociedades al deducirse los intereses que satisface por el préstamo recibido de una entidad residente en otro Estado que tributa bajo otra legislación y, seguramente, a un tipo impositivo diferente.

Ahora bien, esta misma situación de utilización de las bases imponibles se puede producir cuando la entidad prestamista y la prestataria se encuentran sujetas a la misma jurisdicción fiscal. En efecto, dos entidades residentes pueden planificar esta operación de financiación a pesar de que se encuentran sometidas a la misma legislación del Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia e incluso, al mismo tipo impositivo, ya que, por ejemplo, la entidad que financia tiene bases imponibles negativas y la percepción de intereses le permitiría conjugar las pérdidas, a la vez que la entidad financiada se podría deducir los intereses, generándose de esta forma un efecto conjunto, teniendo presente las dos entidades, beneficioso para las partes vinculadas.

II. OBJETO DE LA REGULACIÓN DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.

Ante la problemática y efectos, sobre todo el relativo a la erosión de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad financiada, que plantea la subcapitalización, el Derecho tributario puede adoptar, fundamentalmente, tres respuestas:

1.— Aplicar cláusulas generales antielusión o contra el fraude fiscal.
2.— Regular esta operación financiera dentro de las operaciones vinculadas.
3.— Regular de forma concreta y específica la subcapitalización como medida antielusoria.

En este trabajo el objeto es precisamente el análisis de la específica regulación de la subcapitalización. A este respecto hay que comenzar por señalar que el objetivo de la normativa inicial de la subcapitalización no era otro que salir al paso de que a través del endeudamiento de las sociedades entre las que existe vinculación, se trasladen los beneficios reales obtenidos por las entidades residentes a las entidades no residentes.

La situación descrita, como señala Florentino Carreño **(2)** , «…produce un quebranto recaudatorio para la Administración en cuyo territorio se ubiquen las inversiones. El legislador quiere evitar esta pérdida impositiva y, para ello, introduce en el Impuesto sobre Sociedades el concepto de subcapitalización, mecanismo cuya finalidad es luchar con la práctica» que se ha descrito.

O como se especificaba en un informe de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1994: **(3)**

«…Las normas sobre subcapitalización son necesarias a los efectos de evitar que una financiación entre entidades vinculadas sesgada en perjuicio de los recursos propios pueda determinar una transferencia de bases imponibles hacia otras jurisdicciones fiscales…»

Para evitar la situación descrita, los diferentes Estados adoptaban medidas cuya finalidad era incidir sobre la deducción de los intereses satisfechos por la entidad financiada a la entidad financiadora.

Estas medidas, entre ellas las adoptadas por las Instituciones competentes en materia tributaria en el Estado español, se caracterizaban por la limitación de la deducibilidad de los intereses satisfechos de tal forma que superada determinada magnitud, esos intereses se consideran dividendos, evitando de esta forma la deducción de los mismos en la entidad financiada.

En concreto el modelo utilizado consistía en calificar los intereses como dividendos cuando el endeudamiento contraído entre entidades vinculadas superaba el resultado de multiplicar por una determinada cantidad (inicialmente 2 y

posteriormente 3) el capital social. En estos casos, y sobre el exceso, lo que se satisfacía no eran intereses, sino dividendos.

III. DERECHO COMPARADO.

La regla de subcapitalización es una disposición que existe en numerosos Estados de la Unión Europea. Del análisis de la regulación inicial de estos Estados se pueden extraer las siguientes notas comunes:

- Se establecen dos actores: el receptor del préstamo que reside en el Estado que tiene regulada la subcapitalización y la entidad prestamista, que tiene relación de vinculación con la anterior, que reside en otro Estado.
- Se establece una magnitud o *ratio* de endeudamiento con entidades residentes vinculadas, de tal forma que hasta un cierto nivel se admite el mismo, pero superado se presume que ha de aplicarse la consecuencia de la regulación de la subcapitalización. Esta magnitud o *ratio* de endeudamiento consiste, por regla general, en la relación entre el endeudamiento con la entidad vinculada no residente y los fondos propios de la entidad receptora del préstamo.
- Si se supera la magnitud o *ratio* establecida, los intereses satisfechos por la financiación recibida dejan de ser deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad receptora del préstamo.

Como señala Abelardo Delgado **(4)** , «en el ordenamiento tributario español, como en muchos otros ordenamientos, son dos, principalmente, los regímenes que merecen ser considerados como normas antielusión en el terreno de la fiscalidad internacional, si bien hoy esa tradicional especificidad internacional representa un obstáculo a la aplicación de estos regímenes desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. En concreto, estos dos regímenes son los que se refieren a la llamada subcapitalización y a la transparencia fiscal internacional.»

Como se va a poder comprobar seguidamente, las notas comunes anteriores han sido cuestionadas, anuladas o matizadas por los Tribunales de Justicia.

IV. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.

La normativa inicial de los Territorios Históricos sobre subcapitalización partía del siguiente supuesto de hecho:

«Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español, excluidas las entidades financieras, con las que esté vinculada exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.» **(5)**

Obsérvese que esta regulación de 1996 ponía en relación a una entidad residente (la entidad financiada) con una persona o entidad no residente en territorio español (entidad financiadora) entre las que existía vinculación. Por lo tanto esta regla no se aplicaba, por ejemplo, a situaciones en las que las entidades participantes en la operación eran dos residentes en el Estado español.

Pues bien, esta regulación inicial ha sido matizada, anulada o condicionada por resoluciones o sentencias posteriores, tanto a nivel comunitario, como a nivel de Tribunales internos. En el ámbito comunitario destacan las siguientes sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

Fecha:	Asunto:	Legislación afectada:
12 diciembre 2002	Lankhortst — Hohorst	Alemania.
13 marzo 2007	*Test* Claimants in the Thin Cap Group Litigation	Reino Unido.
17 enero 2008	Lammers & Van Cleff	Bélgica.

A continuación se van a señalar los condicionantes, anulaciones o matizaciones que se han ido produciendo sobre esta materia.

1. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2002 (asunto Lankhorst-Hohorst).

Esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea hay que encuadrarla en el contexto acabado de señalar, esto es, una regulación de la subcapitalización que parte del hecho de que la entidad financiada reside en un determinado Estado (esto es, fuera residente) y la entidad financiadora estuviera en otro Estado (esto es, fuera una entidad no residente).

El asunto planteado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea partía de los siguientes hechos: una sociedad holandesa concedió un préstamo a una sociedad alemana con la que estaba vinculada. Este préstamo debía ser reembolsado al cabo de un determinado período de tiempo y devengaba un concreto tipo de interés variable. La entidad receptora del préstamo lo destinó a amortizar un préstamo que tenía pendiente con una entidad financiera.

La Administración tributaria alemana consideró que los intereses satisfechos a la entidad holandesa, y que habían sido deducidos en la sociedad alemana, correspondían a una distribución de beneficios encubierta, por lo que los mismos

no podían ser objeto de deducción por parte de la sociedad alemana receptora del préstamo.

A estos efectos, la Administración tributaria de Alemania aplicó el contenido del artículo 8.bis de la Köperschaftsteuergesetz. **(6)** Este artículo establecía que si una entidad residente retribuye a otra sociedad que participa en la primera y carece de crédito, los intereses satisfechos se consideran distribución de beneficios en el caso de que los recursos ajenos tripliquen el valor de participación del socio.

En definitiva, en base a esta legislación alemana se impedía la deducibilidad fiscal de los intereses satisfechos por una entidad residente en Alemania, a una sociedad que careciera del denominado «crédito fiscal', siempre y cuando los referidos intereses se correspondiesen con un exceso de endeudamiento.

La referencia a "carecer de crédito fiscal" afectaba, de acuerdo con la legislación alemana, tanto a socios no residentes, como a socios residentes en Alemania pero que se encontraban exentos de Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró no ajustada a la legislación de la Unión Europea la normativa alemana sobre este particular, toda vez que se vulneraba la libertad de establecimiento, desde la perspectiva de las entidades financiadoras, ya que se otorgaba diferente tratamiento fiscal en función de que dichas entidades financiadoras fueran residentes o no residentes en Alemania.

En efecto, el Tribunal de Luxemburgo se centró en el análisis de la posible vulneración de la libertad de establecimiento. En síntesis su doctrina se puede resumir de la siguiente forma:

Alegaciones de los Gobiernos de Alemania, Dinamarca, Reino Unido y Comisión Europea: La legislación alemana trata de luchar contra la evasión fiscal.	**Comentario del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:** La legislación alemana contempla, en general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga su residencia fuera de Alemania, lo que no implica en sí mismo, un riesgo de evasión fiscal.
Alegaciones de los Gobiernos de Alemania y Reino Unido: La legislación alemana está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia de los regímenes tributarios aplicables.	**Comentario del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:** La sociedad filial de una sociedad matriz no residente sufre un tratamiento fiscal desfavorable sin que el gobierno de Alemania haya invocado ninguna ventaja fiscal que pudiera compensar a la filial por el tratamiento recibido.
Alegaciones del Gobierno de Reino Unido: La legislación alemana está justificada porque trata de garantizar la eficacia de los controles fiscales.	**Comentario del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:** No se ha invocado ante el Tribunal de Justicia ningún argumento destinado a demostrar en qué medida la normativa sobre subcapitalización alemana puede permitir a las autoridades alemanas controlar el importe de los ingresos imponibles.

En definitiva, esta sentencia señala:

La normativa sobre subcapitalización alemana no resulta de aplicación en los supuestos en que la entidad vinculada que concede la financiación sea residente en un Estado de la Unión Europea, salvo que tenga su residencia en paraísos fiscales.

2. Modificación de las legislaciones internas.

Ante esta sentencia, el legislador interno optó por modificar la normativa sobre subcapitalización en el sentido de señalar que la misma no sería de aplicación cuando la entidad no residente sí fuera residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que su residencia se encontrase en un paraíso fiscal.

De esta forma, el efecto que se producía con esta modificación legislativa no era otro que dejar inoperativa la regla de subcapitalización cuando la relación de financiación se producía entre entidades vinculadas de la Unión Europea, excluidos sus paraísos fiscales.

3. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2007.

Esta sentencia fue dictada en el asunto *Test* Claimants in the Thin Cap Group Litigation, en la que se personaron, además del grupo de sociedades interesado y la Comisión Europea, el Gobierno de Reino Unido, el Gobierno alemán y el Gobierno neerlandés.

El objeto sustancial del litigio consistía en la disconformidad de un grupo de sociedades con la Administración tributaria del Reino Unido, en relación con el tratamiento fiscal otorgado a los intereses abonados por sociedades residentes en el Reino Unido por un préstamo financiero concedido por una sociedad perteneciente al mismo grupo que no residía en el Reino Unido.

La legislación vigente el Reino Unido, en concreto la ley de 1988 relativa a los Impuestos sobre la renta y sobre sociedades **(7)** señalaba que los intereses abonados por una sociedad residente en el Reino Unido como remuneración de un préstamo son considerados una distribución de beneficios de dicha sociedad en la medida que tales intereses supongan un importe superior a un rendimiento económico razonable de dicho préstamo. Esta norma se aplicaba tanto cuando el préstamo lo concedía una sociedad residente en el Reino Unido como cuando lo concedía una sociedad no

residente. La parte de los intereses que superaba un rendimiento económico razonable ya no resulta deducible de los beneficios imponibles de la sociedad prestataria, sino que era tratada como dividendo, esto es, como beneficio distribuido.

Obsérvese que en este caso la legislación interna de Reino Unido ya estaba ajustada a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2002 (asunto Lankhorst-Hohorst).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea termina sentenciando lo siguiente:

- El Derecho comunitario se opone a una legislación de un Estado miembro que restringe la facultad de una sociedad residente de deducir, a efectos fiscales, los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz residente en otro Estado miembro, o por una sociedad residente en otro Estado miembro controlada por tal sociedad matriz, sin sujetar a dicha restricción a una sociedad residente que haya obtenido el préstamo de una sociedad también residente, excepto si, por un lado, dicha legislación se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permiten identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales al establecer la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la transacción de que se trata y, por otro lado, demostrada la existencia de tal montaje, la referida legislación sólo califica dichos intereses como beneficios distribuidos en la medida en que superen lo que se habría acordado en condiciones de libre competencia.

En base a lo anterior, no hay oposición de la legislación interna con la comunitaria cuando la legislación interna examina elementos objetivos y verificables que conducen a determinar montajes artificiales con fines exclusivamente fiscales. Una vez demostrado este montaje artificial, la legislación interna califica los intereses como dividendos en el caso de que se supere la magnitud que se habría acordado en condiciones de libre competencia.

En definitiva, esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea plantea la posibilidad, siempre que se cumplan determinadas condiciones, de aplicar las normativas de subcapitalización en las operaciones artificiales y ello aunque se produzcan entre entidades que sean residentes en la Unión Europea.

4. Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2009.

La cuestión litigiosa que se le planteó al Tribunal Supremo se circunscribe a concretar si le es de aplicación a una sociedad la regla de subcapitalización regulada en la ley del Impuesto sobre Sociedades cuyo objeto es regular la situación creada por la existencia de sociedades que utilizan, en lugar de fondos propios para su financiación, fondos tomados a préstamo de personas que son a su vez socios de la primera o fondos prestados por otra sociedad que participe directa o indirectamente en el capital de la primera, consiguiendo con ello la sociedad prestataria residente una menor carga fiscal por el Impuesto sobre Sociedades, ya que son fiscalmente deducibles los intereses pero no los dividendos.

El Tribunal Supremo resalta la importancia que tienen en estos casos los Convenios para evitar la doble imposición. En efecto, en el caso planteado resultaba de aplicación el Convenio entre el Estado español y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición, que señala, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

"Las empresas de un Estado cuyo capital esté, en todo o en parte, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado no serán sometidas en el Estado citado en primer lugar a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las empresas similares del primer Estado".

Lo que hace este precepto del Convenio hispano-holandés es consagrar el principio general de no discriminación, en virtud del cual una sociedad española cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por una sociedad holandesa, que es el caso que se planteaba ante el Tribunal Supremo, no puede ser sometida en España a un régimen fiscal más gravoso que el que correspondería aplicar a una sociedad española cuyo capital no estuviera detentado o controlado por una sociedad holandesa. No discutiéndose en el presente caso que la sociedad residente en Holanda, detenta o controla el capital de la sociedad residente en España, una interpretación literal del Convenio hispano-holandés conduce a estimar que es aplicable al caso que nos ocupa y que, en consecuencia, el Convenio indicado conlleva una derogación tácita de la regla de subcapitalización; derogación que sólo se produce en aquellos supuestos amparables por el citado Convenio, sin que se produzca una derogación del mismo con carácter general, pues sigue produciendo plenos efectos en aquellos casos no amparados por el Convenio para evitar la doble imposición.

La expresión del Convenio para evitar la doble Imposición con los Países Bajos referida a que las empresas no serán sometidas a "ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos" significa que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en situación idéntica debe ser semejante, que las modalidades de determinar su base y su liquidación deben ser semejantes, su tipo igual y las formalidades de su exacción no pueden ser más gravosos para las nacionales que para los extranjeros.

Resultando procedente la aplicación en este caso del Convenio para evitar la doble imposición hispano-holandés, resulta inaplicable el régimen de subcapitalización de la ley del Impuesto sobre Sociedades dada su incompatibilidad con el principio de no discriminación consagrado en el Convenio y, en consecuencia, los intereses controvertidos son

deducibles como si se tratara de dos sociedades residentes en España. El principio de no discriminación es una norma esencial de los Tratados de doble imposición para evitar que entre dos países vinculados por Convenio de tal carácter existan discriminaciones por razón de nacionalidad.

En definitiva, El Tribunal Supremo da un paso más y señala que la legislación sobre subcapitalización vulnera el principio de no discriminación contenido en los convenios para evitar la doble imposición en la medida que discrimina a la entidad financiadora según cuál sea su residencia fiscal.

5. Resolución del Consejo de la Unión Europea de 8 de junio de 2010.

La Resolución del Consejo de la Unión Europea de 8 de junio de 2010 contiene una serie de normas sobre coordinación de las normas sobre transparencia fiscal internacional y subcapitalización en la Unión Europea.

Esta Resolución parte de las siguientes consideraciones generales:

- Se reconoce la necesidad de encontrar un equilibrio adecuado entre el interés público de la lucha contra los abusos y la protección de las bases imponibles de los Estados miembros y la necesidad de evitar restricciones desproporcionadas en la actividad transfronteriza dentro de la Unión Europea.
- Se constata que varios Estados miembros consideran que las normas sobre subcapitalización pueden desempeñar un papel en la prevención de abusos.
- También se debe considerar que las normas sobre subcapitalización pueden constituir restricciones al ejercicio de las libertades del Tratado cuando conllevan diferencias de trato entre situaciones nacionales e internacionales objetivamente comparables.
- De la jurisprudencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea se desprende que las restricciones sobre las libertades de Tratado se pueden justificar por razones de interés general, por ejemplo para preservar una asignación equilibrada de las potestades tributarias entre los Estados miembros, siempre que sean proporcionadas en relación con dichos objetivos y que la prevención de la elusión fiscal en relación con montajes puramente artificiales se justifique de manera general.
- Igualmente se considera que puede ser útil que las normas nacionales sobre subcapitalización incluyan criterios de tipo "puerto seguro" más allá de los cuales sea más elevada la posibilidad del abuso, siempre que el sujeto pasivo pueda presentar pruebas de la ausencia de abuso.

En base a lo anterior, se recomienda que los Estados miembros, cuando apliquen normas sobre subcapitalización que no sean aplicables a situaciones nacionales similares, adopten los siguientes principios rectores:

– Respetarán el principio de plena competencia y la evaluación de este respeto se realizará caso por caso, pudiéndose utilizar indicadores que sugieran una atribución artificial de beneficios, en particular los siguientes:

- El coeficiente de endeudamiento es excesivo.
- El importe del interés neto pagado por la sociedad supera determinado umbral de beneficios antes de intereses e impuestos, o bien del resultado bruto de explotación antes del pago de intereses, impuestos, depreciación y amortización.
- La comparación entre el porcentaje de patrimonio neto de la sociedad y la del grupo en todo el mundo parece demostrar que la deuda es excesiva.

Estos tres supuestos constituyen un ejemplo, puesto que la lista no tiene carácter exhaustivo.

Finalmente indicar que la expresión "normas sobre subcapitalización" se refiere, en lo que afecta a la Resolución que se comenta, a las normas sobre subcapitalización para la prevención de los abusos y no a todas las normas sobre subcapitalización en general.

6. Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2011.

En esta sentencia del Tribunal Supremo del 6 de abril de 2011se anula la normativa de Bizkaia en materia de subcapitalización vigente hasta el 31 de diciembre de 2003 por ir en contra de lo establecido en los Tratados de la Unión Europea.

El supuesto planteado era el siguiente: una entidad residente en Bizkaia había concertado una serie de préstamos con su entidad matriz que residía en Reino Unido. La Diputación Foral de Bizkaia aplicó el artículo de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que regulaba la subcapitalización y la cuestión acabó en los Tribunales.

Según pone de manifiesto Francisco de Borja Iriarte **(8)** "…la ley presumía *iuris et de iure* — lo que…será muy importante a la hora de ser enjuicia por el Tribunal Supremo- que no eran deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses pagados a entidades vinculadas residentes en el extranjero en lo que excediese del … *ratio* 1-capital / 3 — deuda; por tanto, esta norma (i) no (se) aplicaba en el caso de endeudamiento con entidades vinculadas residentes, y (ii) no tenía en cuenta para nada cuál era el país extranjero de residencia de la entidad prestamista … Esta normativa supone una diferencia de trato para las sociedades dependiendo de si están domiciliadas o no en España, lo que supone un obstáculo a la libertad de establecimiento regulada…en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea."

El Tribunal Supremo concluye en su sentencia que una legislación sobre subcapitalización puede ser válida si se fundamenta en el examen de elementos objetivos y verificables que permitan identificar un montaje "puramente artificial con fines exclusivamente fiscales, lo que no ocurre con la norma examinada que no establece la posibilidad de que se pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la operación de que se trata."

En definitiva, como señala el autor anteriormente citado, la regulación de Bizkaia sobre subcapitalización "debe considerarse contraria a las libertades comunitarias en tanto impedía probar al contribuyente que la *ratio* de capital / endeudamiento con empresas del grupo superior a 1 / 3 no se había gestado con el solo fin de rebajar la base imponible y que podía obtenerse uno similar de entidades no vinculadas."

7. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de octubre de 2013.

El litigio principal que se presentaba era el siguiente: el capital social de una sociedad portuguesa estaba en poder de una sociedad belga en la que otra entidad era titular de más del 10% de su capital. La sociedad belga era titular en el 99,98% del capital de la sociedad portuguesa y la tercera entidad en cuestión era titular del 0,02% del capital de la entidad portuguesa.

Entre la sociedad portuguesa y la tercera entidad se suscribe un contrato de préstamo que permite a la primera sociedad utilizar una línea de crédito debiendo satisfacer un determinado interés, el tipo Euribor, más un deferencial ("spread") del 0,5 %.

La entidad portuguesa acudió a su Administración tributaria con la intención de demostrar que el grado de su endeudamiento en relación con la tercera empresa podría haberse alcanzado en condiciones análogas con una entidad independiente y que el diferencial del tipo de interés convenido respetaba el principio de plena competencia.

Los informes de la Administración tributaria consideraban que existía un exceso de endeudamiento.

Tras varios recursos, el órgano jurisdiccional interno considera que la resolución del litigio depende de la conformidad de las disposiciones pertinentes del Código del Impuesto de Sociedades **(9)** con el Derecho de la Unión Europea.

A tal efecto plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Se opone al Derecho comunitario una normativa nacional que, en una situación en la que el sujeto pasivo residente en Portugal se ha endeudado con una entidad de un país tercero con la que mantiene relaciones especiales, no admite que los intereses a cargo del sujeto pasivo y pagados por éste sobre la parte del endeudamiento considerado excesivo, sean deducibles como gasto en las mismas circunstancias que los intereses a cargo de un sujeto pasivo residente en Portugal y pagados por éste, cuyo exceso de endeudamiento exista con una entidad residente en Portugal con la que mantiene relaciones especiales?

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea señala que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión Europea

Entre las medidas prohibidas por el Tratado se incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados.

En el caso que nos ocupa la legislación de Portugal señala que cuando el endeudamiento contraído por una sociedad residente con una sociedad establecida en un país tercero se considera excesivo, los intereses relativos a tal exceso de endeudamiento no son deducibles para determinar el beneficio imponible de esa sociedad residente. Igualmente se deduce de la legislación de Portugal que se acepta la deducibilidad de tales intereses cuando la sociedad prestamista reside en el territorio portugués o en otro Estado miembro.

Como reconoce el Gobierno portugués, tal situación implica un tratamiento fiscal menos favorable de una sociedad residente que contraiga un endeudamiento que exceda de una determinada cantidad con una sociedad establecida en un país tercero que si contrae tal endeudamiento con una sociedad residente en el territorio nacional o en otro Estado miembro.

Este tratamiento discriminatorio puede disuadir a una sociedad residente de endeudarse de manera que se considere excesiva con una sociedad establecida en un país tercero con la que mantenga relaciones especiales. Por consiguiente, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el Tratado de la Unión Europea.

Puede admitirse que tal restricción está justificada por una razón imperiosa de interés general. En tal supuesto es preciso, además, que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

El Gobierno portugués sostiene que el objetivo de la normativa es combatir el fraude y la evasión fiscales impidiendo la práctica de "subcapitalización", que consiste en reducir la base imponible del Impuesto de sociedades en Portugal mediante el pago de intereses deducibles en lugar de beneficios no deducibles. Con dicha práctica se pretende la transmisión de rendimientos de dicho Estado miembro a un país tercero con la consecuencia de que el beneficio de una sociedad no queda sujeto al Impuesto en el Estado en que se ha generado.

Es cierto que una medida nacional que restrinja la libre circulación de capitales puede estar justificada cuando tenga por objeto específico atajar los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de eludir el Impuesto sobre los beneficios generados por las actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

Al establecer que determinados intereses abonados por una sociedad residente a una sociedad establecida en un país tercero, con la que mantiene relaciones especiales, no son deducibles a efectos de la determinación del beneficio imponible de esa sociedad residente, una normativa como la que se analiza puede evitar la práctica cuyo objetivo no es otro que el de eludir el Impuesto sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. De lo anterior se desprende que tal normativa resulta adecuada para combatir el fraude y la evasión fiscales.

No obstante, debe comprobarse si dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. A este respecto se desprende que puede considerarse que no va más allá de lo necesario para prevenir el fraude y la evasión fiscales una legislación que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción tiene el carácter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales y que, el contribuyente pueda presentar, los elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción.

Del mismo modo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya ha declarado que, cuando la transacción en cuestión va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, para no ser considerada desproporcionada, la medida fiscal correctora debe limitarse a la fracción que supere lo que habría sido convenido en tales circunstancias.

En el presente asunto, es cierto, que la legislación portuguesa prevé que la sociedad residente que haya contraído un endeudamiento considerado excesivo con una sociedad de un país tercero con la que tiene relaciones especiales, puede demostrar que habría podido obtener el mismo grado de endeudamiento, en condiciones análogas, con una entidad independiente.

Ahora bien, una normativa como la que se está analizando va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo. En efecto, el concepto de "relaciones especiales" engloba situaciones que no implican necesariamente una participación por parte de la sociedad prestamista de un país tercero en el capital de la sociedad prestataria residente. A falta de tal participación, resulta que todo endeudamiento existente entre esas dos sociedades debería considerarse excesivo.

Debe señalarse que la normativa controvertida afecta igualmente a los comportamientos cuya realidad económica no pueda negarse. Al presumir en tales circunstancias una reducción de la base imponible del Impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad prestataria residente, dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo.

Por otra parte, en la medida en que la normativa controvertida se aplica únicamente a las situaciones en las que la sociedad prestamista participa directa o indirectamente en el capital de la sociedad prestataria, no es menos cierto que tal limitación del ámbito de aplicación de dicha normativa no se deduce de su texto, el cual, por el contrario, sugiere que se contemplan igualmente relaciones especiales carentes de tal participación.

En tales circunstancias, dicha normativa no permite determinar previamente y con una precisión suficiente el ámbito de aplicación de la misma. En consecuencia, no cumple los requisitos de seguridad jurídica conforme a los cuales las normas jurídicas deben ser claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos, en particular cuando puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las sociedades. Por tanto, una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídica no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos.

En conclusión, el Tratado de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que no permite deducir como gasto los intereses inherentes a la parte de un endeudamiento calificada de excesiva abonados por una sociedad residente a una sociedad prestamista establecida en un país tercero con la que mantiene relaciones especiales, pero permite la deducción de tales intereses pagados a un sociedad prestamista residente con la que la sociedad prestataria mantiene tales relaciones cuando, de no haber participación de la sociedad prestamista establecida en un país tercero en el capital de la sociedad prestataria residente, esa normativa presuma que todo el endeudamiento de esta última forma parte de un montaje cuyo objetivo es eludir el impuesto normalmente adeudado o cuando esa normativa no permita determinar previamente y con suficiente precisión su ámbito de aplicación.

V. CONTENIDO DE LA NORMATIVA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

A continuación se va a proceder a analizar el contenido de la normativa vigente sobre subcapitalización en los Territorios Históricos.

1. Falta de referencia a la residencia de la entidad prestamista.

Con carácter previo, y al hilo del repaso por los acontecimientos relacionados con la materia que nos ocupa, conviene comenzar por señalar que la actual normativa foral del Impuesto sobre Sociedades señala, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

"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."

Como puede apreciarse, y esto se quiere remarcar desde el principio dados los antecedentes a que se ha hecho referencia anteriormente, la normativa se refiere a entidades entre las que exista vinculación, omitiendo toda referencia a dónde residan.

2. Contenido y requisitos de la aplicación de la regla de subcapitalización.

A. Enunciación general.

¿Qué señalan las normativas forales del Impuesto sobre Sociedades en materia de subcapitalización? Inicialmente se va a comentar el contenido del apartado 1 del artículo 47 de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que se acaba de reproducir.

Con carácter general, y a modo de resumen, se puede comenzar por señalar que la regulación de la subcapitalización limita la deducción de los intereses satisfechos por entidades que mantienen un determinado endeudamiento con otras entidades con las que se encuentran vinculadas.

En efecto, así se expresa la Norma Foral de Álava reguladora del Impuesto sobre Sociedades **(10)** en su artículo 47 anteriormente reproducido. **(11)**

El contenido de esta regulación se puede esquematizar de la siguiente manera:

a.— Supuesto de hecho. Dentro del supuesto de hecho destacan los siguientes conceptos:
- Exista un endeudamiento neto remunerado de una entidad con otra (persona o entidad).
- Las entidades financieras quedan excluidas de la aplicación de esta regla de subcapitalización.
- Este endeudamiento puede ser directo o indirecto, esto es, ambos se tienen en cuenta.
- Existe vinculación entre los sujetos anteriores.
- El endeudamiento neto remunerado excede de determinada magnitud.

b.— Consecuencia jurídica. De producirse el supuesto de hecho anterior se genera, como consecuencia jurídica, que al exceso sobre la magnitud de referencia, se impedirá la deducción de los intereses para la determinación de su base imponible y tendrán la consideración de dividendos a efectos tributarios.

¿Cuál es la magnitud que de rebasarse se genera la consecuencia jurídica a que se acaba de hacer referencia?

Esta magnitud de referencia es el resultado de la siguiente operación:

3 x importe de su patrimonio neto, a efectos fiscales, de la entidad que recibe el préstamo.

B. Requisitos.

A continuación se va a proceder a comentar, brevemente, cada uno de los elementos o conceptos a que se acaba de hacer referencia.

a.— Existencia de un endeudamiento neto remunerado de una entidad con otra (persona o entidad).

Por una parte el endeudamiento tiene que ser neto, lo que significa que han de contemplarse las deudas y los créditos. Esto es, en el supuesto de que entre las entidades existan flujos recíprocos de créditos y deudas, ha de calcularse el neto de estas operaciones.

Además el endeudamiento debe ser remunerado, ya que de no ser así no se genera el problema que se pretende atajar con la norma de subcapitalización. En efecto, si el préstamo no se encuentra remunerado no se abonarán intereses, con lo que la base imponible de la entidad receptora del préstamo no se minorará.

También hay que tener en cuenta el endeudamiento global a fin de impedir la elusión de esta norma a través del fraccionamiento de la financiación.

b.— Las entidades financieras quedan excluidas de la aplicación de esta regla de subcapitalización.

Como señala Baudilio Tomé **(12)** "esta norma es heredera de lo dispuesto en…(el) Real Decreto 1841/1991, de 30 diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de la cual las normas sobre subcapitalización contenidas en el artículo16.9 de la ley 61/1978 no se aplicaban a las entidades que, por norma legal o reglamentaria, deban de mantener un determinado volumen de recursos propios en relación a las inversiones realizadas y a los riesgos asumidos. Las entidades afectadas eran, fundamentalmente, bancos, sociedades de valores y entidades de seguros…la expresión entidades financieras cubre todos los supuestos. Por lo tanto… (en estos casos)…no se aplicará la norma de subcapitalización, siendo deducibles los intereses correspondientes al endeudamiento total de la entidad."

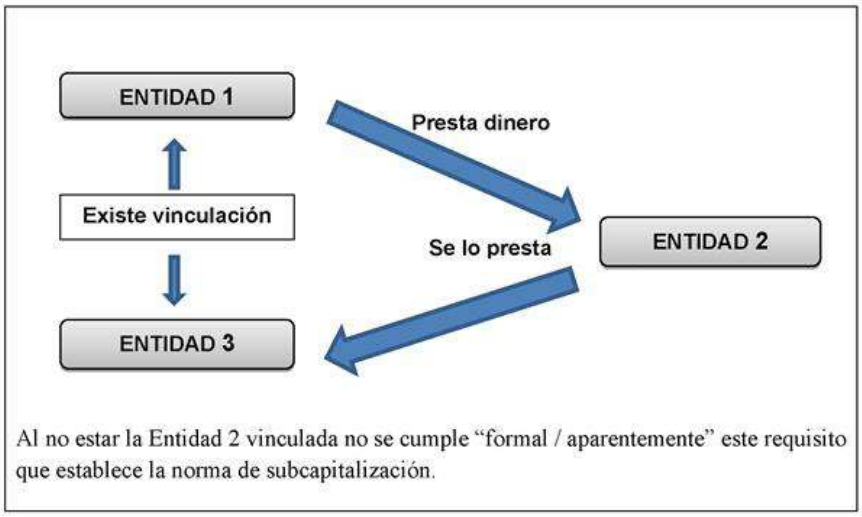
En definitiva, dado que este tipo de entidades tienen como objeto la concesión de préstamos, no parecería razonable aplicarles la regla de subcapitalización cuando realmente están ejerciendo su objeto social.

c.— Este endeudamiento puede ser directo o indirecto, esto es, ambos se tienen en cuenta.

El endeudamiento directo es el que se produce cuando existe una relación de prestamista a prestatario entre las entidades. Este tipo de endeudamiento es fácilmente reconocible.

Más problemas presenta la delimitación del endeudamiento indirecto ya que puede presentar diversas fórmulas. Así, por ejemplo, los préstamos denominados back — to — back. Estos préstamos se caracterizan porque la entidad prestamista concede el préstamo a una entidad con la que no está vinculada para que ésta financie en última instancia a la entidad vinculada con la primera. Este es un caso claro al que se aplica la regla de subcapitalización por endeudamiento indirecto.

El esquema de funcionamiento es el siguiente:



En mi opinión, este tipo de estructuras que tratan de buscar el cumplimiento de la literalidad de la ley o norma se pueden desmontar utilizando los propios mecanismos contenidos en el sistema tributario, como por ejemplo las reglas de interpretación de las normas jurídicas (que exigen no ser interpretadas únicamente de acuerdo con su literalidad), o el expediente de la cláusula antielusión contenida en las Normas Forales Generales Tributarias, etc.

¿Pero qué sucede en los casos en que la entidad vinculada se limita a garantizar la deuda de la entidad que recibe el préstamo? ¿Y si en lugar de ofrecer una garantía, dicha entidad se limita a expedir una carta de conformidad **(13)** ? En estos casos, la Dirección General de Tributos determina que únicamente es posible hablar de endeudamiento indirecto cuando la entidad vinculada garantiza formalmente, mediante aval, fianza u otro medio, el pago del préstamo concedido, de tal suerte que, en última instancia, los riesgos de la operación se le pueden trasladar a ella. O dicho en palabras de la referida Dirección General de Tributos:

"…la entidad vinculada…no ofrecería garantías formales y con fuerza ejecutiva, sino tan sólo la confianza generada por el volumen y la solvencia demostrados hasta ese momento (;) la posible insolvencia del deudor… no queda jurídicamente cubierta por aquélla, por lo que no cabría hablar de endeudamiento indirecto con él."

El Tribunal Supremo avala esta teoría y señala que no se aplica la regla de subcapitalización en los casos en que la entidad vinculada no constituye formalmente una garantía y, por consiguiente, no asume los riesgos de la operación de préstamo. Así, el Tribunal Supremo manifiesta que "…sólo cuando la Administración acredite que se produce o se va a producir la base y razón de ser de la norma de subcapitalización, que no es otra que la elusión fiscal mediante la erosión de las bases tributarias … es cuando adquiere sentido (su) aplicación…"

Por consiguiente los requisitos que se tienen que producir para que exista endeudamiento indirecto son los dos siguientes:

- Que a través de la carta de conformidad se traslade, o se pueda trasladar, el riesgo de la operación a quién otorga dicha carta y
- Que el traslado del riesgo genera que se produzca una trasferencia de recursos de una entidad a otra vinculada.

En definitiva, el endeudamiento indirecto implica analizar quién asume, en última instancia, el riesgo derivado del préstamo o, dicho de otra forma, el riesgo derivado de la posible insolvencia de la entidad prestataria.

d.— Exista vinculación entre los sujetos anteriores.

A este respecto la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala **(14)** que se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores.
- Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho, **(15)** o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho a que se ha hecho referencia anteriormente, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, de los socios, partícipes, consejeros o administradores de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges o parejas de hecho anteriormente referenciadas, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

A estos efectos hay que tener en cuenta:

- En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5%, o al 1% si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.
- La mención a los administradores incluye tanto a los de derecho como a los de hecho.
- Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

e.— El endeudamiento neto remunerado exceda de determinada magnitud.

Esta magnitud es la siguiente:

3 x importe del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad que recibe el préstamo.

Anteriormente se ha hecho referencia a endeudamiento neto remunerado y a patrimonio neto a efectos fiscales. Pues bien, estos dos conceptos se deben reducir a su estado medio a lo largo del período impositivo.

¿Qué se entiende por patrimonio neto a efectos fiscales? Por tal se entiende, según señala expresamente la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades "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."

f.— Consecuencia jurídica. El exceso sobre la magnitud de referencia impedirá la deducción de los intereses para la determinación de su base imponible y tendrán la consideración de dividendos a efectos tributarios.

En base a esta norma, en los casos en que *el endeudamiento neto remunerado 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.»*

Esta consecuencia jurídica es de aplicación inmediata, debiéndose efectuar por parte de los sujetos pasivos las correspondientes correcciones sobre el resultado contable para proceder a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Lo anterior se puede plasmar en el siguiente procedimiento de actuación:

a.— Determinación del requisito de partida:
Endeudamiento neto remunerado — 3 (Patrimonio neto).
b.— Determinación de los intereses que se recalifican como dividendos:
Dividendos recalificados según la siguiente operación:
{Endeudamiento neto remunerado — 3 (Patrimonio neto) / Endeudamiento neto} x Intereses.

Ejemplo:
La entidad 1 se encuentra vinculada con la entidad 2. Ésta última concede un préstamo a aquélla por importe de 1.537.960 euros. Este préstamo ha generado unos intereses de 76.898 euros. El patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad 1 asciende a 362.548 euros.
Pues bien, aplicando la regla de la subcapitalización resulta que los intereses devengados que no son deducibles para la determinación de la base imponible de la entidad 1 y que pasan a tener la consideración de dividendos, son los siguientes:
Dividendos = {1.537.960 — 3 (362.548) / 1.537.960} x 76.898 = 22.515,80 euros.

Hay que tener en cuenta que el endeudamiento se debe reducir a su estado medio a lo largo del período impositivo. Ello exige, lógicamente, determinar los diferentes valores o cantidades de endeudamiento a lo largo del período impositivo (mejor dicho, el sumatorio de estos valores o cantidades), dividido entre los períodos de tiempo en que se mantiene cada uno de esos valores o cantidades de endeudamiento (o mejor dicho, el sumatorio de estos períodos de tiempo).

C. Supuesto general de exclusión de la regla de subcapitalización.

Junto a lo anterior señala el artículo de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que se está comentando lo siguiente:

> *«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.»*

La normativa prevé un umbral de funcionamiento en virtud del cual no se aplica la consecuencia jurídica prevista para el supuesto de operatividad de la regla de subcapitalización. En efecto, si el endeudamiento neto remunerado de la entidad con otra u otras vinculadas no excede de 10 millones de euros no se aplicará la norma de subcapitalización.

Ha de tenerse en cuenta que esta cifra de endeudamiento no debe superarse en ningún momento del período impositivo.

En estos casos, y aunque se cumplan los supuestos de hecho contemplados en la regulación de esta materia, bastará con que el endeudamiento neto remunerado no supere dicha cifra para que, en ningún caso, proceda aplicar la consecuencia contemplada.

D. Posibilidades de evitar la aplicación de la regla de subcapitalización.

La regla de subcapitalización, en los términos que se ha comentado, se puede considerar como una regla general. Ahora bien, se prevé la posibilidad de, en la práctica, no aplicar la misma. En efecto, la normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé, a estos efectos, dos posibilidades, que son las siguientes:

a.— Por una parte, y de forma expresa, se prevé la posibilidad de que los contribuyentes puedan dirigirse a la Administración tributaria y presentar una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del general. Naturalmente esta propuesta tiene que basarse, necesariamente, en el endeudamiento que el contribuyente hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

Estas propuestas del contribuyente se encuentran sometidas a las normas de procedimiento reguladas en los apartados 3 a 5 del artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Esta referencia a los apartados 3 a 5 del artículo 45 de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades conduce a las normas sobre criterios de interpretación y normas de procedimiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas. Estas normas establecen, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

- Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria la aprobación de una propuesta para la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto del general A esta solicitud se acompañará una propuesta que justifique el endeudamiento que el contribuyente hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.
- El acuerdo de la Administración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que la misma se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo de valoración.
- Podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de

presentación de la declaración por el Impuesto.

- En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo por parte de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

- Las propuestas formuladas por el contribuyente podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde la presentación de la propuesta o desde su subsanación si hubiera sido requerido para ello por la Administración tributaria.

b.— Por otra parte, en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos (esto es, de gestión, inspección o recaudación), los contribuyentes podrán evitar la aplicación de la regla general de subcapitalización siempre que prueben que el endeudamiento que mantienen con personas o entidades vinculadas lo hubiesen podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

Obsérvese que ambas reglas especiales toman como referencia «las condiciones normales de mercado» y siempre que la entidad prestamista sea una entidad con la que no existe vinculación.

En ambos casos se está ante una cuestión probatoria con la dificultad intrínseca que suelen tener todas las referencias a las condiciones normales del mercado.

Ahora bien, estas dos posibilidades de no aplicar el régimen general de la subcapitalización no se aplican o no operan respecto a las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales. En estos casos se aplica la regla general tal como ha sido expuesta anteriormente.

---

(1) LUCAS DURÁN, M. "Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco." Forum Fiscal número 201, septiembre de 2014. Página34.

Ver Texto

(2) CARREÑO, F. "Capítulo 11. Subcapitalización. Artículo 20 de la LIS". "Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Cuatrecasas. Abogados. Página 793.

Ver Texto

(3) Informe emitido en relación con la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(4) DELGADO PACHECO, A. "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional." Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional. Septiembre-octubre 2005, número 825. Página 100.

Ver Texto

(5) Artículo 21.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava. La misma redacción se contenía en la Norma Foral 2/1996, de 26 de junio, reguladora del referido Impuesto en Bizkaia y en la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Gipuzkoa.

Ver Texto

(6) Ley del Impuesto sobre Sociedades de Alemania.

Ver Texto

(7) Income and Corporation Taxes Act 1988.

Ver Texto

(8) IRIARTE ÁNGEL, F.B. "La aplicación directa del Derecho comunitario en materia de fiscalidad directa: la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2011." Academia Vasca de Derecho. Boletín JADO. Bilbao. Año X. Número 22, páginas 259 a 263.

Ver Texto

(9) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Ver Texto

(10) Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre.

Ver Texto

(11) El contenido que sobre esta materia se contiene en la normativa de Bizkaia y Gipuzkoa coincide con el contenido del artículo 47 de la normativa alavesa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(12) TOMÉ, B. "Operaciones vinculadas y subcapitalización". Capítulo XII de la "Guía del Impuesto sobre Sociedades". Página 373.

Ver Texto

(13) Conocidos como "confort letter".

Ver Texto

(14) Artículo 42.3 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sociedades en Álava.

Ver Texto

(15) Constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, que regula las parejas de hecho.

Ver Texto

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL JURÍDICA EN LOS TERRITORIOS FORALES: ANÁLISIS DE LA NORMATIVA Y ASPECTOS PRÁCTICOS

Francisco Martín Barrios

Socio Deloitte Legal

Vanessa Méndez Suárez

Asociada senior Deloitte Legal

Miguel Rodríguez Ureña

Asociado senior Deloitte Legal

I. INTRODUCCIÓN A LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La globalización y la creciente internacionalización de las empresas hace que cada vez con más frecuencia se den situaciones en las que una misma renta se ve sometida a imposición en dos estados distintos, lo que da lugar a supuestos de doble imposición internacional cuya corrección se antoja fundamental para evitar efectos no deseables para las empresas multinacionales.

En este sentido, los supuestos de doble imposición internacional que pueden darse se distinguen entre la conocida como doble imposición económica y la doble imposición jurídica, siendo esta última la que será objeto de un análisis más detallado en los apartados siguientes.

Respecto de la primera, esto es, la doble imposición económica internacional, se da en aquellos supuestos en los que una misma renta es sometida a tributación en dos estados soberanos distintos, si bien en sede de dos personas jurídicas diferentes. Este supuesto en la práctica tiene lugar principalmente cuando los beneficios de una filial son sometidos a tributación en su estado de residencia para que, a posteriori y tras haber distribuido el remanente de los mismos, sean gravados en el estado de residencia de la matriz en forma de dividendos que forman parte de la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades.

La doble imposición jurídica internacional se refiere, por su parte, al supuesto en el que una misma renta obtenida por una misma persona jurídica es sometida a gravamen en dos jurisdicciones distintas, teniendo lugar fundamentalmente en los supuestos siguientes: (i) cuando una entidad obtiene una renta en otra jurisdicción operando en ella a través de un establecimiento permanente y (ii) cuando determinadas rentas obtenidas por una entidad sin mediación de establecimiento permanente son sometidas a tributación en otra jurisdicción conforme a su normativa interna, siendo en muchos casos, objeto de la correspondiente retención o *withholdings* en el pago de dichas rentas.

En cualquiera de los escenarios anteriores en los que se pongan de relieve situaciones de doble imposición internacional económica o jurídica, los Estados pueden acudir a distintas medidas para paliar el efecto adverso de la doble imposición, pudiendo clasificarse estas en las siguientes:

i. ***Medidas unilaterales***: son aquellas que los Estados adoptan de acuerdo con su potestad y soberanía e introducen a través de sus propias normas tributarias internas. Las medidas adoptadas por los Estados para paliar supuestos de doble imposición internacional se traducen principalmente en normas que se dividen en dos métodos: (i) método de exención y (ii) método de imputación.

Los primeros, esto es, los métodos de **exención**, son aquellos que consisten en no integrar en la base imponible del impuesto correspondiente aquella renta que se entienda haya sido sometida ya a tributación, pudiendo además diferenciarse entre:

a. Una exención **integral**, de forma que la renta de fuente extranjera se excluye íntegramente de la base imponible del perceptor; y

b. Una exención **con progresividad**, donde a pesar de que la renta no se integra en la base imponible del perceptor, en caso de que el impuesto sea de naturaleza progresiva, dicha renta se tiene en cuenta a los solos efectos de determinar el tipo de gravamen del resto de rentas obtenidas por el contribuyente.

Por su parte, los métodos de **imputación** son aquellos en los que la renta ya gravada sí se integra en la base imponible del impuesto del perceptor, si bien se otorga a éste un crédito fiscal para deducir de la cuota íntegra el

impuesto soportado en el extranjero. Asimismo, cabe distinguir entre dos posibles métodos de imputación:

a. La imputación **integral**, por la que la renta extranjera se integra en la base imponible del perceptor de la misma, permitiendo la deducción total en la cuota íntegra del contribuyente del impuesto satisfecho en el extranjero. La aplicación de éste método puede dar lugar a supuestos de *desimposición*, en la medida en que el Estado de residencia del perceptor soporte impuestos satisfechos en el otro Estado cuando la tributación sea inferior en el propio Estado de residencia.

b. La imputación **ordinaria**, que a diferencia de la imputación integral, permite la deducción en cuota íntegra del impuesto satisfecho en el extranjero pero con el límite del impuesto que corresponde al perceptor pagar en su Estado de residencia.

El método de imputación ordinaria, tal y como se analizará con más detalle más adelante, es el método de imputación previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Forales.

ii. *Medidas bilaterales*: este tipo de medidas adoptadas por los Estados para paliar los efectos de la doble imposición internacional se recogen principalmente en Convenios de Doble Imposición, que en su mayoría se refieren a aquellos orientados a evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio, si bien también existen otro tipo de Convenios de Doble Imposición firmados por los Estados para evitar supuestos de doble imposición como pudieran ser aquellos suscritos en materia de herencias.

Todos los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España hasta la fecha adoptan la forma del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en sus diferentes versiones. En ellos, se reparte la potestad entre los Estados para gravar las rentas en función de su naturaleza, además de establecer límites a la potestad de gravamen en aquellos casos en que se prevea para un determinado tipo de renta la posibilidad de que ésta sea gravada en ambos Estados.

Centrándonos en la materia que aquí interesa, los artículos 23A y 23B del Modelo de Convenio de la OCDE prevén los mecanismos que los Estados firmantes han de adoptar para paliar la doble imposición jurídica internacional, desarrollando el artículo 23A el método de exención y el 23B el método de imputación o crédito fiscal.

iii. *Medidas multilaterales*: son aquellas adoptadas de manera conjunta o que resultan de aplicación simultánea a una pluralidad de Estados soberanos y que tienen una de sus manifestaciones prácticas más extendidas en las Directivas comunitarias como pudiera ser la Directiva matriz – filial **(1)** , prevista para corregir la doble imposición económica internacional en los supuestos de distribución de dividendos entre entidades europeas, o la Directiva de intereses y cánones **(2)** que en la misma línea persigue evitar supuestos de doble imposición en el pago de intereses y cánones entre entidades asociadas comunitarias.

II. MÉTODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA EN LA NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS FORALES

Los dos mecanismos comentados anteriormente para paliar la doble imposición internacional, esto es, tanto el método de exención como el método de imputación, se recogen en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres territorios (Bizkaia, Álava y Gipuzkoa) a los efectos de eliminar la doble imposición jurídica internacional.

El análisis de esta regulación en las actuales Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades **(3)** es similar a la ya recogida por las Normas Forales vigentes con anterioridad a la reforma operada con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, siendo además análogos tanto el artículo en que se regula (artículos 35 y 60) como el contenido del mismo.

Por tanto, se realiza a continuación un análisis conjunto de los artículos de las tres Normas Forales en los que se recogen los mecanismos para evitar la doble imposición jurídica internacional.

1. Método de exención

Las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, al igual que la normativa de Territorio Común **(4)** (si bien con ciertas diferencias respecto de esta última), optan respecto de las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes en el extranjero por el método de exención para evitar la doble imposición jurídica.

En concreto y siempre que se cumplan los requisitos previstos por la normativa que se detallarán a continuación, el artículo 35 de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades recoge que "*no se integrarán en la base imponible del contribuyente las rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero (…)*", con lo que tales rentas obtenidas por entidades sometidas a la normativa del Impuesto sobre Sociedades en alguno de los Territorios Históricos, sólo serán sometidas a tributación en la jurisdicción en que radique dicho establecimiento permanente.

Como consideración previa, tal y como se señala en el apartado 3 del artículo 35 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, se entiende 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.

Asimismo, en dicho artículo se continúa indicando que 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 **(5)** , si bien en la medida en que el establecimiento permanente se encuentre situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación, debe estarse a lo que de él resulte.

En concreto, dicho artículo recoge que se entenderá que constituyen establecimiento permanente 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.

Una vez determinado que una entidad opera a través de un establecimiento permanente en el extranjero, los requisitos exigidos por la normativa foral para aplicar el método de exención en relación con las rentas positivas obtenidas por éste son los siguientes:

(i) Las rentas obtenidas por el establecimiento permanente deben estar **sujetas y no exentas** a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en los términos de la letra b) del apartado 1 del artículo 33 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades (remisión coincidente en las tres normativas).

A estos efectos, se entiende que el establecimiento permanente está sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS si es residente en un país con el que el Reino de España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

(ii) El establecimiento permanente que obtenga las rentas **no debe estar situado en un país o territorio 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.

(iii) Las rentas del establecimiento permanente deben derivar de la realización de **actividades empresariales** en los términos previstos en el artículo 33.1.c) de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades (remisión coincidente en las tres normativas), que exigen que al menos el 85% de la renta proceda de la realización de este tipo de rentas.

Asimismo y como cláusula anti-abuso, el artículo 35 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades prevé que, en la medida en que en periodos impositivos anteriores el contribuyente hubiera integrado en la base imponible rentas negativas procedentes de los establecimientos permanentes, la no integración de las rentas positivas tiene como límite el importe en que dichas rentas positivas exceda sobre el de las rentas negativas que hayan sido previamente integradas.

2. Método de imputación

El método de imputación previsto en el artículo 60 de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, resultará de aplicación tanto respecto de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero sin establecimiento permanente (retenciones soportadas en origen), como respecto de aquellas rentas obtenidas a través de establecimiento permanente que no cumplan los requisitos comentados en el apartado anterior.

De este modo, en términos análogos en los tres Territorios Históricos y sujeto al cumplimiento de determinados requisitos que se analizarán con detalle a continuación, el artículo 60 de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades señala que "*cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto*" (…).

En concreto, los requisitos a que se refieren las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que han de cumplirse para que resulte de aplicación la deducción son los siguientes:

(i) No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal, ni los impuestos satisfechos en relación con rentas obtenidas por la concesión de préstamos participativos que no se han integrado en la base imponible.

(ii) Si es aplicable un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no puede exceder del impuesto que corresponde según el mismo.

(iii) El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta e, igualmente, formará parte de la base imponible aun cuando no fuese plenamente deducible.

(iv) Cuando el contribuyente haya obtenido en el periodo impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

Asimismo, y en la medida en que el método de imputación previsto por las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades es el de imputación ordinaria, se establece como límite que la deducción prevista no puede exceder de la

cuota íntegra que correspondería pagar por la renta incluida en la base imponible, si la misma se hubiese obtenido por una entidad sometida a la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico que se trate.

Cabe destacar asimismo que el exceso sobre el límite no se considera gasto fiscalmente deducible, cuestión que difiere significativamente de lo que se prevé con arreglo a la normativa de Territorio Común tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, termina el apartado 8 del artículo 60 de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades recogiendo que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, pueden deducirse de las cuotas íntegras que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, esta posibilidad se excluye siempre que se haya optado por la deducción del 18 por ciento de la parte de la base imponible que se corresponde con dividendos de entidades residentes en un país con el que España no tiene convenio para evitar la doble imposición.

III. CUANTIFICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL JURÍDICA

Tal y como se expuso con anterioridad, a efectos de cuantificar la deducción para evitar la doble imposición internacional por las **rentas** obtenidas en el extranjero, el contribuyente podrá deducirse de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades la menor de las dos cantidades siguientes:

i. Importe efectivo de impuesto satisfecho en el extranjero por dichas rentas.

ii. Importe de la cuota íntegra que le correspondería pagar en el Territorio Histórico correspondiente por las citadas rentas si se hubieran obtenido en dicho territorio.

En primer lugar, **respecto al impuesto satisfecho en el extranjero**, debe entenderse la cuantía de la cuota tributaria efectivamente abonada en la hacienda extranjera de donde procedan las rentas integradas en la base imponible. De este modo, si se hubiese disfrutado de algún beneficio fiscal en el Estado de donde procedan las rentas (Estado de la fuente), y por ende se hubiese minorado el importe de la cuota abonada, este importe sería el que se computaría a los efectos de la deducción.

Cuando conforme a la normativa interna del Estado de la fuente se permita el diferimiento de tributación de la renta obtenida, y dado que no habrá impuesto efectivamente satisfecho, no será posible aplicar la deducción en el correspondiente Territorio Histórico. No obstante lo anterior, en el periodo impositivo posterior en el que se satisfaga el impuesto extranjero, se podrá deducir el mismo de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de dicho periodo impositivo.

Cuando la aplicación de algún régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades permita diferir la integración de la renta de fuente extranjera en la base imponible en el Estado de residencia, parece lógico que también se permita diferir la deducción del impuesto extranjero en el periodo impositivo en el que se integre dicha renta, toda vez que de no poder realizar esta deducción al ritmo de la integración estaríamos ante un escenario de doble imposición que no podría corregirse.

A efectos de determinar el impuesto satisfecho en el extranjero, una cuestión práctica que puede surgir es qué tipo de cambio procedería aplicar, si el que proceda en el momento del pago del impuesto o el tipo de cambio existente en el momento de devengo de la renta que sirve para registrar el ingreso. Así, parece lógico seguir el criterio contable, según el cual el importe del impuesto se determina según el tipo de cambio en el momento del devengo del impuesto extranjero, a partir del cual se registra un pasivo financiero correspondiente a la deuda tributaria del impuesto extranjero, por lo que la variación del tipo de cambio desde ese momento hasta el pago efectivo representaría un ingreso /gasto por la diferencia de cambio registrada en el resultado contable.

Otra cuestión importante anteriormente ya comentada tiene lugar en aquellos supuestos en los que medie un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y la jurisdicción de que se trate, toda vez que la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo, tal y como disponen expresamente las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

En el supuesto de que el contribuyente haya soportado un impuesto en el extranjero superior al que procedería por aplicación de un Convenio para evitar la Doble Imposición, sobre el exceso no procedería la aplicación de la deducción por doble imposición. En estos supuestos, el contribuyente podría instar un procedimiento amistoso con el objeto de corregir la doble imposición generada sobre ese exceso.

Además, en el supuesto anterior, cabe reseñar que el exceso sobre lo que debería de haberse retenido conforme al Convenio de Doble Imposición no tendría en principio la consideración de gasto fiscalmente deducible, por no tratarse de cantidades retenidas conforme al Convenio. Respecto de esta cuestión, que pudiera resultar controvertida, se ha pronunciado en este sentido la Dirección General de Tributos en respuesta a una consulta vinculante que analizaba la cuestión al amparo de la normativa de territorio común (CV 1637/2016, de 14 de abril).

A estos efectos, una precisión respecto de lo que ha de considerarse por la cuantía del impuesto satisfecho en el extranjero, ha de realizarse en aquellos supuestos en los que el Convenio de Doble Imposición suscrito por España contenga una cláusula de "*tax sparing*", como pudiera ser en el Convenio de Doble Imposición suscrito con Brasil.

En este sentido, el artículo 23 del citado Convenio de Doble Imposición España – Brasil, señala lo siguiente:

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en los párrafos 2, 3 y 4, deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante.

Sin embargo, la cantidad deducida no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante.

Las disposiciones de este párrafo se aplican en España, tanto a los impuestos generales como a los impuestos a cuenta.

2. Para la deducción mencionada en el párrafo 1, el impuesto sobre los intereses y cánones se considerará siempre que ha sido pagado con las alícuotas del 20 y 25 por 100, respectivamente.

Por consiguiente, en virtud de la citada cláusula de "*tax sparing*", en el caso de Brasil, con independencia de la retención soportada en origen conforme a las disposiciones del CDI, a los efectos de practicar la deducción por doble imposición en España, se considerará siempre que ha sido pagado al 20 por ciento en el caso de los intereses y el 25 por ciento en el caso de los *royalties*.

En relación con el **importe de la cuota íntegra que correspondería pagar por la renta** como si se hubiera obtenido en alguno de los Territorios Históricos, la primera cuestión que nos debemos plantear es si a la hora de determinar la renta extranjera ha de realizarse conforme a la normativa del país de la fuente de la renta o conforme a las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

En la medida en que se trate de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en un Territorio Histórico por ser residente fiscal en dicho territorio, estará sujeto a la normativa foral para determinar la renta a integrar en su base imponible. En este sentido, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades determinan que (i) el Impuesto sobre Sociedades grava la renta mundial obtenida por el contribuyente y (ii) la base imponible del Impuesto se obtiene a partir del resultado contable de la sociedad conforme a la normativa de contabilidad española.

Consecuentemente, para la determinación del importe de la cuota íntegra asociada a las rentas obtenidas en el extranjero, deben tenerse en cuenta las disposiciones contenidas en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades a efectos de determinar el importe de las mismas, partiendo del resultado contable de dichas rentas según la normativa contable española.

Una vez determinada la normativa a aplicar, el siguiente punto a tener en cuenta es que la base de la deducción para evitar la doble imposición se calcula sobre la renta neta, esto es, sobre los ingresos menos los gastos asociados a dicha obtención de ingreso.

Esta cuestión suscita en la práctica problemas prácticos en cuanto a la determinación y vinculación de los gastos asociados a dicha obtención de rentas. Y es que la determinación adecuada de la base de la deducción es una cuestión crítica al objeto de poder acreditar y aprovechar en el Impuesto sobre Sociedades la totalidad o la mayor parte del impuesto efectivamente satisfecho en el país extranjero.

Precisamente, la determinación adecuada del margen asociado a los ingresos de las operaciones realizadas en el extranjero es una cuestión determinante a la hora de aprovechar en mayor medida la deducción por doble imposición internacional por el impuesto satisfecho en el extranjero.

Por tanto, resulta muy relevante conocer y aplicar correctamente las reglas principales a la hora de determinar la base de la deducción en aras a conseguir un menor coste fiscal en los proyectos internacionales.

A la hora de determinar los gastos que deben deducirse habrá que tener en cuenta tanto los gastos directos como indirectos que sean imputables a la obtención de los ingresos por las actividades realizadas en el exterior.

En este punto, la vinculación de los gastos indirectos no siempre resulta sencilla y pacífica. A tal efecto, las autoridades fiscales suelen admitir la vinculación de gastos indirectos siempre que no sea posible la individualización y vinculación directa de los mismos a los ingresos y exista un criterio razonable de imputación. Este tipo de problemática suele surgir en la vinculación de cargos generales o corporativos, como por ejemplo, los tradicionalmente conocidos como *management fees*.

Otra cuestión importante en cuanto a la base de la deducción es qué gastos deben tenerse en cuenta, si solamente los gastos incurridos en el Estado de la fuente, o también se pueden considerar los gastos incurridos en el Estado de residencia siempre y cuando exista una clara vinculación con los ingresos obtenidos en el extranjero.

Esta cuestión ha sido solventada por la jurisprudencia, entre otras, en la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 26 de diciembre de 2013 (Recurso número 109/2011), la cual considera que a los efectos del cálculo de base de la deducción, los gastos que han de tenerse en cuenta a efectos del

cálculo de la renta neta son aquellos que se encuentren conectados o vinculados con los ingresos, con independencia del lugar en el que se han producido los gastos. En palabras de la propia Audiencia:

> *"Despejada de esta forma la cuestión sobre la cuantificación de la base de la deducción por doble imposición internacional en el sentido de que en la misma deben tenerse en cuenta las rentas netas, esto es, los ingresos menos los gastos realizados para su obtención, el recurso no puede prosperar.*
>
> *Y es que la alegación consistente en que los gastos que pueden computarse (para cuantificar aquella base) deben ser, exclusivamente, los incurridos en el Estado de la fuente (Brasil, en el caso) no se desprende en modo alguno de los preceptos aplicables, ni de la jurisprudencia citada.*
>
> ***Cualquiera que sea el lugar en el que se han producido los gastos (sea el Estado extranjero, sea el de residencia del sujeto pasivo), lo verdaderamente relevante es la vinculación, conexión o correlación de tales gastos con la obtención de los ingresos a tenor de la norma española que determina cómo se calcula la base imponible*** *(artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto), y que no es otra que la de la "renta neta", esto es, los ingresos menos los gastos vinculados con dicha renta.. (…)"*

Otra cuestión importe es que a efectos de la determinación de la renta de fuente extranjera que debe ser objeto de integración en la base imponible, el importe del impuesto extranjero debe agregarse a la renta para su cómputo en la base imponible.

La justificación de esta integración no es otra en que la renta debe integrarse como si se hubiera generado en el Territorio Histórico correspondiente, de modo que debe integrarse la renta por su importe bruto (antes de impuestos).

Cuestión distinta es que, por aplicación de la normativa foral, al igual que ocurre con el gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, no será deducible el propio impuesto satisfecho en el extranjero al ser análogo al Impuesto sobre Sociedades.

En la medida en que el contribuyente obtenga otras rentas en el mismo período impositivo, estas no se van a tener en cuenta para determinar la cuota íntegra que corresponde en España a las rentas de fuente extranjera.

No obstante, tal y como se expuso con anterioridad en el análisis de la normativa, cuando se obtienen en un mismo ejercicio varias rentas en el extranjero, la deducción para evitar la doble imposición se calculará agrupando las procedentes de un mismo país (salvo las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes que se computarán aisladamente por cada uno de ellos).

En el supuesto en que el contribuyente compense bases imponibles negativas procedentes de períodos anteriores en el período impositivo que acredita la deducción para evitar la doble imposición, no afectará dicha compensación a la determinación de la deducción, toda vez que las Normas Forales toman como base la cuota íntegra correspondiente a la renta de fuente extranjera y no a todas las rentas de la base imponible del ejercicio.

Una vez cuantificada la renta, deberá aplicarse a la misma el tipo de gravamen (el 28%, tipo vigente actualmente en los tres Territorios Históricos), deduciéndose la menor de (i) el importe satisfecho en el extranjero o (ii) la cuota íntegra que correspondería si se integrase en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el correspondiente Territorio Histórico.

De este modo, según la cuantía del impuesto satisfecho en el extranjero se pueden dar diversos escenarios:

i. Si el importe del impuesto satisfecho en el extranjero es superior a la cuota íntegra derivada de dicha renta, la deducción sería igual al importe de la cuota asociada a dicha renta integrada en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el correspondiente Territorio Histórico, no siendo deducible el exceso en el Impuesto sobre Sociedades.

Respecto al exceso del importe satisfecho en el extranjero sería un gasto no deducible en el Impuesto sobre Sociedades tal y como establecen las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades (diferencia respecto a la normativa actual de territorio común, tal y como se ha descrito anteriormente), por lo que en este escenario el exceso del importe del impuesto satisfecho en el extranjero, será un coste que deberá tenerse en cuenta en la planificación del coste fiscal de los proyectos internacionales.

De ahí, que la determinación del margen asociado a las rentas obtenidas en el extranjero sea una cuestión crítica y necesaria en el momento de estimar de los costes fiscales que las empresas que operan en el extranjero deben realizar con carácter previo a la presentación de las ofertas a los clientes.

ii. Si el impuesto extranjero es inferior al impuesto que correspondería en el Territorio Histórico por la renta obtenida en el extranjero, el importe extranjero será totalmente deducible, corrigiéndose la doble imposición es su totalidad.

Por último, una cuestión importante a los efectos de aplicar un mecanismo para evitar la doble imposición internacional, en aquellos casos en los que medie un Convenio de Doble imposición, es la que tiene lugar cuando se producen conflictos en la calificación de las rentas.

Así, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, anteriormente citados, indican que, tanto el artículo 23 A (método de exención) como el artículo 23 B (método de imputación), disponen conceder una desgravación fiscal "cuando el elemento de la renta o del patrimonio puede someterse a imposición en el Estado de la fuente conforme a lo dispuesto en el Convenio".

Por consiguiente, estar a "lo dispuesto en el Convenio" resulta crucial en aquellos casos en los que la calificación de una renta realizada por el Estado de la fuente difiere de la calificación que, conforme a su normativa interna, realiza el Estado de residencia.

De este modo, tal y como se recogen en los propios Comentarios al artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE, "*(…) cuando por las diferencias existentes entre la legislación interna del Estado de la fuente y el Estado de residencia, el primero de ellos aplica a un determinado tipo de renta o de patrimonio, disposiciones de Convenio distintas a las que hubiese aplicado el Estado de residencia a ese mismo elemento, no por ello la renta deja de ser gravada de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio a tenor de su aplicación e interpretación por el Estado de la fuente. En este tipo de caso, los dos artículos (23 A y 23 B), exigen por lo tanto que el Estado de residencia conceda una desgravación para evitar la doble imposición a pesar del conflicto de calificación resultante de las diferencias existentes entre las legislaciones internas*".

IV. EJEMPLOS PRÁCTICOS

A) La compañía "A" radicada en el Territorio Histórico de Álava, se encuentra realizado una obra de construcción, instalación y montaje en la jurisdicción "X", cuyo periodo de duración es de 3 años.

De acuerdo con el Convenio de Doble Imposición suscrito por España con la jurisdicción "X", la presencia de la compañía "A" para la realización de la obra constituye un establecimiento permanente en aquella jurisdicción, por lo que tributará por la renta asociada al proyecto en la jurisdicción "X" al tipo impositivo del 35 por ciento.

Los ingresos asociados al proyecto ascienden a 200 u.m mientras que los gastos ascienden a 100 u.m, por lo que la tributación de la compañía "A" en la jurisdicción "X" a través de su establecimiento permanente asciende a 35 u.m. (100 x 35% = 35).

En la medida en que el establecimiento permanente de la compañía "A" en la jurisdicción "X" no tiene personalidad jurídica propia, la renta asociada al proyecto también formará parte de la renta a integrar por la compañía "A" en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Álava, por lo que de no existir un mecanismo para evitar la doble imposición internacional, la renta obtenida por la compañía "A" sería gravada dos veces, (i) en la jurisdicción "X" al 35% y (ii) en el Territorio Histórico de Álava al 28%.

De este modo, será necesario acudir al método de exención previsto en el artículo 35 de la Norma Foral para corregir la doble imposición jurídica internacional. Así, en la medida en que (i) el establecimiento permanente está sujeto a un impuesto de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades, existiendo además un Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y la jurisdicción "X" y (ii) la renta del establecimiento permanente procede de la realización de actividades empresariales en el extranjero, la compañía "A" no integrará en su base imponible la renta procedente del establecimiento permanente, corrigiendo así el supuesto de doble imposición jurídica internacional.

*****

B) La compañía "A", radicada en el Territorio Histórico de Bizkaia, se encuentra realizando un proyecto para el diseño y la construcción de una central térmica en la jurisdicción "X", en virtud del cual facturará desde España determinados cargos por la elaboración de los planos de la central.

De acuerdo con el Convenio de Doble Imposición suscrito por España con la jurisdicción "X", esta transacción tienen la consideración de *royalty*, pudiendo gravarse en el Estado de la fuente (jurisdicción "X") a un tipo de retención del 10 por ciento sobre el importe bruto de dichos *royalties*.

La remuneración pactada por la compañía "A" para la elaboración de los planos de la central asciende a 100 u.m., siendo los gastos asociados a la misma en los que incurre de 80 u.m., por lo que la renta neta asociada al *royalty* asciende a 20 u.m.

El impuesto satisfecho en la jurisdicción "X" por la renta obtenida asciende a 10 u.m (100 x 10% = 10). El cálculo de la deducción por doble imposición jurídica internacional que procede realizar por la compañía "A" es el siguiente:

Ingreso por royalty	100
Gastos asociados	80
Renta neta THB	20
Impuestos jurisdicción "X"	
Retención en la fuente (10% x 100)	10
Total jurisdicción "X"	10

Cálculo DDI (menor de las siguientes)

Cuota íntegra IS (20 x 28%)	5,6
Impuesto efectivo satisfecho en el extranjero	10

Como se puede apreciar en el ejemplo, como consecuencia de los elevados gastos asociados al ingreso por *royalties*, la cuota íntegra que corresponde pagar en el Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia por la renta neta (5,6) es inferior al impuesto efectivo satisfecho en la jurisdicción "X" (10), por lo que la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional a que tiene derecho la compañía "A" será de 5,6 u.m, al operar el límite previsto en el apartado 7 del artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, el exceso sobre dicho límite (4,4 u.m) no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible para la compañía "A" en su Impuesto sobre Sociedades.

*****

C) En el mismo supuesto anterior, los gastos asociados en los que incurre la compañía "A" ascienden a 40 u.m, por lo que la renta neta a integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades es de 60 u.m.

En este supuesto, el cálculo de la deducción por doble imposición jurídica a realizar por la compañía "A" es el siguiente:

Ingreso por royalty	100
Gastos asociados	40
Renta neta THB	60
Impuestos jurisdicción "X"	
Retención en la fuente (10% x 100)	10
Total jurisdicción "X"	10

Cálculo DDI (menor de las siguientes)

Cuota íntegra IS (40 x 28%)	11,2
Impuesto efectivo satisfecho en el extranjero	10

En este segundo supuesto, la compañía "A" sí tiene capacidad para deducir en su cuota íntegra el impuesto satisfecho en la jurisdicción "X", toda vez que no le juega el límite previsto en el apartado 7 del artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

*****

D) Una compañía "A" radicada en el Territorio Histórico de Bizkaia, llega a un acuerdo con una entidad radicada en Brasil para cederle un determinado intangible, siendo la remuneración pactada por dicha cesión de uso de 100 u.m. y siendo los gastos asociados a dicha remuneración de 10 u.m. Por tanto, la renta neta a considerar por la compañía "A" asciende a 90 u.m.

De acuerdo con el Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Brasil, esta transacción tienen la consideración de *royalty*, pudiendo gravarse en el Estado de la fuente (Brasil) a un tipo de retención del 10 por ciento sobre el importe bruto de dichos *royalties*.

El impuesto satisfecho en Brasil en aplicación del Convenio de Doble Imposición por la renta obtenida asciende a 10 u.m (100 x 10% = 10). El cálculo de la deducción por doble imposición jurídica internacional que procede realizar por la compañía "A" es el siguiente:

Ingreso por royalty	100
Gastos asociados	10
Renta neta THB	90
Impuestos Brasil	
Retención en la fuente (10% x 100)	10
Total Brasil	10

Cálculo DDI (menor de las siguientes teniendo en cuenta la cláusula de *tax sparing*)

Cuota íntegra IS (90 x 28%)	25,2

Impuesto efectivo satisfecho en el extranjero	10
Impuesto a considerar (cláusula "*tax sparing*")	25

Como se puede apreciar en el ejemplo, con independencia de que el impuesto efectivamente soportado por la compañía "A" en Brasil ascendió a 10 u.m., en aplicación de la cláusula de "*tax sparing*" ha de considerarse el importe de 25 u.m. como impuesto soportado.

De esta forma, toda vez que el límite de la cuota íntegra que correspondería pagar en el Territorio Histórico de Bizkaia por la renta asociada al *royalty* asciende a 25,2 u.m., la deducción por doble imposición internacional a que tendría derecho en la cuota íntegra la compañía "A" sería de 25 u.m., ya que no se supera el dicho límite.

V. CONCLUSIONES

En aquellos supuestos en los que una misma renta sea sometida a tributación dos veces en dos Estados soberanos diferentes, se dan supuestos de doble imposición internacional, pudiendo diferenciarse entre la doble imposición internacional jurídica, cuando la renta es gravada en sede de la misma persona jurídica, y la doble imposición internacional económica, cuando la renta es gravada en sede de dos personas jurídicas distintas.

En este sentido, la normativa foral recoge mecanismos para paliar la doble imposición internacional, que en el caso particular de la doble imposición jurídica tiene lugar a través tanto de (i) un método de exención para las rentas obtenidas y gravadas en otro Estado a través de un establecimiento permanente, como (ii) de un método de imputación para las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero sin mediación de establecimiento permanente.

En concreto, el método de imputación se traduce en una deducción ordinaria, esto es, que permite la deducción en cuota íntegra del impuesto satisfecho en el extranjero, con el límite de la cuota íntegra que correspondería pagar por la renta que se trate si la misma se hubiera obtenido por una entidad sometida a la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico que se trate.

Es precisamente el hecho de que la deducción se calcule sobre la renta y no sobre el importe bruto (que es el importe sobre el que se retiene normalmente el impuesto extranjero), lo que supone que la determinación de la renta sea una cuestión capital a los efectos de poder deducir íntegramente el impuesto satisfecho en el extranjero.

A los efectos del cálculo de la renta, se deben considerar tanto los gastos directos como los gastos indirectos. En este sentido, la vinculación de los gastos indirectos es una cuestión controvertida que exige acreditar su razonabilidad en el criterio de imputación al objeto de evitar discrepancias con las autoridades fiscales.

En la misma línea, es importante tener en cuenta que, se deberán considerar los gastos incurridos tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia para la determinación de la renta a efectos de la deducción, criterio que ha sido confirmado por los Tribunales de Justicia.

---

(1) 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.

Ver Texto

(2) Directiva 2003/49/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Ver Texto

(3) Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Sociedades; Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre Sociedades; Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(4) Artículo 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(5) Artículo 13 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes; Artículo 13 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes; Artículo 13 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, de Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre la Renta de no residentes.

Ver Texto

NUEVAS REGLAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN RELACIÓN CON INTANGIBLES

Jose Francisco Arrasate Roldan

Socio de Ernst & Young Abogados

En octubre de 2015, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó sus informes finales sobre su plan de acción contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, conocido como **Plan BEPS**, por sus siglas en inglés.

Este plan se centra en quince acciones concretas dirigidas al fomento de la transparencia, coherencia y sustancia en las prácticas fiscales de las empresas multinacionales. Poco más de un año después de su publicación, su impacto está siendo realmente relevante: no sólo está marcando la agenda del legislador en todos los países de nuestro entorno, sino que también está influenciando el punto de vista de las administraciones y tribunales a la hora de juzgar las operaciones y conductas de los contribuyentes. En este sentido, el propio Tribunal Supremo ya se ha hecho eco de esta preocupación y las tendencias resultantes en –al menos- tres sentencias **(1)** en las que utiliza ya argumentos contenidos en el Plan BEPS para juzgar supuestos ocurridos hace más de una década.

Muchas de las distintas acciones que conforman en el Plan contienen nuevas reglas interpretativas en materia de **precios de transferencia**. Pero en particular, cuatro de ellas se dedican monográficamente a la materia:

- Las acciones 8 a 10, cuyo propósito es garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.
- La acción 13, sobre documentación de precios de transferencia e Informe País por País.

Las acciones 8 a 10 del Plan, contienen una revisión de la Sección D del Capítulo I de las Directrices de la OCDE en Materia de Precios de Transferencia **(2)** (Las Directrices OCDE o Las Directrices), una guía sobre operaciones sobre *commodities*, una revisión del Capítulo VI de las Directrices relativa a intangibles, una revisión del Capítulo VII de las Directrices sobre servicios intragrupo de bajo valor añadido y una revisión del Capítulo VIII de las Directrices sobre acuerdos de reparto de costes. Aparte, incluye determinados trabajos sobre el método del reparto de beneficio, aún pendientes de concluir. El presente artículo se centrará en las novedades relativas a la valoración de operaciones vinculadas sobre **intangibles**, que principalmente tienen su reflejo en la nueva versión del Capítulo VI de las Directrices OCDE.

I. CONTEXTO

A lo largo del Plan BEPS, la OCDE manifiesta su visión de que las empresas multinacionales se han valido a menudo de las reglas de precios de transferencia, o de asimetrías en su aplicación, para lograr una **separación entre sus beneficios y sus actividades económicas reales**, dando lugar a que dichos beneficios hayan tributado en países de baja carga fiscal. En particular, la OCDE considera que esto se ha logrado en ocasiones mediante la **transferencia de activos intangibles dentro de empresas de un grupo**. De esta forma, la Acción 8 del Plan nació con el objetivo de evitar situaciones de desimposición y erosión de bases imponibles asociadas a dichas transferencias. En este sentido, el Nuevo Capítulo VI de las Directrices OCDE contiene una serie de **reglas dirigidas a asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y uso de los intangibles estén alineados con su creación de valor**.

II. RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE OPERACIONES SOBRE INTANGIBLES: LÍNEAS GENERALES

Los cambios en el Capítulo VI de las Directrices OCDE son numerosos y relevantes, abocando por una visión economicista, más que formalista, a la hora de reconocer y valorar operaciones sobre intangibles. Las **funciones y riesgos reales** asociados a estas operaciones adquieren mucho más valor que los términos contractuales suscritos entre las partes vinculadas. En consecuencia, las reglas de valoración de las operaciones sobre intangibles van a pivotar sobre este análisis funcional y de riesgos.

En línea con lo expuesto, a modo de resumen, los principios básicos contenidos en esta nueva versión del Capítulo VI de las Directrices OCDE son los siguientes:

- La mera propiedad legal sobre un intangible no da derecho a la obtención de los beneficios asociados a dicho intangible.
- Las empresas de un grupo que ejerzan **funciones relevantes asociadas a la creación, mejora,**

mantenimiento, protección y explotación (en inglés, *development, maintenance, enhancement, protection and exploitation*, "**DEMPE**") de un intangible deberán obtener una remuneración adecuada a tales funciones.

- Una empresa que asuma formalmente los riesgos asociados a las actividades DEMPE deberá ejercer el control sobre esos riesgos y tener la capacidad para ello.
- Una empresa de un grupo que financie un intangible, asumiendo el riesgo financiero asociado pero no el correspondiente al resto de funciones DEMPE, deberá obtener una remuneración adecuada al riesgo financiero asumido (esto es, el riesgo de insolvencia, de tipo de interés, de tipo de cambio, etc., correspondiente a la financiación concedida).
- Deberá prestarse especial cuidado a la valoración de los intangibles difíciles de valorar, esto es, aquellos que se encuentran en una fase embrionaria y cuyo éxito futuro es altamente incierto.

Desde el punto de vista sistemático, el Capítulo se estructura en los siguientes apartados:

- Identificación de intangibles.
- Propiedad de los intangibles y transacciones que involucren las actividades "DEMPE".
- Operaciones que impliquen el uso o la transmisión de intangibles.
- Guía suplementaria relativa a intangibles de difícil valoración.

En todos dichos apartados existen importantes novedades que se expondrán en las siguientes secciones.

III. ANÁLISIS DETALLADO

1. Identificación de intangibles a efectos de precios de transferencia

La Sección A del Capítulo VI comienza explicando las dificultades existentes a la hora de establecer una definición de intangibles a efectos de precios de transferencia. En particular, existen riesgos asociados a definiciones demasiado amplias o demasiado restrictivas. Así, si la definición es demasiado restrictiva, los contribuyentes o las autoridades fiscales podrían argumentar que ciertos elementos que quedan fuera de la definición de intangibles pueden ser transmitidos o usados sin una compensación específica, aun cuando esa transmisión o uso daría lugar normalmente a una compensación si hubiera tenido lugar entre partes no vinculadas. Al contrario, una definición demasiado amplia podría dar lugar a compensaciones intragrupo que no tendrían lugar entre partes no vinculadas.

A continuación, la nueva versión del Capítulo VI de las Directrices contiene una **definición** de intangible en los siguientes términos: **algo que no es ni un activo físico ni un activo financiero, susceptible de apropiación o de ser controlado para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería compensado si tuviera lugar entre partes no vinculadas en circunstancias equiparables**. Según la OCDE, más que atender a consideraciones contables o legales, el análisis adecuado a efectos de precios de transferencia debe enfocarse en las condiciones que habrían sido acordadas entre partes independientes. Esto es relevante porque:

- Por un lado, la propia OCDE reconoce que existen intangibles valiosos y relevantes a efectos de precios de transferencia que no tienen dicha consideración a efectos contables. Por ejemplo, los gastos internos de investigación y desarrollo no siempre son objeto de activación contable, y los intangibles resultantes de dichas actividades no siempre son objeto de registro contable en balance. Pero esos intangibles pueden tener gran valor y pueden tener que ser considerados como tales a efectos de precios de transferencia.
- Por otro lado, otra de las novedades más destacadas en el Capítulo VI es el reconocimiento expreso de que **la mera titularidad legal sobre un intangible no da derecho, *per se*, a los beneficios económicos asociados a dicho intangible**. Así, la existencia de cualquier tipo de protección legal, contractual o de otro tipo de sobre un intangible puede afectar a su valor y a los beneficios atribuibles al mismo. Pero la existencia de dicha protección no es una condición necesaria para caracterizar un elemento como intangible a efectos de precios de transferencia.

Es importante distinguir entre intangibles y condiciones particulares de un determinado mercado. Las condiciones de un mercado, como el nivel de renta de los particulares, o su nivel de competencia, no son susceptibles de ser poseídas o controladas. Por supuesto, son circunstancias que pueden tener su importancia a la hora de valorar las operaciones vinculadas en ese mercado, pero no son intangibles a efectos de precios de transferencia.

Por otro lado, la identificación de un intangible es un proceso distinto al de la determinación del precio adecuado por su transmisión o uso. No todos los intangibles merecen una retribución separada a la de los bienes o servicios a los que van asociados, y no todos los intangibles dan lugar a una mayor retribución en todos los casos.

Por último, y como se expondrá en los siguientes apartados, la valoración de las operaciones sobre intangibles requiere un profundo y detallado análisis funcional y de riesgos de las distintas entidades involucradas en su creación, mejora, mantenimiento, protección y explotación.

2. Categorías de intangibles

La Sección A continúa con una lista de ejemplos de elementos que entran dentro de la categoría de intangibles a efectos de precios de transferencia. No obstante, esa lista no es exhaustiva, ya que pueden existir otros muchos intangibles no incluidos en la misma (como, por ejemplo, listas o relaciones con clientes o proveedores). En este

sentido, lo que pretende esta lista es aportar claridad a las autoridades tributarias y a los contribuyentes a la hora de identificar intangibles a efectos de precios de transferencia. Por el contrario, no pretende tener ningún tipo de impacto a otros efectos tributarios, como para la determinación del concepto de canon bajo el artículo 12 del Convenio Modelo OCDE **(3)** o de cara a la determinación de criterios de reconocimiento de ingresos, de activación o de amortización de dichos intangibles.

Así, las categorías de intangibles analizadas expresamente en la Sección A son las siguientes:

- **Patentes**

Una patente es un instrumento legal que garantiza el derecho exclusivo de su propietario al uso de un determinado invento por un período de tiempo limitado y en una determinada región.

El creador de una patente tratará de recuperar sus costes de desarrollo y obtener un beneficio a través de la venta de productos cubiertos por la patente, licenciando su uso a terceros o a través de la venta de la misma.

La exclusividad otorgada por una patente podrá, en determinados casos, otorgar a su propietario beneficios económicos adicionales por la explotación de sus inventos. En otros casos, un invento patentado permitirá a su propietario obtener ahorros de costes no disponibles para otros competidores.

La OCDE considera las patentes como intangibles a efectos de precios de transferencia.

- ***Know How* y secretos comerciales**

El *Know How* y los secretos comerciales son informaciones o conocimientos que pertenecen a una empresa y que le permiten obtener una ventaja competitiva pero que no se encuentran protegidos por ninguna patente o marca.

El valor del *Know How* o de un secreto comercial depende, en muchas ocasiones, de la capacidad de la empresa de preservar la confidencialidad sobre ellos. En este sentido, en algunos sectores, la revelación de la información necesaria para obtener una patente puede poner a los competidores sobre la pista para el desarrollo de soluciones similares, razón por la que una empresa puede decidir no patentar un *Know How* o un secreto comercial.

La OCDE considera el *Know How* y los secretos comerciales como intangibles a efectos de precios de transferencia.

- **Marcas y nombres comerciales**

Una marca es un nombre, símbolo, logo o dibujo cuyo propietario puede usar para distinguir sus productos y servicios de los de sus competidores. Habitualmente, gozan de protección registral. Normalmente, tienen más divulgación a nivel del mercado de consumo, pero existen marcas en todos los niveles de la cadena de valor.

Los nombres comerciales, habitualmente identificados con el nombre de una compañía, pueden tener la misma fuerza de penetración comercial de una marca y también pueden ser objeto de registro.

Tanto las marcas como los nombres comerciales son considerados intangibles a efectos de precios de transferencia.

- **Derechos contractuales y permisos administrativos**

Los permisos administrativos pueden ser muy importantes para determinados sectores y pueden cubrir un amplio abanico de formas. Pueden incluir, entre otros, el derecho a explotar recursos naturales o a desarrollar determinadas actividades económicas.

Los derechos contractuales pueden ser asimismo valioso para un determinado negocio.

Los permisos administrativos y los derechos contractuales son considerados intangibles a efectos de precios de transferencia.

- **Licencias**

Las licencias otorgan un derecho limitado al uso de determinados intangibles (por duración, exclusividad, geografía, etc.).

Estas licencias sobre intangibles son consideradas intangibles en sí mismas.

- **Fondo de comercio y valor del negocio en marcha**

En el caso del fondo de comercio y del valor del negocio en marcha, **la OCDE es mucho menos categórica que en los casos anteriores**. Así, en lugar de establecer que estos conceptos "son" intangibles a efectos de precios de transferencia, indica que "pueden serlo" en función de las circunstancias. No obstante, es cierto que los comentarios de la OCDE llevan que en muchas ocasiones el fondo de comercio y el valor del negocio en marcha deban ser considerados como intangibles a estos efectos.

En cualquier caso, la OCDE evita dar una definición taxativa y precisa de ambos conceptos. Por el contrario, se refiere

a lo que usualmente es considerado como fondo de comercio o valor del negocio en marcha, ofreciendo varias opciones.

Así, expone que el fondo de comercio se puede referir a la diferencia entre el valor agregado de un negocio sobre la suma de los valores individuales de los activo que lo componen. O puede referirse a los beneficios económicos futuros asociados a activos de un negocio que no están registrados contablemente. O a las expectativas de futuros ingresos asociados a los clientes existentes en la actualidad. En cualquier caso, se reconoce que existe un cierto consenso en que el fondo de comercio y el valor del negocio en marcha difícilmente pueden ser segregados y vendidos separadamente del resto de los activos de un negocio.

A pesar de no aportar una definición precisa del fondo de comercio y de evitar dar una conclusión cerrada sobre si constituye, o no, un intangible a efectos de precios de transferencia, la OCDE reconoce que, **por lo general, estamos ante un bien valioso**. En este sentido, indica que cuando se produce la transmisión de un negocio operativo, **una parte importante del precio corresponde a "algo" identificable con las anteriores definiciones de fondo de comercio o valor del negocio en marcha**. Si las características de un negocio, tales como su buena reputación, le permiten obtener precios superiores a los que obtendría una entidad sin dicha reputación, dichas características deben ser consideradas a la hora de establecer el valor normal de mercado de dichas ventas, aunque las mismas no incluyan explícitamente la transmisión de ningún fondo de comercio.

En cualquier caso, la OCDE muestra sus **reservas respecto de la validez**, a efectos de precios de transferencia, **de las valoraciones de los fondos de comercio realizadas a otros efectos**. La valoración contable o de negocio de un fondo de comercio puede no ser válida para determinar su valor normal de mercado en el contexto de una operación vinculada. Eso sí, estas valoraciones y sus soportes pueden ser datos valiosos a la hora de determinar su valor de plena competencia.

Por otro lado, se identifican **otros factores** que pueden generar valor para una empresa pero **que no son considerados intangibles**, como son los siguientes:

- **Sinergias de grupo**

En determinados casos, las sinergias **pueden generar valor** para un grupo de empresas. Estas sinergias pueden adoptar muchas formas como una gestión integrada, eliminación de costes redundantes, sistemas integrados, economías de escala, etc.

Dado que se trata de circunstancias que pueden **no ser poseídos ni controlados por una entidad**, no pueden ser considerados como intangibles a estos efectos.

- **Características de un mercado**

Las características de un mercado pueden afectar también a la valoración de las operaciones. Por ejemplo, el alto poder adquisitivo de una determinada población afectará, probablemente, al precio de determinados artículos de lujo. Al igual que este, existen otros muchos factores del mercado local, como costes laborales, proximidad, condiciones climatológicas,…, que **pueden afectar a los precios de los bienes o servicios**. Sin embargo, al igual que en el caso anterior, estos factores **no pueden ser poseídos ni controlados por una empresa**, por lo que no son considerados como intangibles.

En cualquier caso, dado que pueden afectar (y probablemente lo harán) al valor de mercado de las operaciones vinculadas en las que se dan lugar, serán **factores de comparabilidad** a tener en cuenta en el análisis económico de dichas operaciones.

3. Identificación de las entidades que tienen derecho a obtener una remuneración asociada a la explotación de los intangibles

Probablemente, la novedad más significativa de la nueva versión del Capítulo VI de las Directrices es el **marco analítico** que se establece para identificar a las entidades de un grupo que tienen derecho a participar de los beneficios (o pérdidas) asociados a un intangible.

De esta cuestión se ocupa la Sección B, que reconoce la relevancia de esta cuestión a efectos de precios de transferencia. En este sentido, la parte introductoria de esta Sección anticipa uno de los nuevos principios fundamentales en la valoración de intangibles dentro de un grupo: **la prevalencia de la asignación real de funciones y riesgos sobre su pura asignación formal**. Así, aunque el propietario legal de un intangible puede obtener rentas asociados a dicho intangible, puede que otras entidades del grupo hayan contribuido también a crear valor sobre ese intangible, desarrollando funciones y asumiendo riesgos asociados al mismo. La Sección B confirma que, dentro de un grupo, el reparto de los beneficios y de los costes asociados a la explotación de un intangible debe establecerse a través de una compensación adecuada basada en las funciones desarrolladas, activos empleados y riesgos asumidos en la creación, mejora, mantenimiento, protección y explotación (actividades "DEMPE").

Dicho lo anterior, se reconoce que el **fijar un precio o margen de mercado en operaciones vinculadas sobre intangibles es una cuestión especialmente complicada**, debido a factores como los siguientes:

- La falta de comparabilidad entre las operaciones intragrupo con otras operaciones entre terceros

independientes.

- La falta de comparabilidad entre los intangibles a valorar y otros.
- El hecho de que la propiedad y el uso de los intangibles pueden estar repartidos entre varias entidades dentro de un grupo.
- La dificultad para aislar el impacto de un intangible concreto dentro de la renta global de un grupo.
- El hecho de que, dentro de un grupo, puede haber varias entidades desarrollando varias funciones DEMPE con un grado de integración no comparable al que se da entre empresas independientes.
- El hecho de que los costes que asumen las entidades del grupo en relación con un intangible pueden estar desacompasados en el tiempo con los beneficios asociados con dicho intangible.
- El hecho de que las estructuras de los contribuyentes pueden estar basados en términos contractuales que separan la propiedad legal, la financiación, el desarrollo de funciones, el control sobre el riesgo y las decisiones de inversión asociados a intangibles de forma distinta a la que normalmente adoptarían terceros independientes.

A pesar de todas estas dificultades, la aplicación del principio de libre competencia debería llevar, en la mayor parte de los casos, a una atribución adecuada dentro de un grupo de los beneficios asociados a un intangible. La herramienta para delinear adecuadamente qué compañías tiene derecho a participar de estos beneficios es un **marco analítico de seis pasos** que trata de identificar las relaciones financieras y comerciales reales en relación con un intangible. Esos pasos son los siguientes:

- **Identificar las funciones y los riesgos** económicamente relevantes asociados a las actividades DEMPE.
- Identificar los acuerdos contractuales (incluyendo el análisis de los registros, acuerdos de licencia, etc.), y **determinar la propiedad legal** sobre el intangible.
- **Identificar las entidades** que desarrollan funciones, aportan activos y asumen riesgos relacionados con las actividades DEMPE.
- **Confirmar la consistencia** entre los términos contractuales y la conducta real de las partes. Realizado el análisis anterior, alinear las operaciones vinculadas reales con las actividades DEMPE.
- Por último, **determinar el valor de libre competencia** para las actividades desarrolladas por cada entidad, en función del valor aportado por cada una de ellas.

Por tanto, la clave para establecer el valor de mercado en las operaciones intragrupo sobre intangibles es la **conducta real** de las partes, **en términos de participación en actividades DEMPE, no la mera propiedad legal del intangible**. En la práctica, esto es algo que ya venía siendo entendido, pero la nueva versión del Capítulo VI de las Directrices lo recoge expresamente, reconociendo que la mera propiedad legal sobre un intangible, si no va acompañada a la realización de actividades DEMPE, no da derecho a la obtención de beneficios asociados a la explotación de un intangible.

Dependiendo del caso, la aplicación del marco analítico expuesto puede tener diversas consecuencias.

Así, si una entidad no es la propietaria legal de un intangible pero realiza actividades DEMPE valiosas sobre el mismo, tendrá derecho a una remuneración de libre competencia. Esta remuneración tendrá en cuenta qué entidad asume y controla los riesgos asociados con estas actividades.

Por otro lado, cuando una entidad asuma contractualmente los riesgos asociados con las actividades DEMPE (o con alguna de ellas), las consecuencias financieras de la asunción de dicho riesgo corresponderán a este entidad, **siempre que sea la que asuma el control sobre dichos riesgos**. En caso contrario, dichas consecuencias corresponderán a la entidad que asuma realmente el control sobre dichos riesgos. El control sobre el riesgo se refiere a la **capacidad de tomar, abandonar o declinar una oportunidad con riesgo potencial**. No se considera que la gestión administrativa cotidiana del riesgo implique un control sobre el mismo, siempre que la entidad que ostente dicho control tenga la capacidad de externalizar su gestión y de monitorizar dicha gestión.

Por otro lado, hay que distinguir entre la retribución obtenida por la realización de funciones y asunción de riesgos por actividades DEMPE de la retribución asociada exclusivamente a la **financiación** de estas actividades. Una entidad que financia el desarrollo de un intangible pero que no realiza ni controla ninguna actividad DEMPE debería obtener una **retribución ajustada al riesgo financiero asumido**; esto es, por ejemplo, equivalente a la que obtendría por un préstamo otorgado a un tercero en condiciones equiparables. Es más, si ni siquiera controla el riesgo financiero no obtendrá más retorno que el correspondiente a una inversión financiera sin riesgo.

4. Guía suplementaria para la valoración de operaciones sobre intangibles

La nueva versión del Capítulo VI, en concreto, su Sección D, contiene también una serie de consideraciones específicas acerca de la **valoración económica** de operaciones sobre intangibles. Estas consideraciones se dividen en los siguientes apartados:

- **Principios generales**

El análisis de precios de transferencia debe tener en cuenta las **opciones realistas** de las que dispone cada parte en la transacción. Una entidad independiente sólo decidirá adquirir un bien o un servicio y a un determinado precio si no

tiene otra opción mejor. Por lo tanto, es esencial hacer un análisis crítico a este respecto, considerando la opción de que no sea realista que una entidad acepte intervenir en una operación, por más que la otra parte cuente con un análisis económico que sustente dicha operación.

Por ello, y unido a lo anterior, la OCDE recoge la importancia de considerar la **perspectiva de las distintas partes** que intervienen en la transacción. En particular, en una cuestión tan compleja como la de la valoración de intangibles, un análisis de comparabilidad centrado en una sola de las partes probablemente puede ser incompleto.

- **Transmisión de intangibles o derechos sobre intangibles**

En primer lugar, se pone de relieve el hecho de que los intangibles suelen tener características especiales que los hacen únicos. Ello hace que en la búsqueda de posibles comparables para la transmisión o para la concesión de licencias de uso sobre intangibles haya que prestar especial atención a los **factores de comparabilidad**, como son:

- **Exclusividad** del derecho
- Extensión y duración de la **protección legal**.
- **Ámbito geográfico**.
- **Vida útil**.
- Grado de **desarrollo**.
- Derechos sobre las **mejoras** o versiones posteriores.
- **Expectativas de beneficios futuros**.

En el análisis de comparabilidad ha de prestarse atención igualmente a los riesgos asociados a la obtención de futuros beneficios sobre el intangible y a la atribución de dichos riesgos entre las distintas entidades vinculadas. En particular, los riesgos más característicos a analizar serían los siguientes:

- **Riesgos** asociados al desarrollo futuro del intangible, esto es, a su **viabilidad comercial** futura.
- **Riesgos** asociados a la **obsolescencia** del producto y depreciación de valor del intangible.
- **Riesgos** asociados a la **infracción de derechos** legales. Incluiría el riesgo por posibles demandas de terceros o el **riesgo de no obtener una protección jurídica efectiva** frente a infracciones de terceros en determinadas jurisdicciones.

En este sentido, los **ajustes de comparabilidad** pueden ser un mecanismo adecuado para homogeneizar posibles diferencias de comparabilidad en las características de los bienes o derechos y en los riesgos asumidos por las partes.

Respecto a los **métodos de valoración**, los métodos del margen neto del conjunto de operaciones, el del margen de reventa y el del coste incrementado, no pueden ser directamente aplicados. Cuestión distinta es que se utilicen para valorar determinadas funciones de bajo valor añadido para asignar a continuación el resto del beneficio residual al intangible. Ello se debe a que estos métodos únicamente tienen en cuenta la perspectiva de una de las partes y a que están basados en costes, y raramente existe una correlación entre el coste de desarrollo de un intangible y su valor una vez desarrollado.

Por lo tanto, de los métodos tradicionales, **los más adecuados resultan el del precio libre comparable y el de la distribución del resultado**:

- En lo que respecta al precio libre comparable, se debe ser especialmente cuidadoso y crítico con la información contenida en las bases de datos de comparables para asegurar una comparabilidad económica real entre las operaciones vinculadas y las realizadas por terceros independientes. Como se ha indicado anteriormente, la utilización de ajustes de comparabilidad puede ser especialmente útil cuando se emplee este método.
- Respecto al método de la distribución del resultado, el Capítulo VI de las Directrices no aporta gran claridad sobre la forma en que debería aplicarse para llegar a un resultado acorde con el principio de libre competencia. No obstante, esto no debe llevar a engaño: sentadas las bases de que el núcleo esencial de la valoración de operaciones vinculadas sobre intangibles es el análisis DEMPE, y teniendo en cuenta que este análisis va a revelar, con frecuencia, cómo múltiples entidades de un grupo aportan valor a sus intangibles, **este método va a resultar de gran utilidad en estos supuestos**. La cuestión es que **los trabajos de la OCDE para la publicación de unas nuevas guías sobre la aplicación de este método siguen su curso**, estimándose que dicha publicación tendrá lugar durante el primer semestre de 2017.

Sin duda, estas nuevas guías van a ser de vital importancia a este respecto, **siendo probable que marquen un antes y un después en cuanto a la forma de valorar operaciones con intangibles complejas** en las que la creación, mejora, mantenimiento, protección y explotación de un intangible estén diseminados entre varias entidades de un grupo.

Por otro lado, las Directrices reconocen la utilidad de **técnicas de valoración financiera**, especialmente del **descuento de flujos de efectivo**, para valorar intangibles en los casos en los que no se puedan utilizar los métodos tradicionales de precios de transferencia por ausencia de operaciones comparables. La aplicación de este tipo de métodos requiere establecer proyecciones financieras realistas y fiables y considerar tasas de crecimiento, la vida útil de los intangibles y los efectos fiscales de la transacción.

Cuando se utilicen proyecciones financieras de este tipo, se debe ser especialmente cuidadoso para asegurar su coherencia con el principio de libre competencia. Para conseguir esta coherencia, puede ser útil **utilizar combinadamente técnicas de valoración financiera con alguno de los métodos tradicionales**, normalmente el del precio libre comparable. De hecho, una de las consecuencias esperables de estas nuevas reglas de juego es la **exigencia de análisis económicos más completos** que hasta la fecha, donde las búsquedas de comparables directos en bases de datos se complementen y enriquezcan con otros análisis, para obtener de esa forma una **imagen multilateral y global de la cadena de valor** en la creación de los intangibles en los grupos.

• **Remuneración de libre competencia de operaciones sobre intangibles en las que la valoración es altamente incierta en el momento de la transacción**

En los casos en los que la valoración de una operación es altamente incierta en el momento en que se produce, existen determinadas técnicas o comportamientos que terceros independientes utilizarían para protegerse de dicha incertidumbre. Por ejemplo, en los casos en los que sean suficientemente predecibles, basarse en los beneficios esperados futuros de un intangible para establecer su precio actual.

En otros casos, terceros independientes podrían entender que **dichas predicciones no son suficientemente precisas o fiables**. En esos casos, podrían utilizar otros mecanismos, como establecer **períodos contractuales más cortos** que los habituales, incluir **cláusulas de ajuste al precio** o establecer estructuras de pago incluyendo **pagos contingentes**. Por ejemplo, un método efectivo puede ser establecer un canon cuyo importe varíe en función de las ventas de la licenciataria. O, en determinadas circunstancias, es razonable que terceros independiente renegociasen los términos de un acuerdo en casos de circunstancias sobrevenidas no predecibles.

En el caso de relaciones entre partes vinculadas, razonablemente las entidades involucradas deberían adoptar alguna de estas u otras medidas para **mitigar el riesgo de operaciones altamente inciertas**. En caso contrario, la administración podría considerar que la conducta seguida no obedece a una conducta habitual en el mercado y podría ajustar la valoración de las operaciones vinculadas, en caso de que esta conducta resultara en una erosión de bases imponibles.

• **Intangibles de difícil valoración**

Otra de las novedades más relevantes en esta materia es el apartado correspondiente a **intangibles de difícil valoración** (en inglés, *Hard to value intangibles*, "HTVI").

Este término engloba intangibles o derechos sobre intangibles en los que, en el momento en que se produce la operación entre vinculadas, (i) no existen comparables fiables, y (ii) en el momento en que se produjo la transacción las proyecciones de futuros flujos de caja eran altamente inciertas e impredecibles. En particular, esto puede ocurrir en los siguientes casos:

- El intangible únicamente está desarrollado parcialmente en el momento de la transacción.
- No se espera que el intangible sea explotable comercialmente hasta varios años después de la transacción.
- Se espera la explotación del intangible de una forma novedosa y la falta de experiencias previas hace que las proyecciones resulten altamente inciertas.
- No existiendo comparables fiables y siendo las proyecciones financieras altamente inciertas, el intangible ha sido transmitido a una entidad vinculada por un gran importe de dinero.
- El intangible se utiliza en conexión con otros intangibles desarrollados bajo un acuerdo de reparto de costes.

La OCDE entiende que en estos casos existe una asimetría entre la información de la que dispone el contribuyente y de la que dispone la administración. Además, habitualmente habrá transcurrido cierto tiempo desde el momento en que se produjo la transacción hasta su revisión por parte de la administración. Ante estas dificultades, la OCDE considera que se debe dotar a las administraciones de algún mecanismo que les proteja respecto a potenciales prácticas abusivas. En concreto, ese mecanismo es la **facultad de revisión *ex post* de las transacciones**. Así, las Directrices autorizan a las administraciones a utilizar los resultados financieros posteriores a una transacción como indicio o presunción de que la conducta *ex ante* a dicha transacción no fue respetuosa con el principio de libre competencia.

No obstante, este tipo de presunción **no se debe emplear en los siguientes casos**:

- Cuando el contribuyente demuestre que las proyecciones utilizadas antes de (o en el momento de) la transacción eran fiables, considerando los riesgos y eventos razonablemente previsibles en ese momento. Además, deberá aportar evidencias de que cualquier diferencia significativa entre las proyecciones y la realidad se debe, bien a eventos no predecibles cuando se realizaron las proyecciones, bien a una evolución impredecible de factores considerados cuando se realizaron las proyecciones.
- La transmisión del intangible está cubierto por un acuerdo previo de valoración bilateral o multilateral.
- Las diferencias entre las proyecciones y la realidad no producen una desviación de más de un 20% respecto de la valoración del intangible establecida *ex ante*.
- Tras un periodo de comercialización de cinco años, la diferencia entre las proyecciones y los resultados reales en ese periodo no excede del 20%.

En definitiva, en los casos en los que el contribuyente pueda demostrar que las diferencias entre las proyecciones utilizadas en la valoración inicial del intangible y la posterior realidad económica obedecen, razonablemente, a circunstancias sobrevenidas no previsibles inicialmente, la administración no debería aplicar este tipo de análisis retroactivo para atacar la valoración de la transacción.

- **Valoración de ventas de bienes o prestaciones de servicios que incluyen intangibles**

Es necesario distinguir entre transmisiones o cesiones de intangibles propiamente dichas de operaciones de venta o prestación de servicio en los que hay una parte del precio que corresponde a algún tipo de intangible implícito en el producto (por ejemplo, la venta de una zapatilla de deporte que incluye la marca y el logo de una determinada compañía).

En primer lugar, por un lado se establece que en estos casos el intangible no debe ser objeto de retribución separada a la del bien o el servicio, pero sí que puede constituir un factor de comparabilidad que afecta a su precio.

Por otro lado, se distingue entre:

- Operaciones en las que existen comparables. Dependiendo de cada caso, cualquiera de los cinco métodos de precios de transferencia puede ser adecuado para valorarlas.
- Operaciones en las que no existen comparables. Se recomienda el uso del método de la distribución del resultado o de técnicas de valoración financiera.

IV. IMPLICACIONES

El objeto de los trabajos de la OCDE en esta área es **asegurar que los resultados de las operaciones entre partes vinculadas son consistentes con la realidad de la conducta de las partes y que los beneficios asociados a un intangible están alineados con el valor aportado y riesgos asumidos por cada parte** involucrada.

En los grupos de empresas en los que las funciones que generan valor (actividades DEMPE) y la propiedad legal de los intangibles están separadas, se deberá analizar con cuidado si el reparto de los beneficios actual entre las entidades del grupo es defendible, teniendo en cuenta los nuevos cánones. Para ello, se deberá prestar especial atención a las entidades que tienen capacidad real y ejercen el control sobre el riesgo de las actividades DEMPE.

En síntesis, estamos ante un nuevo **enfoque mucho más analítico** que el anterior en el que **el análisis funcional y de riesgos será la piedra angular** sobre la que deberá descansar la valoración de las operaciones sobre intangibles. La importancia que cobra el análisis de la conducta de las partes nos deparará **mayores niveles de subjetividad e incertidumbre**, lo que obliga a los grupos a reaccionar de manera rápida y proactiva.

Por otro lado, la forma en que se han realizado los análisis económicos hasta la fecha también deberá ser replanteada. Deberá **atenderse a la perspectiva de todas las partes involucradas con mucha más atención**, para lo que cobrarán especial relevancia el método de la distribución del resultado y las técnicas de valoración financiera.

Sin duda, estamos ante un panorama más incierto que hace prever no pocas dosis de controversia. Ante esta perspectiva, la mejor receta puede ser un **análisis crítico de la sostenibilidad de las prácticas actuales y una documentación de precios de transferencia sólida**, con especial atención sobre las evidencias relativas a las conductas de las partes y a las asunciones y premisas aplicadas en las proyecciones financieras empleadas.

---

(1) Dos sentencias de 9 de febrero de 2015 sobre una operación de *Leveraged Buy Out* en las que el tribunal considera que se realizan en abuso de derecho y una tercera de fecha 12 de febrero de 2015 en la que se cuestiona la existencia de motivos económicos para una operación de financiación y compraventa de acciones intragrupo.

Ver Texto

(2) Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias

Ver Texto

(3) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Ver Texto

EL RÉGIMEN OPCIONAL REGULADO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES PARA CONTRIBUYENTES PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES DE ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA. RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONOMICO Y OTRAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DE INTERÉS AL RESPECTO

IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA

Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

I. REGULACION DEL REGIMEN OPCIONAL

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tanto en el ámbito estatal como en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa, contempla un régimen de aplicación opcional por parte de los contribuyentes personas físicas residentes en Estados miembros de la Unión Europea.

En concreto, la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, vigente actualmente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, dedica su artículo 40 a la regulación de dicho régimen, con arreglo al cual:

"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.

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.

2. La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional regulado en este artículo. Las rentas se computarán por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

3. El tipo de gravamen aplicable será 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 en el período, con independencia del lugar donde se hubieran 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 se expresará con dos decimales.

4. La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las

rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida.

5. Para la determinación del período impositivo y del devengo del Impuesto se estará a lo dispuesto por la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los contribuyentes por dicho Impuesto.

6. Las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional regulado en el presente artículo no perderán su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

7. El régimen opcional no será aplicable en ningún caso a contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

8. Los contribuyentes por este Impuesto que formen parte de alguna de las modalidades de unidad familiar establecidas en el artículo 97 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el Título X de la citada Norma Foral, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

9. Lo dispuesto en este artículo se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

10. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de este régimen opcional."

El transcrito artículo 40 se encuentra desarrollado en los artículos 9 a 11 del Decreto Foral 11/2016, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regulando, en particular, el artículo 10 el contenido del régimen opcional, con arreglo al cual:

"Artículo 10. Contenido del régimen.

1. Una vez acreditada su procedencia, la aplicación del régimen opcional se desarrollará de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

2. La Administración tributaria determinará el importe del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período en que el contribuyente haya solicitado la aplicación del régimen opcional. El cálculo se llevará a cabo de acuerdo con las siguientes consideraciones:

a) Se tendrá en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período y las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

b) Será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 75 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

c) La Administración tributaria fijará el tipo medio de gravamen resultante, que será el resultado de multiplicar por 100 el siguiente cociente:

— En el numerador, el resultado de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones previstas en el Título VII de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa con excepción de la prevista en su artículo 91.

— En el denominador, la base liquidable. El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

d) El tipo medio de gravamen así obtenido se aplicará a la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas durante el período en territorio español por el contribuyente a quien sea de aplicación el régimen opcional.

3. Si el resultado de efectuar las operaciones descritas en el apartado anterior arroja una cuantía inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período por el contribuyente en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, incluyendo los pagos a cuenta, por las rentas obtenidas en territorio español, la Administración tributaria procederá, previas las comprobaciones necesarias, a devolver el exceso al mismo, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo siguiente."

En definitiva, como puede apreciarse, la principal virtualidad de dicho régimen de aplicación opcional se concreta en que, en caso de que el resultado de la liquidación practicada en virtud del mismo suponga una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procede devolver lo tributado en exceso.

Pues bien, la Junta Arbitral regulada en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco ha dictado recientemente varias Resoluciones, de gran interés por su novedoso contenido, que afectan a los puntos de conexión

previstos en el texto concertado a la hora de determinar a qué Administración corresponde resolver la solicitud efectuada por el obligado tributario no residente para la aplicación del referido régimen opcional, procediendo, en su caso, a devolver al mismo el exceso tributado por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Y, asimismo, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa en diversas Resoluciones se ha pronunciado sobre diversas cuestiones relacionadas con dicho régimen opcional, referidas a las rentas que deben ser o no tenidas en cuenta para determinar la procedencia de su aplicación.

A la exposición y análisis de unas y otras Resoluciones van a dedicarse las presentes notas.

II. RECIENTES RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONOMICO: EL SUPUESTO ESPECÍFICO DE PENSIONES PÚBLICAS PERCIBIDAS POR NO RESIDENTES. EL VACIO NORMATIVO DEL CONCIERTO ECONOMICO.

Tal y como se ha señalado, en fechas recientes, la Junta Arbitral regulada en los artículos 65, 66 y 67 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha tenido que resolver diversos conflictos planteados ante la misma, derivados de la aplicación del régimen opcional previsto en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para personas físicas residentes en Estados Miembros de la Unión Europea.

Tal y como prevé el artículo 66.Uno del Concierto Económico, desarrollado con posterioridad por el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, la referida Junta Arbitral tiene atribuidas las siguientes funciones:

"a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes."

En su virtud, en las Resoluciones 15/2015, de 19 de octubre (Ref. 219680/2015) y 19/2015 (Ref. 219217/2015) y 20/2015 (Ref. 219681/2015), ambas de 1 de diciembre, se da solución por la Junta Arbitral a tres interesantes conflictos suscitados entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en torno a la determinación de cuál de las dos Administraciones era la competente para resolver la solicitud efectuada por el obligado tributario relativa a la aplicación del régimen opcional objeto de análisis en las presentes notas.

El contenido de dichas Resoluciones puede resumirse en los siguientes términos:

1.- Supuestos de hecho determinantes del conflicto

Los tres supuestos de hecho planteados en dichos conflictos presentan idénticas características; a saber: persona física residente en un municipio del Estado francés perceptora de una retribución de trabajo pasiva, esto es, de una pensión satisfecha por la Administración del Estado español, derivada de su anterior condición de funcionario público al servicio de una Administración pública española, que solicita la aplicación del régimen opcional previsto en el IRNR y, en su caso, la devolución del importe tributado en exceso.

Y en los tres conflictos subyace la problemática derivada de la determinación de dónde deben entenderse obtenidas las referidas retribuciones pasivas, pensiones satisfechas por la Administración del Estado, a efectos de la aplicación del régimen opcional del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Así, tomando como referencia el supuesto al que da solución la Resolución 20/2015, en el mismo se analiza la siguiente situación:

Dña. XX, obligada tributaria residente en un municipio francés y que en el año 2011 percibía en España, en su condición de antigua funcionaria estatal, una pensión satisfecha por la Administración del Estado, presentó ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, una solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con dicho ejercicio.

Recibida dicha solicitud, la Diputación Foral de Gipuzkoa la remitió a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por considerar que dicha Administración era la competente para tramitarla, teniendo en cuenta asimismo, y entre otros aspectos, que las retenciones correspondientes a dicha pensión habían sido objeto de presentación e ingreso ante la Administración del Estado.

Recibida dicha solicitud por la AEAT, la devolvió a su vez a la Diputación Foral de Gipuzkoa por entender competente a la misma para su tramitación.

Ante ello, la Diputación Foral de Gipuzkoa planteó el oportuno conflicto negativo de competencia ante la Junta Arbitral, solicitando de dicho órgano el dictado de una Resolución que declarase su incompetencia para resolver la solicitud efectuada por la obligada tributaria por considerar que la misma correspondía a la Administración del Estado y, subsidiariamente, en caso de entender que la competencia para resolver la solicitud le correspondía, que declarase su competencia para la exacción de las cantidades objeto de declaración e ingreso en la AEAT, en concepto de retención a cuenta o de autoliquidación del IRNR, correspondientes a aquellas rentas que se consideren obtenidas en Gipuzkoa.

2.- Posturas de las partes en conflicto: Diputación Foral de Gipuzkoa y Administración del Estado.

Apoya la Diputación Foral de Gipuzkoa su pretensión de incompetencia básicamente en dos argumentos:

- Primero: El trabajo del que derivan las pensiones debe entenderse prestado en territorio común al haberse satisfecho por su desempeño retribuciones públicas por parte de la Administración del Estado.

Entiende así la Diputación Foral de Gipuzkoa que, por aplicación de lo previsto en los vigentes entonces artículos 21 y 22 del Concierto Económico, debían considerarse obtenidas en territorio común las pensiones derivadas de un empleo o trabajo anterior prestado a la Administración del Estado por el que se hubiese satisfecho por dicha Administración retribuciones públicas, y que sólo podrían considerarse obtenidas en territorio guipuzcoano las mismas si el empleo anterior del que derivasen se hubiera prestado a la Administración guipuzcoana, satisfaciéndose por la misma retribuciones públicas.

Frente a ello, en las alegaciones presentadas dentro del procedimiento arbitral por la AEAT, la Administración estatal sigue manteniendo su incompetencia al efecto, basada igualmente en lo previsto en los artículos 21 y 22 del Concierto Económico, si bien con referencia adicional a la nueva redacción dada al artículo 22 por la Ley 7/2014, de 21 de abril.

Vayamos pues a ver, en primer lugar, lo que disponían dichos preceptos en la fecha aplicable al supuesto objeto de conflicto para analizar después lo posteriormente previsto en el artículo 22 en su redacción vigente desde 2014.

En lo que a las presentes notas afecta, en su redacción vigente en la fecha de conflicto, disponían dichos preceptos que:

> *"Artículo 21. Normativa aplicable.*
>
> *Uno. 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.*
>
> *(…)*
>
> *Dos. Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será tenida en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español."*
>
> *"Artículo 22. Exacción del Impuesto.*
>
> *(…)*
>
> *Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:*
>
> *(…)*
>
> *c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco."*

Como puede apreciarse, no se recoge en los mismos un punto de conexión específico referido al lugar en que deben entenderse obtenidas las pensiones.

Siendo ello así, con el objeto de llenar dicha laguna la Diputación Foral de Gipuzkoa en los fundamentos jurídicos del escrito de conflicto planteado ante la Junta Arbitral, acudió a lo previsto en la normativa sustantiva reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en concreto a lo previsto en los siguientes preceptos:

- El artículo 12 de la Norma Foral 2/1999, reguladora del IRNR en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que disponía que:

"Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio guipuzcoano las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:

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 (…).

e) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio guipuzcoano"

- Y el artículo 13.1.c) 2º del RDL5/2004, de 5 de marzo, con arreglo al que se consideran rendimientos de trabajo obtenidos en territorio español las *"retribuciones públicas satisfechas por la Administración española".*

En base a lo dispuesto en ellos, y por extensión, entiende la Diputación Foral de Gipuzkoa que las pensiones objeto de conflicto deben entenderse obtenidas en territorio común al derivar de un empleo o trabajo anterior prestado a la Administración del Estado al haberse satisfecho por su prestación por parte de dicha Administración retribuciones públicas.

En sus alegaciones, sin embargo, según ya se ha indicado, la Administración del Estado rechaza la argumentación expuesta por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Señala al respecto la AEAT que la normativa invocada no permite concluir que se establezca una distinción en función de qué Administración o entidad privada satisfizo las retribuciones por el trabajo prestado que dio origen a la pensión.

Y acude la Agencia estatal, como criterio interpretativo para resolver el conflicto, a lo previsto en la nueva redacción dada al artículo 22. por la Ley 7/2014, de 21 de abril, que modificó la anterior redacción del Concierto precisamente para introducir, en su apartado Dos, un punto de conexión específico para determinar el lugar de obtención de las rentas percibidas por un no residente sin establecimiento permanente cuando consisten en una pensión o prestación similar.

Dispone así dicho precepto, en su versión vigente desde el 23 de abril de 2014 , que:

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios (…):

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco:

a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco.

b') Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco."

Partiendo de ello, entiende la AEAT que la pensión objeto de conflicto debe entenderse percibida en Gipuzkoa al haberse prestado en Gipuzkoa el trabajo del que deriva, conclusión a la que llega por la aplicación de un presunción basada en que *"…las dos últimas declaraciones presentadas por el IRPF lo fueron ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa…"*

- Segundo: Las retenciones correspondientes a dichas pensiones se ingresaron en la Administración del Estado.

En opinión de la Diputación Foral de Gipuzkoa su posición viene igualmente avalada por lo previsto en el artículo 23. Dos del Concierto Económico, con arreglo al cual:

"Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo."

La Diputación Foral de Gipuzkoa, aplicando lo previsto en dicho artículo, argumenta que la pretensión de la AEAT en relación con la materia objeto del conflicto llevaría a la situación de que la dicha Diputación tendría que efectuar una devolución respecto de unos rendimientos de los que no hubiera percibido previamente ninguna retención (recuérdese que las retenciones correspondientes a las pensiones se habían ingresado en el Estado) lo que, en ausencia en la normativa del Concierto de cualquier precepto conforme al cual deba efectuarse una compensación entre Administraciones, le lleva a la conclusión de que no es defendible una interpretación de los preceptos en liza que lleve a la práctica de la retención y de la exacción del Impuesto por Administraciones diferentes.

Sostiene, frente a ello, la AEAT que no resulta procedente vincular la Administración en la que se deben ingresar las retenciones y pagos a cuenta con la que tiene la competencia de exacción y, en este caso, de devolución, porque ambas

pueden diferir como sucede, al amparo del Concierto Económico, en otros casos como por ejemplo en el IRPF. Y que no es defendible que se niegue a un contribuyente el derecho a una devolución porque no exista un mecanismo de compensación entre Administraciones.

3.- Opinión de la Junta Arbitral

Posicionadas ambas Administraciones en los referidos términos, se dicta la Resolución de la Junta Arbitral que recoge en lo fundamental las siguientes consideraciones:

- En la redacción que estaba vigente en el ejercicio 2011, al que se concreta el conflicto, el artículo 22 sólo recogía una regla genérica en relación con el lugar donde se entienden percibidos los rendimientos de trabajo a efectos del IRNR y no recogía ninguna regla específica en relación con las pensiones, existiendo, por tanto, una laguna al respecto.
- En la redacción modificada, en vigor desde el 23 de abril de 2014, cuando el conflicto ya estaba planteado, se incorporó al texto del artículo 22 del Concierto un nuevo apartado Dos.c.b'), que viene a llenar la referida laguna al establecer que las pensiones, en particular, se entenderán obtenidas en el País Vasco "cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco".

Así las cosas, a juicio de la Junta Arbitral, la exacción del IRNR, y de sus retenciones e ingresos a cuenta, en el caso de un contribuyente no residente en España que obtenga en España rendimientos derivados de una pensión, está claro que desde el 23 de abril de 2014 corresponde a la Administración, estatal o vasca, en función del lugar en el que se hubiera prestado el empleo del que deriva dicha pensión.

Y así por entenderse obtenidas en el País Vasco las pensiones derivadas de un empleo prestado en el País Vasco, también corresponde a las Haciendas Forales la tramitación de las solicitudes del régimen de opción para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea referidas a devengos posteriores al 23 de abril de 2014.

- Sin embargo, en opinión de la Junta Arbitral en los devengos anteriores a dicha fecha, como es el del objeto de conflicto, la contestación a la cuestión de qué Administración es competente para exaccionar tanto el IRNR como las retenciones e ingresos a cuenta por los rendimientos derivados de una pensión obtenida en España por un no residente, requiere un razonamiento más complejo que precisa llenar el vacío normativo existente.

Y al efecto, en su Resolución la Junta Arbitral parte de una afirmación genérica de gran interés extensible u extrapolable a cualquier otra situación conflictiva. Señala así la Junta que los vacíos y lagunas existentes en el texto normativo del Concierto Económico deben colmarse con las previsiones recogidas en el mismo, sin que sea de recibo acudir a lo previsto en normativa externa al mismo, como puede ser, en el caso analizado, la normativa reguladora del IRNR.

Dice así la Junta que:

"En el régimen del Concierto Económico, el propio texto del Concierto fija los puntos de conexión conforme a los cuales se determina, en cada caso, la Administración competente para actuar o la normativa aplicable a cada obligación tributaria. Las normativas que regulan las concretas obligaciones tributarias en el ámbito del territorio común y de los territorios forales no pueden sino acatar lo que el Concierto Económico ha establecido, en cada caso, en materia de puntos de conexión.

De este modo, los textos reguladores de los tributos del territorio común y de los territorios forales en ningún caso podrían constituir textos normativos de referencia para delimitar el marco de competencias entre el Estado y el País Vasco. Así, no nos hacen servicio para delimitar el ámbito común o foral en el que las rentas se entienden obtenidas, ni las previsiones de la Ley reguladora del IRNR en el territorio común, el RDL 5/2004 de 5 de marzo, ni las la Norma Foral reguladora del IRNR en Gipuzkoa, la NF 2/1999, de 26 de abril, respecto a dónde se entienden obtenidas las rentas, en todo el territorio español cuando se regulan en la LIRNR o en el concreto territorio guipuzcoano en la NFIRNR. Las previsiones de la LIRNR respecto a cuándo se entienden obtenidas en España las rentas de los no residentes, sirven para delimitar el hecho imponible del Impuesto, que es, además, un tributo concertado de normativa común de modo que su delimitación del hecho imponible debe ser acatada por las normativas forales. Y las previsiones de la NFIRNR de Gipuzkoa, respecto a cuándo se entienden obtenidas en Gipuzkoa las rentas de los no residentes, sirven para delimitar el ámbito de competencias de la Diputación Foral de Gipuzkoa una vez que el punto de conexión del Concierto Económico haya previsto que la competencia pertenece genéricamente al País Vasco."

Y así, en su búsqueda, dentro del propio Concierto Económico, de la forma de dar cobertura al vacío normativo existente, acude la Junta Arbitral:

- En primer lugar, a las reglas previstas en dicho texto para delimitar la competencia para exigir las retenciones a cuenta del IRPF derivadas de las pensiones o la tributación en el IRPF de las pensiones.

Se analizan así por parte del órgano arbitral diversas reglas especiales del Concierto que anulan la regla general de anudar la competencia de exacción con la residencia del perceptor.

Así por ejemplo el artículo 7 del Concierto Económico que, con carácter general, en su apartado uno, remite la

competencia de exacción de las retenciones correspondientes a las pensiones a la Administración de la residencia habitual del perceptor y que en su apartado dos, sin embargo, incluye una regla especial para el caso de las pensiones, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por la Administración del Estado a sus funcionarios y empleados, atribuyendo al Estado la competencia para su exacción.

Se observa asimismo por el órgano arbitral que la derogación del criterio general de atribuir la competencia en relación con las retenciones a la Administración de la residencia del perceptor se reitera en el artículo 9.e) del Concierto Económico en relación con las pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, que tienen el carácter de rendimientos de capital mobiliario. También en este caso se dispone que cuando la pensión sea pagada por la Administración del Estado, la retención será exigida por ésta.

Sin embargo, considera la Junta Arbitral que no parece que el recurso a dichos preceptos sea idóneo para la integración del vacío que se precisa.

A juicio de la Junta: *"…, la residencia del perceptor como regla de delimitación de la competencia exaccionadora es, por definición, inútil en el caso de las percepciones recibidas por un no residente que, obviamente no reside ni en el territorio común ni el territorio vasco. Por ende, la derogación singular de la regla genérica de la residencia para el caso de las pensiones pagadas por la Administración del Estado no se justifica en el caso de las percibidas por no residentes, precisamente porque no se puede derogar de forma singular una regla general que por definición es inservible. De hecho, el legislador, ni siquiera en la reforma del Concierto por la Ley 7/2014 que ha introducido un regla de competencia específica para delimitar la competencia en relación con las pensiones percibidas por los no residentes, se ha fijado en el pagador de la pensión. Significativamente, este caso es el único del Concierto en el que no se prevé que las pensiones pagadas por la Administración del Estado arrastren competencias exaccionadoras en favor de la Administración del Estado*.

- Y, en segundo lugar, a los preceptos que están en el origen del conflicto, esto es, al artículo 21 en relación con el 22.c) del Concierto Económico.

El artículo 22.c) en su redacción vigente en 2011, antes de la reforma, consideraba obtenidos en el País Vasco los rendimientos derivados directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

Según indica la Junta Arbitral, la Sra. XX en su condición de jubilada, no presta un trabajo dependiente ni en el País Vasco ni en el territorio común, pero la pensión percibida por ella sí que es un rendimiento que deriva indirectamente del trabajo prestado por ella antes de jubilarse.

Por tanto, concluye la Junta señalando que: "… no se ve obstáculo en admitir que son retribuciones derivadas indirectamente del trabajo las percepciones que remuneran el mismo de forma diferida, bien en forma de pensiones percibidas por el propio trabajador jubilado y pagadas, bien por el empleador (pensiones complementarias de jubilación, indemnización por despido, etc.) o bien por la Seguridad Social o el Estado como pensiones contributivas, así como las prestaciones por desempleo, e incluso las pensiones percibidas por los allegados del trabajador fallecido (pensiones de viudedad u orfandad).

Así, para determinar dónde debe entenderse percibida la pensión de la Sra. XX es necesario determinar en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión que percibe. … Alcanzamos con este razonamiento la misma conclusión que integra la solución legislativa que se encontró para la cuestión al modificar el Concierto Económico mediante la Ley 7/2014. "

Llegados a este punto, es evidente que la Junta Arbitral se enfrenta con el problema de delimitar donde se entiende prestado el trabajo anterior del que deriva la pensión, y al hilo de ello, efectúa interesantes afirmaciones tales como que:

- El lugar de presentación de las declaraciones del IRPF es sólo un elemento de prueba para determinar el lugar de residencia, pero no el lugar de prestación del trabajo, que puede coincidir o no con el de residencia.
- El lugar de prestación del trabajo del que deriva la pensión puede que no haya sido exclusivamente ni el País Vasco ni el Territorio Común, por lo que no pude darse una contestación indiscutida a la cuestión de en cuál de los dos territorios se entiende generada, porque se habrá generado en ambos.
- Como es preciso dar una solución al conflicto, teniendo en cuenta que el Concierto Económico en ningún caso prevé que un sujeto pasivo del IRPF o del IRNR deba tributar, por un mismo período, ante las dos Administraciones, al contrario de lo que ocurre con otros impuestos como el IVA o el Impuesto sobre Sociedades, será necesario determinar en cuál de los dos territorios se prestó el trabajo mayor número de días.
- La Administración que finalmente resulte competente para la aplicación del régimen opcional por entenderse obtenida en su territorio la pensión objeto de conflicto será igualmente competente para exigir las retenciones del IRNR correspondientes a dicha renta, por derivarse así de lo establecido en el artículo 23.Dos del Concierto Económico que ordena que las retenciones correspondientes a rentas obtenidas por contribuyentes que operan sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del propio Concierto.

4.- Comentario al respecto.

Las Resoluciones analizadas presentan un gran interés, no sólo por su contenido sino sobre todo porque no puede pasar inadvertido que en ellas la Junta Arbitral, con el objeto de dar solución a los conflictos ante ella planteados, se ve obligada a crear "ex novo" un punto de conexión no previsto en el Concierto Económico.

Y cabe cuestionarse si ello no va más allá de las competencias de la misma, habida cuenta de que el Concierto Económico le atribuye la función de interpretar los puntos de conexión en el mismo previstos, pero no la de idear uno nuevo, que es lo que en definitiva ha hecho el órgano arbitral.

Por lo demás, en lo que al contenido de dichas Resoluciones afecta, cabría efectuar las consideraciones:

- El punto de conexión propuesto, puede resultar de muy difícil aplicación en muchos casos. Adviértase que se basa en una cuestión de prueba material del lugar de prestación de un trabajo anterior, que puede resultar muy distante en el tiempo y ser en ocasiones imposible de demostrar. Así, en la propia Resolución 15/2015 puede advertirse la referida dificultad de prueba cuando la Junta Arbitral alude a que: *"…la pensión percibida …deriva de un trabajo prestado en toda apariencia en el País Vasco, y más concretamente en Gipuzkoa…"*

En cualquier caso, no cabe perder de vista que la misma dificultad de prueba va a plantearse en relación con el nuevo punto de conexión incluido en el artículo al artículo 22.del Concierto Económico por la Ley 7/2014 ates referida, en cuanto que también se remite al lugar de prestación del empleo del que deriva la pensión.

- No obstante lo anterior, lo que sí merece un comentario totalmente favorable por lo que en la práctica recaudatoria pueda suponer a las Administraciones enfrentadas, es la consideración por parte de la Junta de que en todo caso deben coincidir en la misma Administración la competencia de exacción de la retención o ingreso a cuenta y del propio IRNR, lo que por lo demás claramente deriva del Concierto Económico.

III. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA: RENTAS A TENER EN CUENTA PARA DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE APLICACIÓN DEL REGIMEN OPCIONAL

El Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa ha tenido también ocasión de abordar en varias de sus Resoluciones diversas cuestiones afectantes a cuales son las rentas que deben de tomarse en consideración para determinar la procedencia de aplicación del régimen opcional objeto de las presentas notas y, en particular, a si entre las mismas deben incluirse rentas no sujetas a tributación en España, por aplicación de lo previsto en Convenios de Doble Imposición Internacional, o rentas sujetas pero exentas.

Así cabe destacar, entre otras, las siguientes Resoluciones:

- Resolución nº 31.519, de 10 de junio de 2014 (Ref. 162356/2014).

Es objeto de impugnación en la misma la actuación del Servicio de Gestión de Impuestos Directos, que entiende que la reclamante no cumple los requisitos establecidos en la normativa reguladora del IRNR para la aplicación del régimen opcional objeto de análisis, porque obtuvo una ganancia patrimonial de 16.217,71 euros por la transmisión de una vivienda sita en Francia, de manera que incumple el requisito de que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de su renta esté constituida por los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio español, dado que, según los datos obrantes en el expediente, éstos ascienden a 32.584,90 euros y la totalidad de la renta, teniendo en cuenta dicha ganancia, es de 48.803,14.

El TEAF confirma la actuación del Servicio de Gestión, trayendo a colación lo ya acordado en sus anteriores Resoluciones nº 30.998 de 20 de junio de 2013 y nº 30.169 de 15 de diciembre de 2011, en las que vino a señalar que:

"… puesto que las ganancias obtenidas por un contribuyente constituyen parte de su renta obtenida en el ejercicio, este Tribunal considera que, a efectos de determinar el cumplimiento del requisito en cuestión, debe tenerse en cuenta la "totalidad de su renta", sin perjuicio de que, por aplicación del precepto al que alude la reclamante en relación con la reinversión del importe de la venta de una vivienda habitual, o de otros, dicho componente de la renta, u otros, pudieran no someterse a tributación por diferentes motivos."

Advertir, no obstante, que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en Sentencias recaídas en diversos Recursos, tales como recursos 253 y 254/20008 y 853/2011 (Sentencia núm. 268/2013, de 15 de mayo) ha sentado un criterio diferente al del TEAF y ha venido a señalar que a los efectos analizados *no deben computarse las ganancias obtenidas en España que resulten exentas por aplicación de la normativa interna, basando dicha consideración en que la normativa del IRNR alude en este ámbito a "importes netos".*

Precisa así el Tribunal que:

"…como, a los efectos del cómputo se está a importes netos, a determinar de acuerdo con la normativa legal sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; .. y ya sabemos que los rendimientos netos se configuran en el ámbito tributario como rendimientos con deducción de gastos, encontrándonos con la singularidad de que en relación con los incrementos patrimoniales, derivados por la enajenación de la vivienda habitual, la normativa tributaria prevé la exclusión de gravamen en el supuesto de reinversión, lo que aquí había ocurrido, es el presupuesto del que partimos, no está en cuestión, que debe tener como consecuencia que sea a

estos efectos una renta no relevante en los términos que se defiende en la demanda, dado que a los efectos de la incidencia tributaria tiene un valor cero."

- Resolución número 29.384, de 29 de septiembre de 2010 (Ref. 244366/2010).

Es objeto de impugnación en la misma igualmente la actuación del Servicio de Gestión de Impuestos Directos, que vino a considerar que no se daban las condiciones normativamente exigidas para la aplicación del régimen opcional por haber obtenido la reclamante un rescate de una EPSV por la que no había tributado en el IRNR, por lo que se incumplía el requisito de tributación efectiva al efecto exigida.

El Servicio de Gestión, teniendo en cuenta que en el ejercicio 2008 los aquí reclamantes rescataron una EPSV por un importe de 6.700 euros cada uno, por la que no tributaron por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, considera que no se dan los requisitos necesarios para acceder a lo solicitado, y resuelve en los Acuerdos impugnados desestimar las peticiones de aplicar el régimen opcional.

Frente a ello la reclamante consideraba que dicho rescate no debía tomarse en cuenta, basándose al respecto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, y concretamente en su artículo 22, para indicar que esa modalidad de rentas no puede someterse a imposición en España, sino que debe tributar, única y exclusivamente, en Francia, país donde radica su residencia.

Sin embargo, el TEAF entiende que:

"… el hecho de que la renta en cuestión sólo pueda someterse a tributación en Francia no implica que ... no deba tenerse en cuenta.", considerando que: "En consecuencia, lo que implica lo concluido por este Tribunal es que, en casos como el que nos ocupa, en los que se obtengan en territorio español rendimientos del trabajo o de actividades que, por aplicación del Convenio, no pueden someterse a tributación en dicho territorio, no puede aplicarse el régimen opcional.", aludiendo además, a que "En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su Resolución número 641, de 16 de marzo de 2004, en la que concluye que, teniendo en cuenta que de acuerdo con el apartado 12 del Protocolo del Convenio para evitar la doble imposición, si el consultante desarrolla su trabajo en España en alguno de los municipios fronterizos con Francia, los rendimientos del trabajo obtenidos en España sólo podrían someterse a imposición en Francia, no podría hacer uso de la opción prevista en el artículo 33 de la Ley 41/1998, por no cumplir el requisito de haber tributado efectivamente tales rendimientos por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes."

Apuntar que dicha Resolución fue confirmada por la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco Sentencia num. 652/2012 de 5 diciembre (Ref. 2530/0/2012), en la que se señala que:

"… la Sala siguiendo el criterio expresado en la sentencia nº 539/2009, de 30 de julio (Rec. 675/2007), considera ajustada a derecho la interpretación que efectúa el acuerdo recurrido, toda vez que el art. 33 de la Norma Foral 2/1999 (LPV 1999, 194) , exige que al menos el 75% de la totalidad de la renta se haya obtenido en España, pero se trata de un condición necesaria pero no suficiente, ya que además exige que la renta obtenida en España por rendimientos del trabajo y/o de actividades económicas, aun la que excede de dicho porcentaje, haya tributado efectivamente por el Impuesto de no Residentes, lo que no supone trato discriminatorio de los no residentes respecto de los residentes, toda vez que éstos tributan por la totalidad de sus rentas y como consecuencia de ello, sufren la mayor onerosidad que conlleva la progresividad del impuesto, siendo así que la interpretación que los recurrentes postulan, según la cual sólo sería exigible la tributación efectiva del 75 % de las rentas, a lo que conduce es una situación más beneficiosa del no residente que, como en el caso ocurre, no ha tributado por la totalidad de sus rentas en España, ya que el fraccionamiento de la renta obtenida a efectos de su tributación, repartiéndola entre Francia y España, disminuye la progresividad del impuesto, razón por la cual no cabe concluir que la interpretación postulada haya de ser acogida por exigencias del principio de igualdad de trato a residentes y no residentes."

- Resolución nº 30065, de 19 de octubre de 2011 (Ref. 227202/2011).

En la misma se analiza igualmente un supuesto en el que al reclamante se le negó la posibilidad de aplicar el régimen opcional por incumplir el requisito de que la totalidad de sus rendimientos del trabajo hubiesen tributado efectivamente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, puesto que únicamente los rendimientos del trabajo obtenidos del Gobierno Vasco habían tributado por el referido impuesto, mientras que no lo habían hecho otros rendimientos de trabajo satisfechos por una entidad privada, dada su condición de trabajador fronterizo.

Y señala el TEAF al respecto que:

"…si bien es cierto que podría alegarse que los rendimientos del trabajo de la empresa privada, por los que no ha tributado y obtenidos en Gipuzkoa, sólo pueden someterse a tributación en el Estado de residencia de conformidad con lo dispuesto en la disposición 12 del Protocolo del Convenio, … es criterio de este Tribunal, confirmado por sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de julio de 2009 y 15 de febrero de 2011 (que desestima los recursos interpuestos contra las resoluciones 27.195 y 27.906 de este Tribunal, de fechas 28 de febrero de 2007 y 30 de abril de 2008, en las que expusimos este criterio), que, a efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo 33, deben tenerse en cuenta la

totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, sin perjuicio de que, bien por aplicación de las exenciones previstas en el artículo 13 de la propia Norma Foral 2/1999, o por aplicación de lo dispuesto en un tratado o convenio internacional, no deban de considerarse posteriormente a efectos de determinar la renta gravable."

ANÁLISIS DE LA UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES NO RESIDENTES PARA LA EXPLOTACIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN POR ARTISTAS Y DEPORTISTAS RESIDENTES EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA Y LA APLICABILIDAD DE NORMAS ANTIELUSIÓN A PARTIR DEL ESTUDIO DE ESTRUCTURAS UTILIZADAS EN TERRITORIO COMÚN

AITOR FERNÁNDEZ LANDA

Director de la Cámara de Comercio de Gipuzkoa

I. INTRODUCCIÓN

La utilización de sociedades interpuestas es una tradicional fuente de conflictos entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes.

En este sentido, en el ámbito de las personas artistas o deportistas profesionales ha sido habitual la utilización de estructuras societarias en el extranjero para la explotación de derechos de imagen.

En los últimos años estas estructuras societarias para la explotación de los derechos de imagen de artistas y deportistas han venido siendo cuestionadas -con un importante reflejo mediático- por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los tribunales en territorio común.

A continuación se analiza desde la perspectiva guipuzcoana la normativa aplicable y las prácticas que han venido cuestionándose en territorio común y sus eventuales consecuencias en relación al Impuesto sobre el la Renta de las Personas Físicas de Gipuzkoa (en adelante **"IRPF guipuzcoano"** y el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas (en adelante "**IRGF**"), entre otros.

Para ello, en primer lugar se expondrán algunas de las estructuras utilizadas por deportistas internacionales residentes en territorio común -de acuerdo a la información disponible al público-.

En segundo lugar, se analizarán las consecuencias de dichas estructuras desde el punto de vista de la legislación tributaria de territorio común y, en particular, de sus normas antielusión.

Por último, se analizarán las normas existentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y su eventual aplicabilidad respecto de estructuras societarias análogas a las puestas de manifiesto en territorio común.

II. ESTRUCTURAS SOCIETARIAS NO RESIDENTES UTILIZADAS O ATRIBUIDAS A DETERMINADOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN TERRITORIO COMÚN PARA CANALIZAR LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

Los medios de comunicación, en atención a la relevancia pública de los deportistas profesionales (futbolistas en particular) han venido revelando información relativa a la utilización de sociedades no residentes interpuestas por éstos.

A continuación se analizan algunas de dichas estructuras de acuerdo a la información públicamente disponible.

Mediante la referencia a estas informaciones únicamente se persigue analizar la naturaleza y el funcionamiento de estas estructuras societarias para la explotación de derechos de imagen.

En algunos casos, se han producido condenas judiciales por su utilización, pero otras estructuras atribuidas a deportistas profesionales se encuentran pendientes de calificación administrativa o judicial.

En este sentido, en ningún caso las referencias que se realizan a continuación deben entenderse como contrarias a la presunción de inocencia o buena fe de aquellos deportistas profesionales a los que, habiendo sido atribuidas estructuras societarias para la explotación de derechos de imagen con ánimo de elusión fiscal en medios de comunicación, no hayan sido objeto de condena penal y/o liquidaciones administrativas.

1. Estructura societaria empleada por D. Lionel Andrés Messi Cuccittini

Seguidamente se resume el contenido de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha 5 de julio de 2015 **(1)** , relativa a la condena a D. Lionel Andrés Messi Cuccittini como autor de tres delitos contra la Hacienda Pública

de los artículos 305 y 305.bis por la defraudación en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante "**IRPF**") correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, así como al padre de éste, D. Jorge Messi Pérez en calidad de cooperador necesario.

En síntesis, la referida Sentencia considera probado que D. Lionel Andrés Messi Cuccittini omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en su declaración del IRPF correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen.

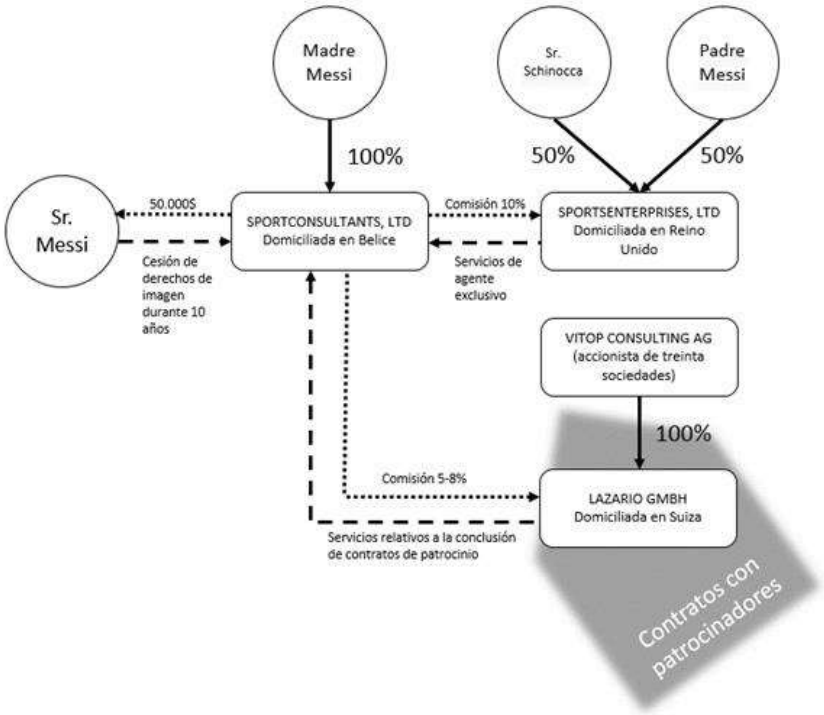
Así, la obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública española mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del ejercicio 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad (SPORTCONSULTANTS, LTD primero y JENBRIL S.A. despúes), tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones.

Estas sociedades en legislaciones opacas, a su vez licenciaban los derechos de imagen del futbolista profesional a sociedades radicadas en territorios que habían suscrito convenios para evitar la doble imposición con otros países.

Además, la Sentencia destaca que estos países -Reino Unido y Suiza- contaban con una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades radicadas en territorios "opacos".

En definitiva, se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el Sr. Messi, se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española.

En cuanto a la controvertida estructura societaria, en su configuración inicial puede expresarse gráficamente del siguiente modo:

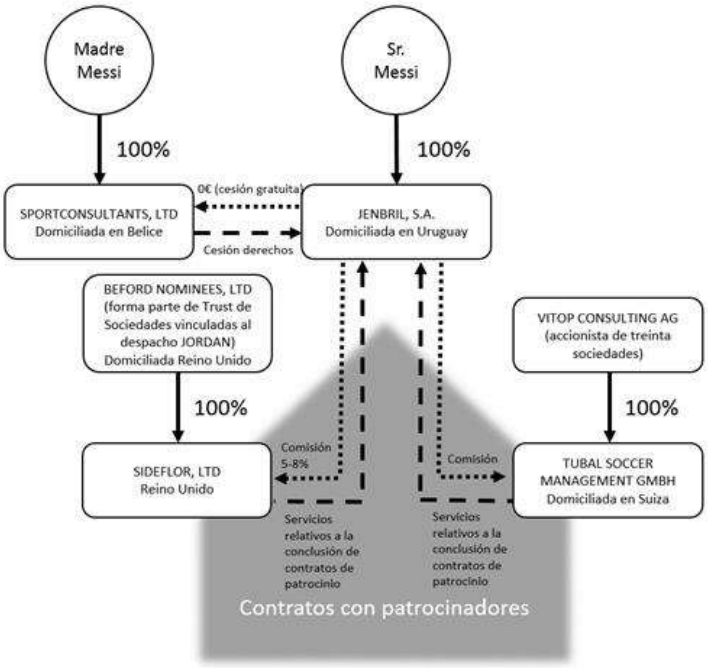


Como puede apreciarse, SPORTCONSULTANTS, LTD era una sociedad propiedad al 100% de la madre del Sr. Messi.

Esta sociedad recibía los ingresos relativos a los patrocinadores del Sr. Messi, una vez descontada la comisión de LAZARIO GMBH.

Posteriormente esta estructura es modificada, cediendo SPORTCONSULTANTS, LTD todos sus derechos y beneficios derivados de los derechos de imagen del Sr. Messi de forma gratuita a la sociedad JENBRIL S.A., domiciliada en Uruguay.

Como consecuencia de esta cesión, la estructura pasa a ser la siguiente:



Según la Sentencia, Belice y Uruguay, en el momento de comisión de los hechos, eran países cuya legislación permitía la residenciación en su territorio de sociedades con opacidad en cuanto a la identidad de sus propietarios y rentas, y que permitían acciones al portador, accionistas y administradores fiduciarios y sin inscripción en registros públicos. Además, eximían de tributación por las rentas obtenidas fuera de su territorio.

Estas sociedades no estaban radicadas en paraísos fiscales (ni Belice ni Uruguay tenían dicha consideración). Sin embargo, los peritos entendieron que ello no impide considerar que se comportaban exactamente igual que otros países calificados como tal y que su opacidad fiscal era absoluta, permitiendo que el beneficiario final de las rentas permaneciera oculto para el fisco español.

No obstante, las sociedades radicadas en Belice y Uruguay no intervenían directamente en la celebración de operaciones con países terceros porque esto habría podido suponer que las rentas recibidas hubiesen quedado sujetas en el país de la fuente.

Ello habría motivado la utilización de sociedades radicadas en Reino Unido y Suiza que en aquel momento eran países con una amplia red de convenios suscritos para evitar la doble imposición, y cuya legislación no penalizaba fiscalmente las operaciones realizadas con sociedades residenciadas en países como Belice y Uruguay.

En Reino Unido y Suiza únicamente tributaban las comisiones obtenidas por las sociedades intermediarias, mientras que, como se ha indicado, en Belice y Uruguay estas rentas no tributaban al haberse obtenido en territorios terceros.

En este sentido, la Sentencia establece que se simularon una serie de operaciones que se fueron sucediendo en el tiempo y que tenían como elemento característico un engaño a la Hacienda, materializado en una ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. El único objetivo de esta compleja maniobra negocial habría sido ocultar a la Hacienda Pública los ingresos generados por la explotación de los derechos de imagen y quién era el verdadero perceptor de los mismos.

Un elemento fundamental de esta conclusión es que los precios de la cesión de los derechos de imagen del Sr. Messi eran, o bien ridículos, o bien inexistentes, así como la incoherencia de algunas fechas de los contratos suscritos. Por ello, se concluye que los contratos de cesión encerraban una finalidad muy distinta a la reflejada en su redactado, sin auténtica voluntad de transmisión de estos derechos.

Además, debe considerarse que la explotación de los derechos de imagen fue encomendada a SPORTCONSULTANTS, LTD y a JENBRIL, S.A., que carecían de infraestructura para llevar a cabo la gestión de las prestaciones que les eran contractualmente encomendadas.

El Tribunal cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012, que define la simulación en relación a los delitos contra la Hacienda Pública como *"(…) una conducta engañosa que de forma indirecta evade la norma tributaria (…)"* y *"(…) se caracteriza porque las partes quieren un fin distinto de la causa típica del negocio (…)"*.

En este sentido, el Tribunal realiza una referencia a los artículos 16 y 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante "**LGT**").

Por todo ello, la Sentencia considera que se trata de contratos simulados de cesión de derechos, que son mera apariencia y que carecen de eficacia.

El Sr. Messi no declaró los ingresos derivados de las cesiones de sus derechos en el IRPF ni la tenencia de las participaciones en las citadas sociedades interpuestas en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante "**IP**").

Los peritos de Hacienda imputaron en el IRPF del Sr. Messi los ingresos por los contratos suscritos con diferentes entidades en concepto de derechos de imagen (permitiendo la deducción de las comisiones pagadas, como criterio más favorable para el contribuyente).

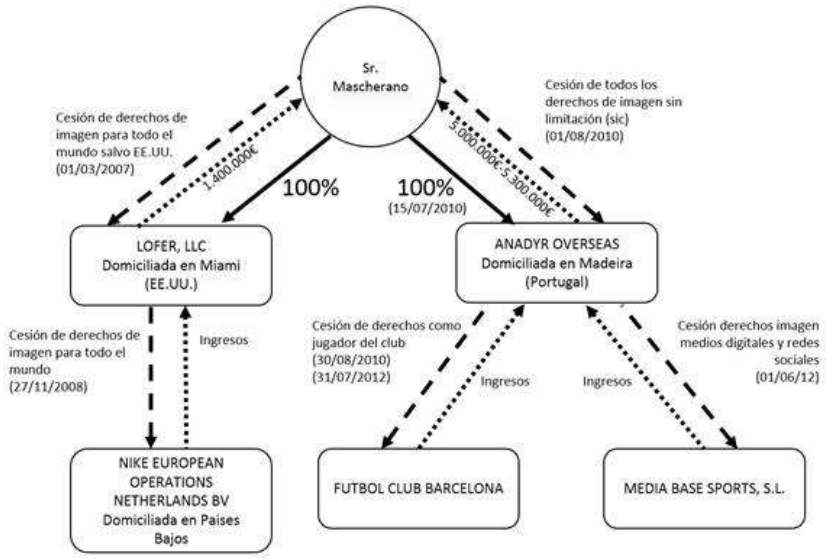
De todo ello se deriva la comisión de los citados delitos al Sr. Messi.

Por último, cabe destacar que las retribuciones que el FUTBOL CLUB BARCELONA satisfacía por la cesión de los derechos de imagen del Sr. Messi (exclusivamente como jugador de dicho club), en ningún ejercicio superaron el límite del 15% establecido en el artículo 92 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 (en adelante "**LIRPF**").

2. Estructura societaria empleada por D. Javier Alejandro Mascherano

La Sentencia que condena en conformidad al futbolista profesional D. Javier Alejandro Mascherano **(2)** como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública de los artículos 305 y 305.bis también describe la estructura societaria empleada por aquel para la explotación de derechos de imagen.

En este caso, se trata de dos sociedades, una radicada en Miami (EE.UU.) y la otra radicada en Madeira (Portugal). Gráficamente, dicha estructura puede representarse del siguiente modo:



Como puede apreciarse, existía una estructura societaria compuesta por sociedades no residentes, pero éstas merecen distinta valoración por parte del Tribunal.

Por un lado, está el caso de la sociedad estadounidense propiedad del Sr. Mascherano (LOFER, LLC) y que suscribió un contrato de cesión de derechos de imagen con NIKE. El Tribunal menciona en relación a la misma la naturaleza "virtual" de la sociedad, el hecho de que era gestionada y estaba domiciliada en el domicilio facilitado por el agente registral que se ocupaba de los aspectos contables y fiscales y la falta de empleados de la misma.

En cualquier caso, la Sentencia indica que LOFER LLC se trata de una *Limited Liability* Company que no tributaba en EE.UU. como una *Corporation* sino transparentando sus rentas al socio.

En este sentido el Tribunal considera que Mascherano debería haber declarado estas rentas en España en el IRPF así como la tenencia de las participaciones en el IP.

Por otro lado, en relación a la sociedad radicada en Madeira (Portugal) y propiedad del Sr. Mascherano, ANADYR OVERSEAS, el Tribunal considera que el contrato suscrito por el Sr. Mascherano con ésta es simulado.

En concreto, el Tribunal indica que se trata de una simulación absoluta, sin causa ni voluntad real de llevar a cabo la cesión de los derechos de imagen del jugador a una sociedad domiciliada en una jurisdicción de conveniencia y características fiduciarias, a los únicos o principales efectos de dar cobertura formal a unos servicios y lugares de realización de los mismos que permitiesen eludir la tributación de los derechos al Sr. Mascherano, al que el Tribunal

califica como "auténtico beneficiario".

Se indica que las sociedades domiciliadas en Madeira y constituidas antes de 2001 (como era el caso de la Sociedad que adquirió el Sr. Mascherano), disfrutaban de una exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades portugués hasta 2011, tributando a partir del ejercicio 2012 a un tipo reducido del 4%.

El motivo por el que considera que dicha cesión constituye una simulación se debe a que el contrato de cesión carece de voluntad contractual por cuanto se ceden derechos que previamente se habían cedido sin limitación (salvo EE.UU.) a LOFER, LLP, que a su vez los había cedido a NIKE.

No habiendo causado este hecho ninguna reacción entre las partes, el Tribunal concluye que se trata de una simulación.

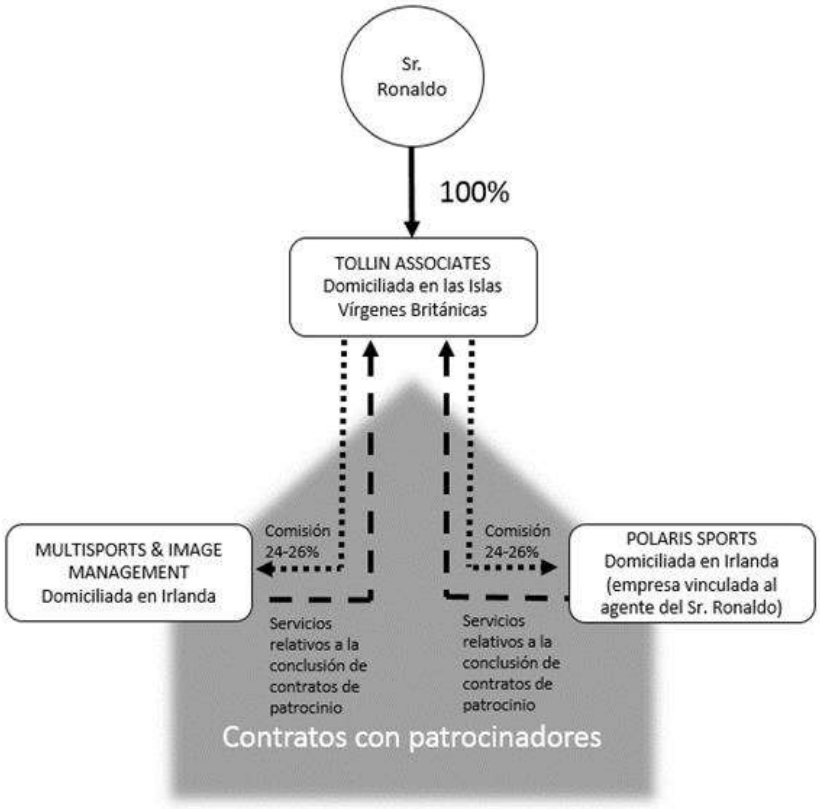
Como elementos adicionales de la existencia de la referida simulación, la Sentencia indica que existía una discrepancia de 300.000 euros entre el precio del contrato recogido en números y en letras, riesgo poco probable si un contrato de semejante alcance hubiese sido suscrito por partes independientes y no vinculadas.

Asimismo, el Tribunal considera que la sociedad carecía de infraestructura alguna, no considerando relevante que a partir de enero de 2012 ANADYR OVERSEAS contratase a una empleada por 3 horas a la semana al ser un requisito exigido por la normativa de la zona franca de Madeira para disfrutar de las ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, indica que la sociedad estaba domiciliada en un mismo domicilio con otras 23 sociedades y que todas ellas tenían el mismo administrador que ANADYR OVERSEAS.

3. Estructura societaria atribuida a D. Cristiano Ronaldo dos Santos Aveiro

De acuerdo a noticias publicadas en medios de comunicación **(3)** , la Agencia Tributaria habría atribuido a D. Cristiano Ronaldo dos Santos Aveiro una estructura societaria similar a la expuesta en relación a D. Lionel Andrés Messi Cuccittini; es decir, la utilización de sociedades en territorios opacos junto con sociedades comisionistas en países con una importante red de convenios para evitar la doble imposición y un trato favorable para operaciones con paraísos fiscales.

Pues bien, de acuerdo a las informaciones publicadas, la estructura societaria atribuida al Sr. Ronaldo habría tenido inicialmente la siguiente forma:



Se trataría, como en los casos anteriores, de sociedades sin medios materiales o humanos y los importes derivados de la explotación de derechos de imagen canalizados hacia la sociedad radicada en las Islas Vírgenes Británicas no habrían sido declarados en España.

No obstante, las noticias publicadas inciden en el hecho que durante los años respecto de los cuales la Agencia

Tributaría estaría realizado sus actuaciones de inspección el Sr. Ronaldo habría estado tributando en España bajo el Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español del artículo 93 LIRPF. Este régimen permitía al jugador tributar en España bajo las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Como es conocido, una de las consecuencias más importantes de dicho régimen tributario es que la imposición se realiza únicamente sobre rentas de fuente española. Paralelamente, en el IP, los beneficiarios de dicho régimen tributan por obligación real, i.e. únicamente por los bienes y derechos radicados en España.

En este sentido, si bien el caso presenta similitudes con las estructuras antes indicadas, está por ver como valorará la Agencia Estatal de Administración Tributaria la condición de contribuyente acogido al antecitado régimen fiscal.

Es decir, el quid de la eventual regularización consistiría en determinar, en primer lugar, si la estructura societaria expuesta obedecía o no a la voluntad de simular la cesión de derechos y si siendo esto así, los ingresos percibidos por el jugador podrían haberse considerado renta de fuente española.

A este respecto, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece en su artículo 13, en relación a las rentas que tienen la consideración de rentas obtenidas en territorio español (i.e. de fuente española) que tienen esta naturaleza, entre otros, los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

A este respecto, el artículo establece asimismo que tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

De acuerdo a lo anterior, cabría sostener que, en principio, si la estructura societaria se considerase simulada, el Sr. Ronaldo únicamente debería haber tributado en España por aquellos ingresos relacionados con la cesión a residentes en España de sus derechos de imagen.

4. Notas comunes a las estructuras analizadas

Las estructuras societarias expuestas en los apartados anteriores, ponen de manifiesto la superación por parte de deportistas de élite los denominados esquemas "triangulares" para canalizar sus derechos de imagen a favor de nuevos esquemas societarios más complejos.

Estas estructuras societarias que ahora han puesto de manifiesto las actuaciones de la Administración tributaria de territorio común y medios de comunicación utilizan sociedades interpuestas tanto en territorios opacos de baja tributación (con independencia de que tengan o no la consideración de paraísos fiscales) en combinación con sociedades radicadas en países con una amplia red de convenios de doble imposición que, además, no penalizan las operaciones con aquellas jurisdicciones opacas.

En este punto, cabe destacar las consideraciones de la Administración respecto de la domiciliación de sociedades en territorios que no teniendo la consideración reglamentaria de paraísos fiscales son descritos como "opacos" y que operan "exactamente igual que otros países calificados como tal".

Estos territorios opacos "garantizan tanto el desconocimiento de la identidad de los beneficiario de los ingresos como el ocultamiento a la Hacienda de terceros países".

Es decir, que parecería que la Administración tributaria, ante la proliferación de convenios para evitar la doble imposición con jurisdicciones que reglamentariamente habían recibido la calificación de paraíso fiscal mantendría cautelas respecto de los mismos y estas cautelas no estarían directamente apoyadas en su extinta naturaleza formal de paraíso fiscal sino basadas sus prácticas opacas.

Adicionalmente, cabe destacar que uno de los elementos diferenciales de dichas estructuras complejas es que algunas de las sociedades interpuestas no son propiedad de los deportistas que ceden los derechos de imagen, de forma que seguir la pista desde las mismas a sociedades directamente vinculadas a los deportistas en territorios opacos resulta más complicado para la Administración tributaria.

Por último, otra nota característica común en las estructuras societarias analizadas es la falta de sustancia de las sociedades interpuestas, que carecen de medios humanos o materiales.

III. NORMATIVA ANTIELUSIÓN EMPLEADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN TERRITORIO COMÚN PARA CONTRARRESTAR LAS ESTRUCTURAS SOsocietarias EMPLEADAS POR DEPORTISTAS PROFESIONALES

En los casos analizados sobre los que se ha dictado sentencia condenatoria por fraude fiscal (casos relativos a los Sres. Messi y Mascherano), la institución central empleada por los Tribunales -y la Administración Tributaria- ha sido la simulación.

1. Elementos de la simulación apreciados por la Administración tributaria en territorio común respecto de las

estructuras controvertidas

El artículo 16 LGT establece respecto de la simulación lo siguiente:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente" (el énfasis es nuestro).

Pues bien, como se ha indicado, la Administración Tributaria apreció en los casos antedichos la existencia de simulación o, incluso, simulación absoluta.

Esta apreciación administrativa, refrendada después por las correspondientes sentencias, consistente en que en las aludidas cesiones de derechos de imagen no existía de facto una voluntad negocial real para realizar la cesión y que lo único que se pretendía era la ocultación de rentas a la administración tributaria española se fundamenta en la constatación de determinadas circunstancias.

Así, las circunstancias que en los casos analizados son consideradas por la Administración tributaria como reveladoras de la simulación, son las siguientes:

a) Los precios de los contratos eran muy bajos, inexistentes o presentaban incoherencias difíciles de asumir en un contrato real.

b) Incoherencias en las fechas de los contratos.

c) Falta de sustancia o medios materiales y humanos en las sociedades interpuestas (tanto en las domiciliadas en territorios opacos como las domiciliadas en jurisdicciones no opacas).

d) El hecho de que las sociedades interpuestas estuviesen domiciliadas en despachos dedicados a la domiciliación de sociedades y su gestión contable y fiscal.

e) Contenido imposible del contrato, i.e. cesión de derechos que previamente habían sido cedidos a un tercero y el hecho de que las partes concernidas por la segunda cesión no hubiesen manifestado nada al respecto.

Debe analizarse, por tanto, si estos elementos coinciden con los que tradicionalmente han sido identificados por la jurisprudencia para apreciar la existencia de simulación en el ámbito tributario.

2. Elementos de la simulación en la jurisprudencia del Tribunal Supremo

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2016 recuerda que *"La existencia de simulación exige que exista una declaración disconforme con la auténtica voluntad de las partes con la finalidad de ocultación a terceros (…)"*.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2015 señaló que la simulación *"(…) supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico (…) Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (art. 1261 CC)"*.

Esta Sentencia define los elementos integrales del concepto de simulación como (i) la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y (ii) la finalidad de ocultación a terceros (i.e.) a la Administración Tributaria.

Por tanto, entendemos que las circunstancias que permitieron la apreciación de la simulación en los citados casos se ajustan a los elementos exigidos por el Tribunal Supremo, en la medida en que estas circunstancias contribuyen a acreditar que la verdadera voluntad de las partes no era concluir la cesión de los derecho de imagen sino ocultar su existencia al fisco.

En todo caso, el propio Tribunal Supremo recuerda que la valoración de la simulación es *"(…) una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica"*.

IV. ANÁLISIS DE LA EVENTUAL UTILIZACIÓN DE ESTRUCTURAS SOCIETARIAS NO RESIDENTES POR DEPORTISTAS O ARTISTAS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA A LA LUZ DE SU NORMATIVA

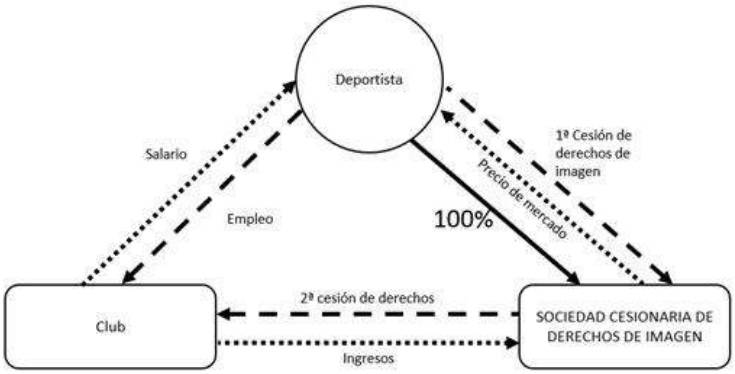
Como se ha indicado, en territorio común han tenido lugar una serie de actuaciones administrativas tendentes a regularizar la situación tributaria de deportistas profesionales que canalizaban sus ingresos por la explotación de sus derechos de imagen a través de sociedades no residentes de naturaleza opaca.

Se analiza a continuación el tratamiento que podrían tener dichas conductas de acuerdo a la normativa guipuzcoana en vigor.

1. No existencia de previsiones relativas a la imputación de rentas por cesión de derechos de imagen

En primer lugar, debe señalarse la inexistencia en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante "**NFIRPF**") de la imputación de rentas por cesión de derechos de imagen regulada en territorio común en el artículo 92 LIRPF.

En esencia, esta normativa de territorio común implica que si los empleadores pagan a los deportistas que tienen contratados en el ámbito de una relación laboral en concepto de derechos de imagen más del 15% del total de su salario total (sueldo más derechos de imagen) a través de una sociedad vinculada al deportista y que es cesionaria de sus derechos de imagen, los deportistas deben imputar en la Base Imponible del IRPF dichos ingresos:



Sin perjuicio de la imputación, se permite al contribuyente deducir los impuestos pagados por la sociedad interpuesta cesionaria.

Por último, cabe destacar que la imputación de las rentas recibidas por la sociedad debe hacerse en la base imponible general del IRPF.

Los deportistas profesionales con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, no están sometidos, por tanto, a dicha limitación respecto del pago de los derechos de imagen por su club a una sociedad vinculada a éstos que haya resultado cesionaria de dichos derechos.

No obstante, entendemos que resulta plenamente predicable respecto de estas sociedades el requisito de que cuenten con medios humanos y materiales suficientes para llevar a cabo su actividad.

Esta exigencia viene siendo demandada por la Administración tributaria en territorio común **(4)** , que está cuestionando este tipo de sociedades al considerar que si no cuentan con sustancia alguna pueden configurar un negocio simulado al objeto de evitar la tributación de los derechos de imagen del deportista en sede de su IRPF.

Además, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, como sucede en territorio común, la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista a su sociedad deberá realizarse de acuerdo a su valor de mercado al tratarse de una operación vinculada en el sentido del artículo 42.3 de la Norma Foral 2/2014, 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFIS).

2. Utilización de sociedades no residentes por artistas y deportistas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa

Una vez apuntada la (importante) diferencia entre la normativa en territorio común y en el Territorio Histórico de Gipuzkoa respecto de la imputación de los rendimientos derivados de la explotación de derechos de imagen, debemos analizar la utilización de sociedades interpuestas no residentes de la forma expresada en los anteriores epígrafes de acuerdo a la normativa Guipuzcoana por artistas y deportistas.

En primer lugar, debe recordarse la doctrina del Tribunal Supremo en relación a las distintas categorías conceptuales elaboradas en torno a la elusión fiscal, evasión fiscal y economía de opción (valga por todas la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011):

El ordenamiento tributario tiene la necesidad de diseñar instrumentos específicos para conciliar, en su ámbito, la proyección contradictoria de dos principios: *el de legalidad y tipicidad tributaria, de una parte, que impide la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal*, de manera que queda excluida la posibilidad de la analogía (art. 23.3 LGT/1963 y 14 LGT/2003); *y el de justicia tributaria, que exige que deban tributar todas las manifestaciones*

de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en la configuración estricta del hecho imponible.

Así, para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; **y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal** *(el énfasis es nuestro).*

Es decir, que la utilización de sociedades en territorios que permitan una reducción de la carga tributaria no representa, por si misma, una actuación ilícita. Puede ser simplemente una manifestación de la economía de opción.

Menos aún, cabría señalar, si dicha sociedad está radicada en un territorio de la Unión Europea, considerando la libertad de establecimiento y de movimiento de capitales en el seno del mercado único de acuerdo a lo establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En todo caso, si estamos ante estructuras societarias como las cuestionadas en territorio común, en las que no existe una voluntad real de ceder los derechos de imagen y se caracterizan por la utilización de sociedades sin sustancia alguna y diversas incoherencias contractuales, entendemos que también en el Territorio Histórico de Gipuzkoa podrían resultar de aplicación las normas antielusión, en este caso, las contenidas en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante "NFGT").

Pues bien, en este sentido debe destacarse que la redacción del artículo 16 LGT y el artículo 15 NFGT, ambos referidos a la simulación tienen idéntico contenido.

En consecuencia, parece razonable afirmar que ante esquemas societarios como los indicados, la reacción de la Administración tributaria foral podría ser equivalente a la de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: la apreciación de conductas tendentes a minorar la base imponible del contribuyente dar el tratamiento tributario correspondiente a las operaciones subyacentes y, en su caso, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

No obstante, como se ha indicado, cualquier utilización de sociedades no residentes en territorios con una tributación ventajosa para la explotación de derechos de imagen no puede interpretarse automáticamente por la Administración tributaria foral como una simulación tendente a la ocultación de ingresos.

Evidentemente, habrá que estar a las circunstancias concurrentes en el caso aplicable.

Sin perjuicio de lo anterior, sí resulta posible a la luz del análisis realizado anticipar algunas de las características que deberán reunir estas estructuras para tratar de evitar situaciones contingentes desde el punto de vista fiscal:

a) La utilización de más de una sociedad deberá limitarse a lo que resulte razonable desde el punto de vista económico: En los ejemplos analizados las sociedades que intermediaban desde países con una nutrida red de convenios de doble imposición y trato favorable a las operaciones con territorios "opacos" (Suiza, Reino Unido e Irlanda) no parecen tener sentido económico alguno más allá del de facilitar a los pagadores de los patrocinios y a los receptores últimos de las rentas un trato fiscal favorable.

b) Las sociedades utilizadas deberán contar con medios humanos y materiales suficientes para desarrollar la actividad de la explotación de los derechos de imagen del artista o deportista: No existiendo sustancia alguna en las mismas, parece difícil justificar su interposición para un motivo distinto del mero ahorro fiscal. En este sentido, que las sociedades se encuentren domiciliadas en despachos profesionales dedicados a la constitución y gestión de sociedades *offshore* puede ser interpretado como un indicio más de la falta de sustancia en la sociedad.

c) La remuneración establecida entre la o el artista o deportista y la sociedad cesionaria de los derechos de imagen deberá realizarse de acuerdo a su valor de mercado. Paralelamente el contrato de cesión debería reunir las condiciones propias de un contrato real (coherencia, atribución de riesgos, etc).

d) El o la artista o deportista deberá declarar los rendimientos recibidos por la cesión (o en su caso, otras rentas que pueda recibir la sociedad) en su IRPF guipuzcoano así como en el IRGF, si esto fuese exigible.

Entendemos que cumpliendo los requisitos anteriores resultaría posible y ajustada a derecho la utilización de sociedades no residentes como cesionarias de derechos de imagen por artistas y deportistas residentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Sin embargo, no se puede perder de vista la reciente reforma operada en el artículo 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, relativo a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional con efectos 1 de enero de 2017.

El citado artículo regula, como es conocido, la imputación de determinadas rentas pasivas al sujeto pasivo del IRPF guipuzcoano correspondientes a sociedades no residentes que controle y tengan una tributación inferior al 75% de la que hubiese correspondiendo conforme a la NFIS en lo referente a dichas rentas.

Pues bien, como consecuencia de esta reforma:

a) Se incluyen dentro de las categorías de rentas imputables, entre otras, las derivadas de la cesión de derechos de imagen; y

b) Se imputará toda la renta obtenida por la sociedad (no sólo la referente a las categorías de renta establecidas en el artículo 51.2 NFIRPF) si ésta no cuenta con medios materiales y personales.

Por tanto, esta modificación deberá tenerse en cuenta a la hora de planificar fiscalmente la gestión de los derechos de imagen.

V. CONCLUSIONES

De acuerdo a los casos, normas y jurisprudencia analizada, cabe extraer las siguientes conclusiones:

a) Determinados deportistas profesionales residentes en territorio común han abandonado las tradicionales estructuras societarias triangulares para la explotación de derechos de imagen por estructuras más complejas a través de sociedades no residentes.

b) Estas nuevas estructuras comportan la utilización de sociedades radicadas en territorios calificados como "opacos", que permiten ocultar a la Hacienda Pública la obtención de rentas derivadas de la explotación de derechos de imagen en combinación con sociedades domiciliadas en países con una amplia red de convenios para evitar la doble imposición y que, paralelamente, permiten llevar a cabo operaciones con las antedichas jurisdicciones "opacas" de forma laxa.

c) Estas estructuras reúnen de acuerdo a la LGT y la interpretación realizada por Administración tributaria de territorio común los elementos necesarios para calificarlas como negocios simulados que no tendrían otro objetivo distinto a eludir el pago de impuestos.

d) En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, aquellos/as artistas y deportistas que utilicen estructuras complejas como las discutidas en territorio común pueden afrontar las mismas consecuencias: apreciación de simulación, calificación del acto de acuerdo a la naturaleza de del mismo y eventual comisión de infracciones administrativas o delitos.

e) Sin perjuicio de lo anterior, resulta posible la utilización de sociedades no residentes para la explotación de derechos de imagen de artistas y deportistas residentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa que reúnan determinados requisitos de sustancia y de razonabilidad económica.

---

(1) http://www.elperiodico.com/es/noticias/barca/messi-sentencia-pdf-5250807

Ver Texto

(2) Extractada en la Ponencia "La tributación los derechos de imagen en deportistas y otros profesionales" de D. Pedro Castro Salmerón, Fiscal del Servicio Especial de Delitos Económicos de la Fiscalía Provincial de Barcelona disponible en http://www.fiscal.es (Enlace)

Ver Texto

(3) http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2016/12/02/5841d852468aeb61028b462b.html

Ver Texto

(4) http://cadenaser.com/programa/2016/10/05/el_larguero/1475700636_038749.html

Ver Texto

Impuesto sobre la renta de no residentes: rentas obtenidas sin establecimiento permanente

Roberto Bernales Soriano

Abogado-Economista
Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Deusto

I. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 21 del Concierto Económico, el IRNR se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas por el Estado, salvo que se obtengan mediante un establecimiento permanente situado en el País Vasco. Los diversos Territorios Históricos han aprobado la correspondiente normativa que desarrolla el impuesto **(1)** .

Por ello, el tipo de rentas objeto de análisis en este capítulo, aún reguladas en la correspondiente normativa foral, siguen la misma regulación que la establecida en la normativa estatal **(2)** . La remisión que se hace a la normativa del IRPF o del IS lo es en su mayor parte a la legislación estatal puesto que no cabría una remisión a la normativa foral correspondiente que vaciara de contenido la distribución competencial del Concierto.

La primera cuestión a dilucidar a la hora de analizar este tipo de rentas será la de la existencia o no de un establecimiento permanente, pues el tratamiento y la normativa aplicables pueden ser radicalmente diferentes si no se diera tal circunstancia.

Igualmente, habrá de tomarse en consideración la posible existencia de un convenio para evitar la doble imposición. La regulación que haga el posible convenio sobre cuándo existe un establecimiento permanente así como el tratamiento de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente puede diferir sustancialmente de lo dispuesto en nuestra normativa interna.

II. LOCALIZACIÓN DE RENTAS. EXACCIÓN DEL IMPUESTO

Las normas sobre exacción vienen recogidas en el art. 22 del Concierto y habrán de complementarse con las recogidas en las respectivas NNFF.

La exacción del impuesto en caso de rentas obtenidas sin establecimiento permanente se realiza sobre la base de entender que dichas rentas han sido producidas u obtenidas en el País Vasco con arreglo a dos criterios:

- Criterio de la fuente (territorialidad): se entienden obtenidas en el País Vasco las rentas que se deriven de operaciones realizadas en el País Vasco
- Criterio del pago: se entienden obtenidas en el País Vasco aquellas rentas que se paguen por quienes están ubicados, es decir, tengan su domicilio fiscal, en este territorio, al margen de dónde se hayan realizado las operaciones.

En caso de que con arreglo a los criterios de localización y exacción establecidos específicamente para los diferentes tipos de rentas, una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios (común y foral), su exacción corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco. En el caso de que fuera persona jurídica o establecimiento permanente, las rentas se van a localizar en el País Vasco.

- En su totalidad en caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco;
- En proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco en caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a las administraciones vascas y a la estatal.

Este último criterio es el que se aplica específicamente a cierto tipo de rentas. En concreto, las rentas correspondientes a:

- Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades,
- los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas,

– los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes,

– las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por entidades privadas

Se van a entender obtenidas o producidas en territorio vasco:

– En su totalidad en caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco, o bien

– En proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco en caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a las administraciones vascas y a la estatal.

En este caso, además, para facilitar la exacción del impuesto se establece que la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos (sic) será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente (que puede ser el pagador u otra persona), sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

Por tanto, territorialidad, lugar de tributación (según criterios del Impuesto de Sociedades), residencia habitual y domicilio fiscal de los presentadores o pagadores, pueden ser los criterios que habrá que tener en cuenta a la hora de localizar las rentas correspondientes.

Analizaremos en cada uno de los tipos de rentas los criterios específicos del Concierto y NNFF. Estas NF establecen **(3)** que se interpretarán en concordancia con la normativa del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto de Sociedades. Así mismo establecen **(4)** que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en ellas y, en su defecto, a los criterios establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Entendemos que esta remisión a la regulación del IRPF en los territorios forales podría chocar con las competencias atribuidas en el Concierto y vaciar de contenido el principio de que la regulación material del IRNR en el País Vasco ha de seguir la normativa del estado, además de suponer, en ciertos casos, situaciones discriminatorias (que podrían ocurrir en sentido inverso si la remisión fuera siempre a la LIRPF).

III. RENTAS SUJETAS Y NO EXENTAS Y RENTAS EXENTAS

Una parte importante de las rentas obtenidas en territorio vasco por no residentes sin establecimiento permanente va a estar exenta de tributación por establecerlo así las respectivas NFIRNR (siguiendo lo dispuesto en el art. 13 de la LIRNR).

De forma resumida podemos agrupar las citadas exenciones de la siguiente forma:

– En general, todas aquellas recogidas en el art. 7 de la LIRPF

– Rendimientos del trabajo: becas de las Administraciones Públicas.

– Rendimientos de capital mobiliario:

  ◦ Rendimientos de Deuda Pública

  ◦ Rendimientos de valores emitidos en España por no residentes sin establecimiento permanente

  ◦ Rendimientos de las cuentas de no residentes

  ◦ Rentas del arrendamiento, cesión de contenedores o buques y aeronaves a casco desnudo, utilizado en la navegación marítima o aérea internacional. En el caso de aeronaves, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales represente más del 50 por ciento de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

  ◦ Intereses y cánones de acuerdo con la Directiva sobre Intereses y Cánones de la UE

  ◦ Dividendos de acuerdo con la Directiva Matriz-Filial de la UE.

  ◦ Dividendos obtenidos por Fondos de pensiones e Instituciones de Inversión Colectiva de la UE

  ◦ Dividendos con cargo a rentas no integradas en la base imponible, en ciertos casos.

– Ganancias patrimoniales:

  ◦ Ganancias obtenidas de valores emitidos en España por no residentes

  ◦ Ganancias de la transmisión de contenedores o buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional. En el caso de aeronaves, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales represente más del 50 por ciento de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

  ◦ Ganancias derivadas de las transmisiones o reembolso de participaciones en Fondos de inversión cotizados, salvo que se obtengan a través de paraísos fiscales.

IV. NORMAS COMUNES A LAS RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La regulación del impuesto en las distintas NFIRNR establece las normas comunes aplicables a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, sin perjuicio de que son de aplicación otras normas por remisión expresa o por integración interpretativa. Igualmente habrá de tenerse en cuenta, primeramente, los criterios de localización y las rentas exentas **(5)** para pasar a la aplicación de dichas normas comunes que se refieren a:

- La base imponible
- La cuota tributaria
- Las deducciones a aplicar
- El devengo de dichas rentas

Así mismo, existen normas comunes que se refieren a aspectos relacionados con la obligación material de pago de la deuda (presentación de autoliquidaciones, obligaciones formales y obligaciones de retener.)

1. Base imponible

A. Regla general

a. Contribuyentes que no sean residentes en la UE

Con carácter general, se establece **(6)** que 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, determinado de acuerdo con las normas de la Ley del IRPF estatal (LIRPF) **(7)** , sin que sean de aplicación las reducciones. Esta regla general es aplicable, como veremos, a los rendimientos de trabajo y de capital (mobiliario e inmobiliario).

Además, se establece con carácter general que la cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes es deducible para la fijación de la base imponible.

b. Contribuyentes residentes en la UE y en estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo (EEE) con los que exista efectivo intercambio de información tributaria

Las referencias a estos Estados se entenderán hechas a los Estados miembros del EEE con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria, en los términos previstos en la disposición adicional correspondiente de la NFGT de cada Territorio. **(8)**

Pues bien, desde el 1 de enero de 2010 los contribuyentes residentes en un estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, pueden aplicar las siguientes reglas especiales:

1) Para la determinación de la base imponible correspondiente a los **rendimientos** que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

- En caso de **personas físicas**, los gastos previstos en la LIRPF, 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.
- En caso de **entidades**, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS) **(9)** , 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.

2) La base imponible correspondiente a las **ganancias patrimoniales** se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la LIRPF **(10)** , salvo lo relativo a la no computación de ganancia o pérdida patrimonial en caso de reembolso o transmisión de acciones de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) con forma societaria en ciertos casos. **(11)**

B. Reglas especiales

La imputación de rentas inmobiliarias, que ha desaparecido de la regulación del IRPF en el ámbito foral (único supuesto de imputación recogido en la normativa del IRNR), los rendimientos de actividades económicas, las operaciones de reaseguro y las ganancias patrimoniales tienen reglas específicas de valoración de la base imponible, como veremos.

Además, son de aplicación las normas sobre operaciones vinculadas establecidas en las respectivas Normas Forales del Impuesto de Sociedades (Art. 15.2). Entendemos que esta remisión ha de conllevar que la regulación es la misma que en el IS estatal, de lo contrario se vaciaría de contenido el marco competencial establecido en el Concierto tal como hemos señalado anteriormente.

2. Cuota tributaria

A. Tipo general

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible, con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o

del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

B. Tipos específicos

Existen tipos específicos para los rendimientos que provengan de:

– Trabajo personal, en ciertos casos, como pensiones y trabajos de duración temporal, entre otros.

– Capital mobiliario: dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, así como intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

– Actividades económicas específicas como operaciones de reaseguro y navegación marítima y aérea internacional

– Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones patrimoniales

3. Deducciones

Solo es posible practicar las siguientes deducciones de la cuota:

– Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en la LIRPF **(12)** . Es decir:

◦ Las deducciones previstas en la Ley de incentivos al mecenazgo **(13)** .

◦ El 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas y a las asociaciones de utilidad pública, no comprendidas en el anterior epígrafe

◦ El 20 por 100 de las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Fundaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores con ciertos límites.

– Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

– Por su parte, las correspondientes Normas Forales de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo **(14)** también establecen su propia deducción al señalar los contribuyentes del IRNR que operen sin establecimiento permanente tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción, determinada según lo dispuesto en esa Norma Foral, en las declaraciones que por dicho Impuesto presenten por hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

4. Devengo

El Impuesto sobre la renta de no residentes se devengará:

– Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.

– En el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

– Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.

– En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

– Las rentas presuntas, es decir las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas al impuesto, las cuales se presume que son retribuidas salvo prueba en contrario **(15)** , se devengarán cuando resultaran exigibles o, en su defecto, el 31 de diciembre de cada año.

– En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

Los contribuyentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente han de tributar separadamente por cada devengo total o parcial de las rentas sometidas a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

V. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS TIPOS DE RENTAS

1. Rendimientos de trabajo personal

A. Tipos de rendimientos y localización

Existen dos puntos de conexión a la hora de establecer cuándo los rendimientos de trabajo se entienden obtenidos en territorio vasco:

– Lugar de la prestación de la actividad que exige que el trabajo se realice en territorio vasco

– Criterio del pago:

– retribuciones pagadas por personas que realicen actividades económicas en el País Vasco o por entidades o establecimientos permanentes situadas en territorio vasco.

– retribuciones públicas pagadas por las Administraciones vascas

Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo se entienden obtenidos en el País Vasco y, por tanto, la exacción del IRNR corresponde a la Diputación Foral competente:

– Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco. A estos efectos se entenderá prestado el trabajo en territorio vasco cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por las Administraciones vascas o de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio vizcaíno o por establecimientos permanentes situados en el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional. Esta regla 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.

– Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente dicho territorio o 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. Para la consideración de prestaciones similares la normativa del impuesto se remite a la normativa foral del IRPF **(16)** .

– Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades, cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco; sin embargo, como hemos señalado anteriormente, las retribuciones se entenderán obtenidas en el País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco en el caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones

Apreciadas en su conjunto, las rentas que se consideran rendimientos de trabajo en el IRNR son las mismas que en el IRPF con la excepción de los derechos de autor generadores de rendimientos del trabajo **(17)** (Art. 17.2.d) LIRPF que en la LRINR se califican como cánones según veremos.

En este apartado, es de destacar el régimen opcional para contribuyentes residentes en estados miembros de la UE que les permite tributar por el IRPF en ciertos casos **(18)** .

B. Base imponible

La base imponible de estos rendimientos estará constituida por la cuantía íntegra devengada sin deducción ni reducción alguna. No pueden deducirse ni las reducciones por rendimientos irregulares, ni los gastos deducibles para hallar el rendimiento neto, ni las reducciones por el mero hecho de obtener este tipo de rendimientos.

Sin embargo, los contribuyentes que sean residentes en la UE o en un estado del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria, pueden deducir los gastos previstos en la LIRPF siempre que acrediten que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España. Entendemos que sería discutible la imposibilidad de deducibilidad en caso de una posible inclusión de gastos deducibles en la LIRPF que no tuvieren tal vinculación económica, pues conllevaría una discriminación no fácilmente justificable bajo el prisma de las libertades fundamentales de la UE.

C. Cuota

Los rendimientos serán gravados al tipo general del 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Existen los siguientes tipos específicos:

– Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes a las que se refiere el artículo 1 de esta Norma Foral, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

Importe anual pensión hasta Euros	Cuota Euros	Resto pensión hasta Euros	Tipo
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

– Tipo del 8 por 100. Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes siempre que no sean contribuyentes por el IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100.

– Tipo del 2 por 100. Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravarán al tipo del 2 por 100.

2. Rendimientos de capital mobiliario: dividendos, intereses y cánones

A. Tipos de rendimientos y localización

A la hora de calificar los rendimientos como dividendos, intereses o cánones, ante la falta de definición específica en la NFIRN habremos de acudir a los criterios establecidos en la normativa del IRPF.

En cuanto a la localización, corresponde a las Haciendas forales la exacción del IRNR en el caso de rendimientos de capital mobiliario

- Satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco o entidades públicas vascas, así como los satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes en las siguientes cuantías:
  - En su totalidad en caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco, o bien
  - En proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco en caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a las administraciones vascas y a la estatal.
- Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Cuando estos dos criterios no coincidan, se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

a. Dividendos

De acuerdo con las NNFF del impuesto, se va a tributar en el País Vasco por los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades públicas vascas con domicilio fiscal en los diferentes territorios históricos, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas en las cuantías vistas anteriormente (totalidad o en proporción al volumen de operaciones, según los casos).

Se considera dividendos y demás participaciones en fondos propios, de acuerdo con la normativa de IRPF **(19)** los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario. Sin embargo, después de la reforma de 2014, para las sociedades no cotizadas se introduce la novedad de que si se generan reservas durante el período de tenencia de la participación, el reparto de la prima tributa directamente como dividendo sin reducir el valor de adquisición, hasta el límite del citado incremento. El exceso sí minorará el valor de adquisición de la participación. Esta norma tiene como fin evitar el diferimiento de la tributación del reparto de beneficios a través del reparto de la prima.

Señalar que a partir del 1 de enero de 2015 la participación en beneficios de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil estaría indudablemente incluida en este concepto. Igualmente incluidos están los rendimientos que procedan de los partes de fundador y bonos de disfrute **(20)** .

Aunque el precepto analizado se remite expresa y únicamente a la NIRPF, hay que tener en cuenta que a la hora de interpretar la norma, es establece **(21)** que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del IRPF o del IS según proceda. A pesar de que podría ser discutido **(22)** , entendemos que son de aplicación los preceptos de las NFIS (y LIS), por lo que tienen la consideración de dividendos los siguientes rendimientos **(23)** :

- Los rendimientos derivados de valores representativos de capital o fondos propios de entidades con independencia de su consideración contable (obviando el problema de la calificación de las acciones in voto y las acciones rescatables que en ciertos casos han de contabilizarse como pasivos financieros)
- Los rendimientos de préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo (de acuerdo con el art. 42 CCom) con independencia de la residencia y obligación de formular cuentas consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible para la entidad pagadora.

Ambos supuestos pretenden dar respuesta a la utilización de los llamados instrumentos financieros híbridos.

- Las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de un ajuste secundario derivado de una diferencia en la valoración de los precios de transferencia entre entidades vinculadas **(24)** .

b. Intereses

De acuerdo con la remisión general comentada anteriormente al IRPF, se entiende por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

– Las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. En este caso se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

– En particular, tienen esta consideración:

a) Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

b) La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

c) Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

d) Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Sin embargo, se encuentran exentos los siguientes rendimientos:

– Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la DA 26 LIRPF , siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura. **(25)** .

– Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 35 de la NFIRPF por residentes en otro Estado miembro de la UE o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la UE.

c. Cánones

Las respectivas NF del Impuesto recogen específicamente lo que se entiende por cánones, por lo que no será necesario acudir a la LIRPF. Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

– Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
– Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
– Derechos sobre programas informáticos.
– Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
– Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
– Equipos industriales, comerciales o científicos.
– Cualquier derecho similar a los anteriores.

Señalando así mismo que tienen la consideración de cánones en particular, las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley de Patentes y la Ley de Marcas **(26)** .

La NFIRN señala la naturaleza específica de estas rentas de manera que conservan su carácter de cánones al margen de que se generen en el marco de una actividad económica.

Los criterios establecidos para someter a tributación este tipo de rentas son, al igual que en caso de los intereses:

– El criterio del pago: el mero hecho de pagar la renta desde territorio vasco implica la exacción por parte de las haciendas forales.
– El criterio de la utilización de la prestación en territorio vasco.

Sin embargo, la aplicación del primero de ellos va a hacer casi irrelevante la aplicación del segundo en la mayoría de los casos.

Es comúnmente aceptada la clasificación en tres tipos de categorías de bienes y derechos cuya traslación de uso genera cánones:

1) Cesión de activos muebles empresariales tangibles (bienes de equipo, industriales, comerciales o científicos.

2) Derechos de propiedad intelectual (creaciones originales, literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, conocido o que se conozca en el futuro) e industrial (patentes y marcas).

3) Transferencia de tecnología que no sea pública o esté registrada. Aquí encontraremos el suministro de *know how* y las prestaciones de asistencia técnica. Sin embargo, solo la cesión del primero conllevará la existencia de un canon, puesto que las rentas provenientes de la asistencia técnica se califican expresamente como rentas de una actividad económica **(27)** . La diferencia entre uno y otro concepto no siempre es clara. El canon implica la cesión de un intangible (conocimiento, técnicas, fórmulas, etc., sobre un proceso empresarial, sin que el cedente intervenga en su aplicación ni garantice el resultado); la asistencia técnica supone la prestación de un servicio por el prestador, que aplica sus conocimientos técnicos para realizarlo pero sin transmitirlos a quien arrienda sus servicios.

B. Base imponible

Se aplican las reglas comunes, es decir, la base imponible se determina por el importe íntegro recibido sin reducción alguna.

Sin embargo, en el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores (en que se computa como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción) sí habrá de tenerse en cuanta los gastos accesorios de adquisición y enajenación puesto que la LIRPF ordena que sean computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente. (Art. 25.2.b) LIRPF). Por la misma razón, son aplicables los porcentajes correspondientes a los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales, que se establecen para la cuantificación del rendimiento íntegro de este tipo de operaciones.

Por su parte, los residentes en la UE podrán deducir aquellos gastos recogidos en la LIRPF o en la LIS que estén directamente relacionados con los rendimientos y que tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

C. Cuota

El tipo de gravamen es del 19 por 100.

3. Rendimientos de capital inmobiliario

A. Tipos de rendimientos y localización

La exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios

– Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos relativos a los mismos.

– Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio vasco.

Por otra parte, aun siendo un concepto diferenciado dentro de la tributación de no residentes es de mencionar que la mera posesión de inmuebles es gravada por el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes, corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el bien inmueble esté situado en territorio vasco. El referido Gravamen grava únicamente a las entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales y que posean en España bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, quedando exentas las sociedades cotizadas y aquellas que desarrollen en España de forma continuada o habitual actividades económicas, salvo la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.

B. Base imponible

a. Regla general. Estimación e imputación de rendimientos

La estimación de la base imponible sigue la regla general, por lo que los rendimientos se computan por su importe íntegro sin deducción de gastos ni práctica de reducciones. Ahora bien, en caso de residentes en la UE o en un estado del EEE con efectivo intercambio de información, cabe la deducción de los gastos previstos en el IRPF o en el IS (según se trate de personas físicas o entidades) relacionados directamente con los rendimientos obtenidos con vínculo directo e indisociable con la actividad realizada en España

Por otra parte, es de aplicación la **estimación de rendimientos** en caso de parentesco por la cual cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas de imputación de rendimientos inmobiliarios del artículo 85 de la LIRPF. Esto choca también con la regulación de las normas forales.

En la normativa foral del IRPF Foral los rendimientos del capital inmobiliario, al igual que los rendimientos del trabajo, se valoran por su valor normal de mercado, entendiéndose éste como aquél que se acordaría entre partes independientes en el mercado, salvo que el contribuyente pruebe que la contraprestación acordada es distinta al valor normal de mercado.

Desde 2014 se determina **(28)** que, cuando conste a la Administración tributaria que los bienes inmuebles titularidad del contribuyente se encuentran arrendados, subarrendados o se hayan cedido derechos o facultades de uso y disfrute sobre los mismos y el contribuyente no compute rendimientos en su autoliquidación, se estimará un rendimiento neto de capital inmobiliario del 5 por 100 (del 10 por 100, en Bizkaia, en 2014 y 2015. DA 23ª NFIRPF) del valor de dicho inmueble conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, salvo que el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge, la pareja de hecho o un pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente.

Además, en el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio vizcaíno se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 85 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. (Art. 24.5 NFIRNR).

Esto quiere decir que, si bien en la normativa foral la imputación de rentas de bienes inmuebles se eliminó desde el 1 de enero de 2007, sí les es de aplicación a los no residentes sin establecimiento permanente, lo que puede provocar situaciones de discriminación para este tipo de contribuyentes.

De acuerdo, por tanto, con la remisión a la LIRPF tanto para la estimación mínima de rendimientos como en casos de imputación de rentas es de aplicación el citado art. 85 LIRPF, según se explica a continuación.

La LIRPF dice que en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el **2 por ciento al valor catastral,** determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

b. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes

La base imponible coincide con el valor catastral. En caso de inmuebles de nueva construcción que no tengan dicho valor, se utiliza el valor determinado conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

C. Cuota

Es de aplicación el tipo general del 24 por 100 y el del 19 por 100 para residentes en la UE y en países del EEE con intercambio efectivo de información tributaria.

En el caso del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, el tipo es del 3 por 100. La cuota es deducible de la base imponible del IRNR.

4. Rendimientos de actividades económicas

A. Tipos de rentas y localización

Con carácter general se consideran obtenidos en el País Vasco:

– Los rendimientos de explotaciones económicas sin establecimiento permanente cuando las actividades se realicen dicho territorio.

– Igualmente se consideran rentas obtenidas sin mediación de EP en el País Vasco, los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales cuando la prestación se realice o se utilice en territorio vasco. Se entenderán utilizadas en dicho territorio las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en el País Vasco o se refieran a bienes situados en el mismo. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio foral, se considerarán obtenidas en él sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en el mismo.

Se atenderá al lugar de la utilización del servicio cuando éste no coincida con el de su realización.

B. Base imponible

a. Regla general

En los casos de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente en general y, en particular, en caso de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, y de suministros, en las condiciones que se explicitan a continuación:

– Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado, directamente en el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas, siempre que se justifique o garantice debidamente el ingreso del impuesto que proceda o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.

– Aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español. Cuando los materiales no hayan sido adquiridos en el territorio español, serán deducibles por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del Impuesto sobre el Valor Añadido, de lo que parece deducirse que el IVA soportado no es deducible de los ingresos para determinar la base imponible. La deducción se condiciona a la posesión de la correspondiente factura con los debidos requisitos formales.

– Suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas. A estos efectos, sólo tendrán la consideración de suministros los abastecimientos que no tengan la cualidad de almacenables. se condiciona a la posesión de la correspondiente factura con los debidos requisitos formales.

b. Operaciones de reaseguro

La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

C. Cuota

Se aplica el **tipo general** del 24 por 100 y el específico del 19 para residentes UE o EEE con efectivo intercambio de información tributaria.

Cuando se trate de rendimientos derivados de **operaciones de reaseguro**, el 1,5 por 100. Cualquier otro rendimiento satisfecho a los aseguradores no residentes tributa al tipo general.

En el caso de **entidades de navegación marítima o aérea** residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio vasco, el tipo será del 4 por 100.

5. Rendimientos de artistas y deportistas

A. Tipos de rendimientos y localización

En el ámbito de la fiscalidad internacional, los rendimientos de artistas y deportistas son motivo de controversia tanto en el plano doctrinal como en el modo en que se someten a tributación por parte de los estados y ello, tanto en su legislación interna como a través de los convenios para evitar la doble imposición. En nuestro caso, van a ser gravados en el País Vasco los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio vasco de artistas o deportistas o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

La normativa interna no hace referencia a si la actividad se realiza por cuenta ajena en el marco de una relación laboral o si se realiza por cuenta propia como una actividad económica

B. Base imponible

La base imponible atribuible a los artistas o deportistas que realicen su actividad en territorio vasco será el importe íntegro de los rendimientos obtenidos, determinado de acuerdo con las normas de la LIRPF sin que sean de aplicación las reducciones. Sin embargo, en caso de que los rendimientos derivaran de una actividad económica, (es decir, no existiera una relación laboral), se permite la deducción de los gastos de personal, y suministros tal como hemos visto anteriormente.

Igualmente, en caso de artistas y deportistas residentes en la UE o en un estado del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, el contribuyente podrá deducirse los gastos soportados de la misma forma que los contribuyentes residentes en el territorio común por remisión a la LIRPF. Teniendo en cuenta la última modificación realizada en la normativa del tributo, las personas físicas se pueden deducir los gastos relacionados en la LIRPF siempre y cuando estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en territorio español y tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada. En el caso de personas jurídicas, la norma se remite a la LIS, exigiéndose igualmente la misma relación directa y el vínculo indisociable con la actividad.

La aplicación de los gastos por el contribuyente obligará obviamente a este a presentar la autoliquidación aunque no esté obligado ya que las retenciones se practicarán sobre el rendimiento íntegro devengado. Por otra parte, se ha apuntado la difícil conjugación de la deducibilidad de gastos con el carácter instantáneo del IRNR cuando se trata de este tipo de rentas **(29)** .

C. Cuota

Se aplica el tipo general del 24%, y del 19% en caso de residentes en la UE o en país del EEE con efectivo intercambio de información tributaria.

6. Ganancias patrimoniales

A. Tipos de ganancias patrimoniales y localización

Es de destacar que la normativa del IRNR no establece un concepto específico de ganancia patrimonial por lo que será de aplicación la regla general que señala que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá en defecto de regulación específica a los criterios establecidos en las NFIRPF. (aunque ya hemos señalado que esta remisión podría vulnerar la distribución competencial establecida en el Concierto).

La exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por personas o entidades públicas vascas, así como las derivadas de valores emitidos por entidades privadas:
  - Por su totalidad en caso de entidades que tributen exclusivamente al País Vasco.
  - En proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco cuando tributen conjuntamente a ambas Administraciones.
- Las ganancias patrimoniales derivadas de otros bienes muebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.
- Las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio. En particular:
  - Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio vasco.
  - Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio vasco.
- La incorporación al patrimonio del contribuyente de bienes situados en territorio vasco o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio aun cuando no deriven de una transmisión previa como las ganancias del juego.

La LIRPF establece ciertos supuestos que no dan lugar a una ganancia sujeta **(30)** :

- División de cosa común
- Disolución de la sociedad de la sociedad de gananciales y extinción del régimen económico matrimonial de participación así como determinados supuestos de extinción del régimen de separación
- disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros
- Reducciones de capital
- Transmisiones lucrativas por causa de muerte
- Ciertas transmisiones lucrativas de empresa o participaciones a que se refiere la LISyD
- Aportaciones a patrimonios protegidos constituidos a favor de discapacitados

En el marco del IRNR los supuestos de no sujeción de división de cosa común, comunidades de bienes y separación de comuneros así como los de disolución de gananciales y extinción del régimen de participación sólo se aplican a contribuyentes residentes en la UE o en un país del EEE con efectivo intercambio de información tributaria. En caso de residentes en otros países esas operaciones darán lugar a una ganancia patrimonial sometida a tributación.

Por el contrario, es de aplicación general la no sujeción al IRNR de las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones **(31)** , tal como ocurre en el IRPF.

Así mismo, el IRNR incluye **(32)** el **gravamen especial sobre determinados premios de loterías y apuestas** de forma similar a lo recogido en la NFIRPF. Así se declaran sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los premios incluidos la NFIRPF, obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente. En el ámbito del IRNR solo pueden ser gravados por este gravamen especial, no están sometidos por tanto a la misma tributación que las ganancias patrimoniales de otra índole.

Por otra parte, existe un número amplio de ganancias patrimoniales exentas que se encuentran recogidas tanto en el propio texto de las NFIRNR como, por remisión, en la LIRPF y en la LIS. Son las siguientes:

– Rentas del **art. 7 de la LIRPF**, que se aplicarían únicamente a personas físicas y se refiere a ciertos premios e indemnizaciones.

– Ganancias patrimoniales derivadas de **bienes muebles obtenidas por residentes en la UE**, o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en la UE, excepto en los siguientes casos:

a) que se obtengan a través de un paraíso fiscal. Recordamos que a efectos de la normativa interna todavía existen diversos territorios que formando parte de la UE tienen esa calificación: Gibraltar, Isla de Man, Islas del Canal, Islas Vírgenes Británicas)

b) que deriven de la transmisión de acciones participaciones u otros derechos en una entidad en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

◦ Que su activo consista principalmente en, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio vasco. Es una norma con finalidad antiabuso por la que se pretender evitar que queden sin tributar las rentas que deriven de un bien inmueble situado en nuestro territorio.

◦ en el caso de contribuyentes personas físicas, que en algún momento anterior, durante el período de 12 meses precedente a transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en el menos el 25% del capital o patrimonio de la entidad. La tributación en estos supuestos parece motivada para evitar que queden exentos los beneficios derivados de transmisiones de acciones que por su volumen implican una transmisión de una empresa en funcionamiento.

◦ En caso de entidades no residentes, que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el art. 21 de la LIS. Este supuesto rige a partir del 1 de enero de 2015 y equipara las condiciones para la exención con aquellas necesarias para gozar del método de exención para evitar la doble imposición interna recogidas en la LIS (básicamente que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros)

– Rentas derivadas de **valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes**, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores. Recordamos que esta exención tenía como finalidad no gravar los llamados "bonos matador" que eran valores en pesetas emitidos por no residentes en territorio español.

– Rentas derivadas de la **transmisión de contendores o buques y aeronaves** a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional. En el caso de aeronaves, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales, represente más del 50% de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

– Rentas derivadas de las **transmisiones de valores o del reembolso de participaciones en fondos de inversión** realizados en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. Las ganancias obtenidas a través de paraísos fiscales no pueden disfrutar de la exención.

– **Exención parcial en ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de determinados bienes inmuebles**: las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España, derivadas de la enajenación de bienes inmuebles urbanos situados en el País Vasco, que hubiesen sido adquiridos desde el 12 de mayo de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2012 están exentas en un 50 por 100. Esta disposición tenía como finalidad estimular la demanda en el mercado inmobiliario urbano cuando más acusada era la crisis en este sector. La exención no es aplicable cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido:

◦ al cónyuge, o pariente en línea recta o colateral por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive concurran las circunstancias previstas en el segundo párrafo de la DA 37 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,

◦ o a una entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias del art. 42 CCom, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

– **Exención por reinversión en vivienda habitual** (aplicable desde el 1 de Enero de 2015). Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en el País Vasco, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total 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. Esta exención pretende atajar la discriminación existente para los contribuyentes residentes de la UE que no podían aplicarse este beneficio fiscal. Sin embargo existe una diferencia entre estos contribuyentes y los del IRPF: aquellos no aplican directamente la exención sino que subsiste la obligación del transmitente de practicarles la retención del 3 por 100 sobre la contraprestación acordada en concepto de pago a cuenta del impuesto que correspondería y es obligación del contribuyente presentar la autoliquidación correspondiente al impuesto y posteriormente una vez cumplidas las condiciones para la exención, podrá solicitar la devolución del impuesto. Si la reinversión se ha producido antes de la autoliquidación, se tendrá en cuenta en cuenta la exención (total o parcial) para determinar la deuda tributaria derivada de aquella autoliquidación. El RIRNR establece que el contribuyente no residente habrá de presentar la solicitud de devolución total o parcial en el plazo de los 3 meses siguientes a la fecha de la adquisición de la nueva vivienda habitual, con la documentación que acredite que la transmisión de la vivienda habitual en Bizkaia y la posterior adquisición de la nueva vivienda han tenido lugar **(33)** .

– Estarán exentos del gravamen especial los **premios** cuyo importe íntegro sea igual o inferior a **2.500 euros**. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte de los mismos que exceda de dicho importe.

Existen otros supuestos de exención **(34)** en la **LIRPF** que resultarían de aplicación dada la remisión que se hace por las NFIRNR **(35)** que son:

– Donaciones a cierto tipo de entidades **(36)** .

– Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia.

– Pago de la deuda tributaria mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español debidamente inscritos.

– Dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación de deudas hipotecarias sobre la misma con entidades de crédito.

– Ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales de vivienda habitual

Igualmente, son supuestos no sometidos a tributación recogidos en la **LIS** los siguientes:

– Ganancias derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de entidades de capital-riesgo **(37)** . La no sujeción no se aplica cuando la renta se obtenga a través de un paraíso fiscal o cuando el adquirente resida en uno de dichos territorios

– Ganancias patrimoniales derivadas de operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores. El régimen especial no se aplica cuando la operación tenga como principal objetivo el fraude o evasión fiscal o no tenga un motivo económico válido.

– Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en entidades de tenencia de valores extranjeros **(38)** . El beneficio no se aplica cuando el perceptor de la renta resida en un paraíso fiscal.

Existen **otras normas** que establecen también exenciones para este tipo de rentas:

– Están exentas en los términos establecidos para la Deuda pública las rentas que procedan de (DA 1ª Ley 10/2014 de Ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito):

– Participaciones preferentes u otros instrumentos de deuda emitidos por entidades de crédito y entidades cotizadas, así como filiales de las anteriores residentes en España o en la UE que no tenga la consideración de paraíso fiscal.

– Valores cotizados en mercados organizados y emitidos con cargo a fondos de titulización hipotecaria y a fondos de titulización de activos.

– Instrumentos de deuda emitidos por sociedades residentes en España o entidades públicas empresariales, así como por sus filiales residentes en España o en la UE que no tenga la consideración de paraíso fiscal.

– El art. 23 de La Ley 49/2002 de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo al igual que el art. 24 NORMA FORAL 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo señala **(39)** . Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones. 1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 19 de esta Norma Foral.

– La Ley 9/2012 de Restructuración y resolución de entidades de crédito (DA 17ª) establece la exención en

los mismos términos que los rendimientos de Deuda Pública del art. 14 NFIRNR de las rentas obtenidas por los partícipes de los Fondos de Activos Bancarios que sean contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente.

– Por último, aunque no sea de aplicación en el ámbito vasco, señalamos que la Ley 19/1994 de Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias establece (art. 45) la exención de las ganancias obtenidas por residentes fuera de la UE (en los mismos términos que la exención de rendimientos de Deuda Pública) que procedan de una entidad de la Zona Especial Canaria y deriven de operaciones realizadas en dicha Zona Especial, salvo que hayan sido obtenidas a través de territorios con los que no exista efectivo intercambio de información tributaria.

B. BASE IMPONIBLE

a. Regla general

La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la LIRPF, con dos salvedades que implican la tributación en supuestos no contemplados para los contribuyentes del IRPF, y que son:

– Lo dispuesto en el art. 33.2 de la LIRPF el cual señala que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- En los supuestos de división de la cosa común.
- En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Sin embargo, estos supuestos sí son de aplicación a residentes de la UE o de estados del EEE con los que exista efectivo intercambio de información tributaria por lo que no van a dar lugar a una ganancia patrimonial.

– El Art. 94.1.a) 2º párrafo LIRPF que establece un régimen de diferimiento en la tributación de las ganancias obtenidas por la transmisión de acciones o participaciones o reembolso de ciertas instituciones de inversión colectiva cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en esas instituciones se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva.

b. Adquisiciones lucrativas por entidades no residentes

En el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido.

c. Ganancias patrimoniales de bienes inmuebles

En el caso de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio vasco o que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio vasco, 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 vasco, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

d. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia (*exit tax*)

En caso de que el contribuyente haya tributado en el IRPF por ganancias patrimoniales por cambio de residencia **(40)** , , 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 prevista en el mencionado artículo.

Resumidamente el citado **régimen de ganancias patrimoniales por cambio de residencia** se articula de la siguiente forma. 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 durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 de euros. En este caso únicamente se aplica el impuesto a las ganancias que correspondan a esos valores y no a las del punto anterior

Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro y 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 IRPF.

El pago del tributo se puede aplazar en ciertas circunstancias y queda extinguido cuando el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por IRPF en cualquier momento dentro del plazo de los **cinco ejercicios** siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, en cuyo caso podrá solicitar la devolución de lo ingresado. En caso 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**.

Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la UE o del EEEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, el contribuyente puede optar por que la ganancia patrimonial únicamente pueda ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los **diez ejercicios** siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.

2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la UE o del EEE.

3.º Que se incumpla la obligación de comunicación por la que el contribuyente debe comunicar a la Administración tributaria, la opción por la aplicación de las especialidades previstas para residentes UE o EEE, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslade su residencia, con indicación del domicilio así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

Este "impuesto de salida" sobre ganancias no realizadas también se aplica cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición de tal conforme a lo dispuesto en el Art. 8.2 LIRPF. Tratándose de contribuyentes que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, el plazo de diez períodos impositivos comenzará a computarse desde el primer período impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

e. Premios de loterías y apuestas

La base imponible está constituida por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta. Es decir, todo lo que supere los 2.500 Euros por cada décimo, cupón o fracción. Si existiera titularidad compartida la cuantía exenta se prorrateará.

C. CUOTA

El tipo impositivo para las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones patrimoniales es del 19%.

En otros casos, será el 24 por 100, ó el 19 por 100 si se trata de residentes en la UE o el EEE con efectivo intercambio de información tributaria.

Los premios quedan gravados al 20 por 100, normalmente vía retención. En caso de no practicarse o cuando la retención supere la deuda tributaria, el contribuyente presentará la correspondiente autoliquidación.

VI. RETENCIONES

1. Exacción

Las retenciones e ingresos a cuenta de las rentas que se entiendan obtenidas en el País Vasco por no residentes sin establecimiento permanente, de acuerdo con lo expuesto en los epígrafes anteriores, se exigirán por las correspondientes Haciendas forales al igual que serán competentes para la inspección.

Sin embargo, en los siguientes supuestos se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco por el obligado a retener:

- Retribuciones de los Administradores y miembros de los Consejos de Administración
- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios
- Intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario
- Ganancias patrimoniales derivadas de valores
- En el caso de que una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios

Debido a la existencia de diferentes criterios en relación con retenciones y la tributación final, pueden existir casos en que al presentar la autoliquidación se solicite la devolución de las retenciones a una Administración en la que no se hayan ingresado.

2. Obligación de retener

A. Obligados

Estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, respecto de las rentas sujetas a este Impuesto, que satisfagan o abonen:

– Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en Territorio español.

– Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades Económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de las mismas.

– Los contribuyentes de este Impuesto mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente respecto de los Rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de rendimientos de actividades económicas en general y de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería en particular.

B. Rentas no sometidas a retención

No procederá practicar retención o ingreso a cuenta, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo, cuando las rentas estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Norma Foral o en un Convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

No se exigirá la retención respecto de:

– Las rentas satisfechas o abonadas a contribuyentes por este Impuesto sin establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del Impuesto o la procedencia de la exención.

– Las rentas correspondientes a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, así como las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación correspondiente en las condiciones y con los requisitos establecidos en los artículos 33 y 34 de esta Norma Foral cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español.

– El rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital **(41)** . Sin embargo, reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos, y los RIRNR somete a retención estos rendimientos en ciertos casos **(42)** .

– Las rentas que se establezcan reglamentariamente. Las NIRNR deslegalizan la inclusión o no de rentas sometidas a retención, y los Reglamentos correspondientes han utilizado ampliamente esta facultad **(43)** .

3. Cuantía de la retención

La cantidad a retener coincide con la que resulte de aplicar las normas para calcular la deuda tributaria o, en su caso, las que disponga la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, 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. No procederá el ingreso a cuenta en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente. Lo mismo ocurre con las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en territorios con los que no exista intercambio de información y cuyo activo esté constituido principalmente por inmuebles en territorio vasco o que atribuyan el derecho de disfrute sobre inmuebles.

Los premios sometidos al gravamen especial sobre determinados premios de loterías y apuestas están sometidos a un de retención o ingreso a cuenta del 20 por 100. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

VII. OBLIGACIONES FORMALES PARA CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Los contribuyentes que obtengan rentas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ingresos.

b) Libro registro de gastos.

Asimismo, deberán conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos.

Cuando hubieren de practicar retenciones e ingresos a cuenta, estarán obligados a inscribirse en el Índice de entidades y a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se determinen.

VIII. AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar autoliquidación, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente en la forma, lugar y plazos que establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas correspondiente. Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición se acojan al mismo, determinarán en su autoliquidación la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstas en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la autoliquidación un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios.

También podrán efectuar la autoliquidación e ingreso de la deuda los responsables solidarios **(44)** .

No se exige la presentación por las rentas exentas ni tampoco respecto de las rentas de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión o de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a lo previsto en las NFIRNR. Sí están obligados a presentar autoliquidación los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al impuesto exceptuadas reglamentariamente de la obligación de retener e ingresar a cuenta.

Los contribuyentes sometidos al **gravamen especial sobre determinados premios y apuestas** no están obligados a presentar una autoliquidación por este gravamen especial. No obstante, existirá obligación de presentar la autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía superior al importe exento previsto en la normativa del IRPF o no se hubiera practicado retención o ingreso a cuenta. La normativa IRPF señala que estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte de los mismos que exceda de dicho importe.

IX. DEVOLUCIONES

Para facilitar la gestión de devoluciones, se establece que estas serán a cargo de la Administración del territorio donde las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente tengan su residencia habitual o domicilio fiscal. Todo ello sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

En el caso del **gravamen especial sobre determinados premios y apuestas**, cuando se hubieran ingresado en la Administración tributaria cantidades, o soportado retenciones a cuenta por este gravamen especial, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. La Administración tributaria podrá facilitar al Estado de residencia del contribuyente los datos incluidos en dicha solicitud de devolución, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua

---

(1) Álava: NF21/2014, de 18 de junio; Bizkaia: NF 12/2013, de 5 de diciembre; Gipuzkoa: NF 16/2014 de 10 de diciembre.

Ver Texto

(2) Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y su Reglamento de desarrollo (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo y Real Decreto 1776/2004 de 30 de Julio).

Ver Texto

(3) Art. 3.

Ver Texto

(4) Art. 13.5.

Ver Texto

(5) Arts. 13 y 14 NNFF.

Ver Texto

(6) Art. 24 NFIRNR.

Ver Texto

(7) 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 (LIRPF).

Ver Texto

(8) De acuerdo con las Normas Forales Generales Tributarias de cada Territorio (según las respectivas Disposiciones Adicionales) existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraíso fiscal, a los que resulte de aplicación:

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.
b) Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.
c) El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones de intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

Ver Texto

(9) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Ver Texto

(10) Sección 4. del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.ª del Título X de la LIRPF.

Ver Texto

(11) La norma exceptúa de la aplicación de las normas del IRPF el segundo párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 94 LIRPF, el cual establece que cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas: (…) "2.º En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

– Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.
– Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.

El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de este párrafo a) no resultará de aplicación cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva. Tampoco resultará de aplicación el citado régimen de diferimiento cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

Ver Texto

(12) Apartado 3 del artículo 68 de la LIRPF.

Ver Texto

(13) Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ver Texto

(14) NF Bizkaia, NORMA FORAL 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Art. 23

Ver Texto

(15) Art. 12.2 NFIRNR

Ver Texto

(16) Se considerarán prestaciones similares, en particular, las previstas en las letras a) e i) del artículo 18 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Artículo 18. También se considerarán rendimientos del trabajo: **a) Las siguientes prestaciones**: **1.** Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares (…). **2.** Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares. **3.** Las percepciones que a continuación se relacionan: **a)** Las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria (…). **b)** Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones, (…) y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. **4.** Las prestaciones percibidas por 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 de este Impuesto.. **5.** Las

prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial. **6.** Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, (…), en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. **7.** Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados, incluyendo las cantidades dispuestas anticipadamente en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración. **8.** Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

i) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge o de la pareja de hecho, y las anualidades por alimentos (…).

Ver Texto

(17) Art. 17.2.d) LIRPF: Son rendimientos de trabajo los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. Ver, Vega Borrego, F.A." Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición", en *Fiscalidad Internacional*, 6ª edición, CER, Madrid, 2015, pág. 80.

Ver Texto

(18) De acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo VII de las NNFF del IRNR

Ver Texto

(19) Art. 34 NNFF IRPF.

Ver Texto

(20) De acuerdo con el artículo 27 de la ley de Sociedades de Capital (LSC) en los estatutos de las sociedades anónimas los fundadores y promotores podrán reservarse derechos especiales de contenido económico cuyo valor en conjunto no podrá exceder del 10% de los beneficios netos obtenidos una vez deducida la cuota destinada a la reserva legal y por un período máximo de 10 años. Por otra parte, el artículo 341 LSC establece que, en la reducción de capital con amortización de acciones podrán atribuirse bonos de disfrute a los titulares de las acciones amortizadas, especificando el contenido de los derechos atribuidos a estos bonos. Estos bonos no pueden atribuir el derecho al voto.

Ver Texto

(21) *Artículo 3 Normativa aplicable de las NNFF*

Ver Texto

(22) Ver en este sentido el criterio de autor en Fiscalidad Internacional: IR no residentes, en Biblia de los Tributos del País Vasco, cuando se dice que "este precepto (el art. 3 de las NNFF) no dispone la remisión para la aplicación directa de la normativa del IRPF o de la normativa del IS, ni tan siquiera establece que las mismas sean aplicables con carácter supletorio. Por el contrario, se trata de una norma que ofrece un instrumento para el desarrollo de labores de interpretación. Por otra parte esta remisión no debe entenderse en el sentido de ofrecer diversas soluciones jurídico-tributarias en función de la naturaleza del contribuyente. Uno de los fines de disponer de una única norma reguladora de las obligaciones tributarias de los no residentes es ofrecer un **régimen fiscal homogéneo** para todos los contribuyentes con independencia de su personalidad. Los Preámbulos de las NFIRNR abogan por la acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor." (pág. 1013)

Ver Texto

(23) Art. 21 LIS

Ver Texto

(24) El art. 18.11 LIS dice que si la diferencia es a favor del socio, "la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio".

Ver Texto

(25) Art. 7.ñ) LIRPF (según remisión del Art. 14.1.a)

Ver Texto

(26) Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes y por la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

Ver Texto

(27) Art. 13.2.b) NFIRNR

Ver Texto

(28) Art. 58.4 NFIRPF

Ver Texto

(29) De los Santos Poveda, Manuel y Rubio Cuadrado, Felipe, La Fiscalidad de los no residentes en España (X): La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios para evitar la doble imposición, en Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I IEF, 4ª Edición, 2016, Madrid, p. 722.

Ver Texto

(30) Arts. 33.2 y 3 LIRPF.

Ver Texto

(31) Art. 12.3 NFIRNR

Ver Texto

(32) DA 6ª

Ver Texto

(33) DA 2ª RIRNR

Ver Texto

(34) Seguimos a continuación básicamente a García Gutiérrez, Antonio, La Fiscalidad de los no residentes en España: Ganancias de capital, en VVAA Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I, IEF; Madrid, 2016, págs.. 641-671, págs.. 653 y ss.

Ver Texto

(35) Art. 24. 4 y 6

Ver Texto

(36) Las del art. 68.3. LIRPF.

Ver Texto

(37) De acuerdo con el art. 50.4.b) LIS son rentas no obtenidas en territorio español y por tanto no sujetas

Ver Texto

(38) Se entiende como renta no obtenida en territorio español y por tanto no sujeta las ganancias obtenidas por los contribuyentes sin establecimiento permanente en España, cuando se deriven de la transmisión de participaciones en una ETVE, de la separación de sus socios o de su liquidación (Art. 108.2.b)). La no sujeción solo se aplica a las ganancias que se correspondan con las reservas dotadas con cargo a rentas exentas o a diferencias de valor imputables a las participaciones en las entidades no residentes que cumplan los requisitos del art. 21 LIS o a establecimientos permanentes que cumplan los requisitos del art. 22 LIS.

Ver Texto

(39) Artículo 24 de dicha NF.

Ver Texto

(40) De acuerdo con lo establecido en el artículo 95 bis de la LIRPF.

Ver Texto

(41) DA 2ª NFIRNR

Ver Texto

(42) Art. 14.3 RIRNR

Ver Texto

(43) Ver Art. 14 RIRNR.

Ver Texto

(44) De acuerdo con el art. 9 NFIRNF art. 9 NFIR responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes, no afectos a un establecimiento permanente. Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta.

Ver Texto

Incentivos fiscales vascos a las producciones cinematográficas y audiovisuales (1)

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá. Madrid

I. INTRODUCCIÓN

No es necesario incidir a estas alturas en el influjo positivo que tiene la producción cinematográfica en relación con un determinado territorio (2) . Ello no obstante pueden resumirse sus ventajas en, primeramente, económicas por las inversiones que revierten en el lugar donde se localiza la producción, su preparación o postproducción, efecto anuncio de los planos exteriores para el turismo, etc. Y, por otro lado, también existe un beneficio cultural que se pone de manifiesto en el reflejo y pervivencia de las formas de vida o costumbres de un determinado país o territorio. El último objetivo referido tiene, si cabe, una mayor importancia en relación con territorios con lengua propia o cooficial, como sería el caso del País Vasco, pues toda manifestación cultural en Euskera (incluidas las obras audiovisuales) ayuda a la preservación de esta lengua.

Habida cuenta de lo anterior, resulta lógico que los poderes públicos incentiven este tipo de actividades con todos los medios que tienen a su alcance, y que son básicamente dos: las subvenciones públicas y, por otro lado, los incentivos fiscales en los distintos tributos. Ahora bien, las ayudas financieras públicas (ya sean por la vía del ingreso o del gasto) están sometidas a diversos controles para determinar su conformidad a Derecho.

El ámbito del presente estudio se centrará, por un lado, en el análisis de los beneficios tributarios diseñados en los Territorios Históricos vascos para promover determinadas producciones audiovisuales; y, por otro lado, en indagar su conformidad con el Derecho interno y supranacional.

Tales políticas no constituyen medidas regionales y aisladas, sino que se asimilan a otras actuaciones públicas adoptadas en ámbitos territoriales diversos, lo que no es de extrañar en un mundo globalizado como el nuestro. En efecto, los distintos países, conscientes de los beneficios asociados a las producciones audiovisuales, han aprobado regímenes tributarios preferenciales para apoyar tales actividades (3) .

En territorio común, por su parte, el art. 36 la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, prevé una deducción del 18 o 20 por 100 para determinadas inversiones audiovisuales, con un límite de 3 millones de euros, cuando la producción sea española; así como una deducción del 15 por 100, con un límite de 2,5 millones de euros, cuando la producción sea extranjera (4) .

Sin embargo, tales beneficios han sido mejorados en algunos casos por las propias Comunidades Autónomas. Así, en Canarias se dispone de mayores porcentajes de deducción y de límites más elevados en los beneficios fiscales reconocidos a inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, siempre que tales eventos tengan lugar en territorio canario (5) . Por su parte, Valencia o Baleares, que no tienen competencias normativas en el ámbito del IS, contemplan una serie de beneficios fiscales en IRPF e ISD para donaciones dirigidas a la producción de obras audiovisuales, favoreciendo acciones de *crowdfunding* que permitirían allegar una mayor financiación a determinadas producciones cinematográficas de reducido presupuesto (6) .

Por su parte, en el ámbito foral, Navarra reconoce una deducción del 35 por 100 de coste de producción, con un límite del 50 por 100 de dicho coste (7) . Y como no podía ser de otra forma, el País Vasco también ha reconocido en su normativa, aparte de subvenciones al sector audiovisual (8) , incentivos fiscales a determinadas producciones audiovisuales que serán objeto de análisis en este trabajo. Una cuestión que llama la atención en los Territorios Históricos vascos es la asimetría entre las regulaciones de la deducción por inversiones cinematográficas y en series audiovisuales. Tal circunstancia, que contrasta con la práctica unificación del IS en el resto de ámbitos, tiene una razón histórica: si bien en un primer momento la disposición adicional 15ª de las distintas normas forales que regulan el IS en los distintos Territorios Históricos tenían el mismo tenor, en la fase final de la aprobación de tales textos se publicó la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01). Y un año y medio después se publicó asimismo el Reglamento (UE) de exención por categorías (núm. 651/2014).

Con objeto de adecuar la norma recién aprobada a los aspectos novedosos que recogía el ordenamiento europeo, **Bikaia** instó una modificación de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre –operada por Norma Foral 3/2015, de 2 de

marzo, y con efectos desde 1 de enero de 2014– y, por su parte, comunicó a la Comisión Europea el régimen tributario solicitando la conformidad de dicho órgano **(9)** , la cual obtuvo finalmente **(10)** .

Por su parte, **Álava** modificó la disposición adicional 15ª de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a través de la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, extendiendo los efectos de la misma a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Tal cambio normativo introduce una serie de matices como, entre otras cosas, un tipo de deducción superior para producciones en Euskera, requisitos de territorialización de gastos, referencias a supuestos de coproducción, límites cuantitativos absolutos o un beneficio fiscal específico para atraer producciones extranjeras similar al existente en territorio común.

Gipuzkoa, en cambio, no modificó la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, en lo que a su disposición adicional 15ª respecta, de manera que mantiene su redacción original, bastante similar a la de Bizkaia excepto en los aspectos incorporados en 2015 y que se comentarán seguidamente.

Adicionalmente, cabe indicar que mientras en el Territorio Histórico de Bizkaia se aprobó un desarrollo reglamentario para referida deducción **(11)** , ello no se ha producido aún en Álava y Gipuzkoa.

El resultado de tal devenir no es otro que la comentada asimetría entre las regulaciones en los tres Territorios Históricos de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y audiovisuales. Ello obliga a realizar, al hilo de la exposición y cuando proceda, los matices oportunos respecto de cada uno de los referidos Territorios.

Una cuestión relevante a los efectos de este trabajo es la fundamentación del régimen tributario preferencial previsto para este tipo de actividades. Así, tales incentivos fiscales a las producciones audiovisuales deben invocar, por un lado, una razón suficiente, adecuada y proporcionada, que justifique un régimen impositivo más beneficioso, pues de lo contrario podrían reputarse inconstitucionales. Del mismo modo, al constituir apoyos financieros de carácter público a un determinado sector, debe cumplirse con la normativa de la Unión Europea en lo que concierne a las ayudas de Estado. Y, finalmente, habida cuenta de que el objeto de este trabajo versa sobre medidas tributarias ejercidas por los Territorios Históricos vascos, será preciso examinar también que las mismas se incardinan en el ámbito de armonización previsto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la propia Constitución española.

Así pues, el presente trabajo estudia el régimen jurídico-tributario de la deducción para producciones cinematográficas y audiovisuales existente en los tres Territorios Históricos vascos, refiriéndose en primer lugar a los distintos elementos del beneficio fiscal (epígrafe II), y aludiendo tanto a los requisitos de la deducción como a los elementos determinantes de su cuantificación o a las reglas de imputación temporal; asimismo, se realiza en dicho epígrafe una breve mención al tratamiento fiscal de agrupaciones de interés económico, en cuanto que instrumento relevante para las operaciones de financiación de referidas producciones audiovisuales. Por otro lado, se comenta la conformidad del régimen tributario con la Constitución española y el Concierto Económico Vasco (epígrafe III) y con la normativa de ayudas de Estado de la UE (epígrafe IV). El estudio concluye con unas conclusiones recapitulativas (epígrafe V).

II. RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO

Tal y como se ha referido anteriormente, la regulación de la deducción por producciones cinematográficas y audiovisuales aparece contenida en la disposición 15ª de las distintas normas forales del IS. Con ello no se hizo otra cosa que continuar con un beneficio fiscal preexistente **(12)** , si bien –como se verá inmediatamente– mejorando el mismo en cuantía y efectos.

Sin embargo, y como se ha comentado ya, existen en puridad tres regímenes distintos para referida deducción, motivo por el que habrá que especificar las particularidades de cada Territorio Histórico.

La exposición del régimen tributario se realizará atendiendo, en primer lugar, a los requisitos habilitantes para poderse aplicar la deducción estudiada, ya sean estos objetivos, subjetivos o meramente formales (epígrafe 1). En segundo lugar se referirán los elementos cuantitativos del beneficio fiscal, esto es, la base imponible, el tipo de deducción, los límites cuantitativos de la deducción y la determinación de la cuantía de la ventaja tributaria (epígrafe 2). Y habida cuenta de que el IS es un impuesto periódico, se comentarán asimismo los aspectos relevantes que tienen que ver con la imputación temporal de los gastos y de la propia deducción (epígrafe 3). Finalmente se realizará una referencia, siquiera breve, a las Agrupaciones de Interés Económico (epígrafe 4), toda vez que tales instituciones tienen una importancia notable a la hora de canalizar la financiación de algunas producciones cinematográficas y audiovisuales.

1. Requisitos de la deducción

La deducción aprobada inicialmente para los tres Territorios Históricos aludía –y sigue aludiendo ahora, pues tal dicción permanece inalterada– a determinadas actividades que, si son realizadas por los oportunos sujetos, otorgarán derecho al beneficio fiscal estudiado. Tal regulación es, además, extraordinariamente similar a la existente en territorio común.

De ahí que el análisis de la deducción analizada deba abordarse, al menos, desde una doble óptica: los *requisitos objetivos* (epígrafe A) que debe cumplir la actividad beneficiada fiscalmente (i.e. tipo de inversión o acción incentivada); y, por otro lado, los *requisitos subjetivos* (epígrafe B) que han de cumplirse para poder disfrutar de la indicada deducción,

todo lo cual se estudia a continuación.

Adicionalmente, se señala someramente una cuestión que aparece contenida en las normas aludidas, y que tiene que ver con algunos *aspectos formales* (epígrafe C) requeridos implícita o explícitamente para la aplicación de la ventaja tributaria analizada.

A. Elementos objetivos

En lo que respecta a los requisitos objetivos, las **tres normas forales** indican que otorgarán derecho a la deducción estudiada "[l]as 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". Dicho en otras palabras, se requiere: (i) que se realice una inversión; (ii) de la que se materialice en una producción audiovisual de determinados largometrajes o series; (iii) con "nacionalidad española"; (iv) que permita la confección de un soporte físico previo a su producción industrial; y –aun cuando tal exigencia no figura expresamente en las normas forales referidas– (v) que la producción tenga un carácter cultural **(13)** .

Existen, pues, en el precepto antes transcrito, diversos conceptos que requieren de adecuada interpretación para una correcta aplicación de las normas forales, pues no aparecen definidos en ellas.

Así, por un lado, se exige que se haya realizado una *inversión*, que según la RAE implica el empleo, gasto o colocación de un caudal. En definitiva, la idea que late detrás del concepto referido es destinar recursos (preexistentes o tomados en préstamo) a una causa que, para el supuesto ahora analizado, no es otra que la producción de determinadas obras audiovisuales. Ello no obstante, en puridad, nada empece para que se acuerde una inversión que no sea dineraria sino en especie (v. gr. dirección del largometraje, actuación en él, cualquier otro trabajo artístico relacionado con la producción, cesión de derechos, etc.), tal y como ocurre en otros ámbitos del Derecho **(14)** . En tales circunstancias, la única dificultad que se presentaría en Derecho Tributario serían los consabidos problemas de valoración en la cuantificación de los bienes distintos del dinero en efectivo, que por lo demás tienen sus propias vías de resolución (procedimientos de comprobación de valores, tasaciones periciales contradictorias, peritajes en vía judicial, etc.) **(15)** .

Por otro lado, las normas forales se refieren en el texto antes transcrito a los *largometrajes cinematográficos*. Dado que no existe definición de tal término en las NFIS debe acudirse a normativa sectorial, recogiendo el art. 4 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, que por "película cinematográfica" cabe entender "[t]oda obra audiovisual, fijada en cualquier medio o soporte, en cuya elaboración quede definida la labor de creación, producción, montaje y posproducción y que esté destinada, en primer término, a su explotación comercial en salas de cine", quedando excluidas "las meras reproducciones de acontecimientos o representaciones de cualquier índole". Por su parte, la citada norma define "largometraje" como "[l]a película cinematográfica que tenga una duración de sesenta minutos o superior, así como la que, con una duración superior a cuarenta y cinco minutos, sea producida en soporte de formato 70 mm, con un mínimo de 8 perforaciones por imagen" **(16)** . Habida cuenta de que el formato de 70 mm con al menos 8 perforaciones es excepcional, las obras cinematográficas incentivadas fiscalmente tendrán generalmente una duración de, al menos, 60 minutos.

Del mismo modo, se refieren las citadas normas forales a *series audiovisuales de ficción, animación o documental*. De nuevo hemos de acudir, ante la ausencia de definición en las NFIS, a la legislación sectorial del cine, siendo así que el art. 4 de la citada Ley 55/2007 considera "serie de televisión" a "[l]a obra audiovisual formada por un conjunto de episodios de ficción, animación o documental con o sin título genérico común, destinada a ser emitida o radiodifundida por operadores de televisión de forma sucesiva y continuada, pudiendo cada episodio corresponder a una unidad narrativa o tener continuación en el episodio siguiente" **(17)** . Esto es, las características más relevantes de la expresión compleja ahora analizada es ser una producción audiovisual con (i) título unitario pero (ii) compuesta de varias partes de carácter secuencial (capítulos o episodios), (iii) destinada a ser difundida por televisión y (iv) referida a una temática concreta (ficción, animación o documental).

No es difícil interpretar el término *ficción*, que según la RAE se refiere a la "[c]lase de obras literarias o cinematográficas, generalmente narrativas, que tratan de sucesos y personajes imaginarios". Y algo similar ocurre con la idea de *animación*, término que podría entenderse referido al género de historias figurativas que, en lugar de contener personajes del mundo real, representan dibujos que cobran vida por la secuenciación de imágenes (v. gr. dibujos animados), a través de composiciones de ordenador o por resultar objetos con movimiento artificialmente diseñado.

Sin embargo, el término *documental* adquiere perfiles más difusos. Según la RAE, por tal expresión cabe entender: "[q]ue representa, con carácter informativo o didáctico, hechos, escenas, experimentos, etc., tomados de la realidad". Ahora bien, se trata de una definición excesivamente amplia, en la que probablemente cabrían distintos tipos de programas, desde un informativo de actualidad diaria a un *reality show*, por mucho que tengan estos últimos un carácter más de entretenimiento que formativo. Con todo, no debe olvidarse, desde la perspectiva de una interpretación teleológica, que la justificación del beneficio fiscal –tanto en el ámbito interno como europeo– es la protección a la cultura. Por ello, la Resolución del Departamento de Hacienda y Finanzas de Bizkaia de 24 de septiembre de 2015 (JUR 2016\68075) negó la naturaleza de documental, a los efectos de la deducción analizada, a la producción de una "TV movie" de 50 minutos sobre la vida en una escuela de fútbol, precisamente por estar ausente una cierta narrativa, información educativa y creatividad que pueda incardinarse en el concepto de cultura **(18)** . Consecuentemente con lo anteriormente indicado, se encontrarían fuera de la deducción la producción de determinados *reality show*, concursos, etc.

Habida cuenta de todo lo anterior, se excluirían del ámbito objetivo de la deducción ahora examinada determinadas producciones no comprendidas en los supuestos antes referidos, como serían los cortometrajes o los anuncios publicitarios: por muy artísticos y culturales que sean, no pueden ser calificados como largometrajes ni tampoco como series. Ello llama la atención especialmente en lo que respecta a los cortometrajes, que sí se consideran protegibles en el ámbito de la Comunicación 213/C332/01 **(19)** y que tienen un nivel de creatividad innegable, siendo así que, por ello mismo, merecen una protección cultural. De hecho, la normativa vizcaína, transcribiendo la normativa europea, llega a considerar a los cortometrajes como "obra difícil" y, por tanto, protegible en el ámbito de la deducción ahora estudiada **(20)** . Se trata sin duda de un error de la norma reglamentaria aludida, habida cuenta de que la NFIS es clara al respecto en cuanto a su exclusión. Ello no obstante, dado de que los cortometrajes son igualmente representaciones de la cultura y, de otro lado, no tienen un formato tan comercial que dificultan su explotación económica, son si cabe más merecedores de protección pública que los largometrajes. Por ello sería conveniente considerar su inclusión futura en el ámbito objeto de la deducción analizada, lo cual resulta igualmente predicable respecto de la normativa del territorio común.

Adicionalmente, las normas forales se refieren –sin definirlas– a *producciones españolas*. Al respecto es preciso tomar de nuevo en consideración la tan citada Ley 55/2007, que califica en su art. 4 como "película española" a la que "haya obtenido certificado de nacionalidad española, expedido conforme a lo que se dispone en el artículo 12". Y el citado art. 12 de la norma referida indica que "[e]l certificado de nacionalidad española de una película cinematográfica o de otra obra audiovisual no destinada a su explotación comercial en salas de exhibición se expedirá por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por la Comunidad Autónoma que proceda, una vez comprobado que reúne las condiciones previstas (…)", contenidas en el art. 5.1 de la misma norma y que se refieren a que un elevado porcentaje de los autores, actores y personal creativo sea nacional o residente de España o de otro país de la UE o EEE, y que se realice preferente en una de las lenguas oficiales de España además de que la producción y postproducción se realice preferentemente en España **(21)** .

Ahora bien, debe indicarse que las obras audiovisuales realizadas en régimen de coproducción con otros países, mediando el oportuno contrato, tendrán la consideración de españolas (cfr. art. 5.2 de la Ley 55/2007) cuando cuenten con la aprobación expresa del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o, eventualmente, por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia, quien examinará el cumplimiento de los requisitos y límites fijados en la normativa aplicable **(22)** .

Además de todo lo anterior, se indica en las normas forales examinadas que las referidas producciones deben permitir la confección de un *soporte físico previo a su producción industrial seriada*. Puesto que no se especifica normativamente la modalidad de soporte físico, se entiende que este puede ser de cualquier tipo, ya sea analógico (v. gr. bobina de proyección) o digital (v. gr. DVD).

La exigencia de un instrumento material en campos tan etéreos como el ahora analizado puede parecer una contradicción. Sin embargo, el requisito en cuestión se justifica porque (i) es habitual la existencia de tales *master* o copias maestras de montaje cinematográfico, sobre todo en relación con los largometrajes que serán proyectados en salas de cine a gran escala; pero, adicionalmente, porque (ii) es requisito normativo depositar dicho soporte físico en la Filmoteca española, como se indicará seguidamente en el epígrafe C.

Por otro lado, la Administración tributaria ha entendido que el soporte físico se refiere a la obra audiovisual ya finalizada y no a etapas previas de realización de la misma, de manera que un guion cinematográfico o de una obra audiovisual disociado de la producción a la que sirve no otorgará derecho, en sí mismo, a la deducción que ahora analizamos **(23)** . Ello no obstante, y como se indicará al analizar la base de la deducción, los guiones integrados en una producción finalizada sí permiten, en principio, acogerse al beneficio fiscal examinado **(24)** .

Así pues, y de acuerdo con todo lo indicado anteriormente, puede considerarse que el objeto de la deducción por inversiones audiovisuales, contenida en la disposición adicional 15ª de las normas forales del IS, es el apoyo a (i) la producción de obras cinematográficas destinadas a su proyección en salas de cine y que tengan por lo general una duración de al menos 60 minutos, o bien de (ii) series destinadas a su difusión a través de televisión sobre temas de ficción, animación o de carácter documental-cultural, con independencia de la duración de las mismas, (iii) siempre y cuando las anteriores obras audiovisuales tengan nacionalidad española, permitan la confección de un soporte físico para su producción seriada y, finalmente, consten de un certificado que acredite su carácter cultural emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.

Dicho lo anterior, es preciso indicar que la **norma alavesa**, a diferencia de los otros Territorios Históricos, contempla adicionalmente una deducción para los productores inscritos en el oportuno registro –según lo que se indicará en el epígrafe C posterior– que "se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales".

Con tal previsión el Territorio Histórico de Álava iguala su regulación a la prevista en territorio común por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Ciertamente, una de las cuestiones novedosas de la citada ley fue reconocer una deducción en el IS no exclusivamente para las producciones españolas, sino también para empresas registradas en España que se encarguen de ejecutar producciones extranjeras, en línea con lo que ocurre en otros países europeos.

Sorprende, sin embargo, que sólo Álava haya aprobado esta deducción para producciones extranjeras, altamente

competitiva a nivel territorial y que había sido demandada en los últimos años **(25)** . Y todo ello, máxime, cuando Bizkaia modificó su NFIS en 2015 en el particular ámbito de la deducción examinada, después de haberse aprobado ya la ley estatal del IS que incluía la citada medida tributaria.

B. Elementos subjetivos

Las normas forales contemplan un único requisito subjetivo para que sea aplicable la norma: ser "productor" de la obra audiovisual. En la normativa anterior (tanto de territorio común como foral), existía una segunda figura con derecho a deducción (el coproductor financiero) que ha desaparecido en la actualidad. Tal circunstancia se debe, probablemente, a su inoperancia: dado que existen instrumentos jurídicos más eficientes desde un punto de vista fiscal, como sería el caso de las Agrupaciones de Interés Económico referidas en el epígrafe 4 siguiente, incentivar figuras específicas de coproductores financieros acaso no tiene sentido hoy en día.

Pues bien, como ocurre con otros términos técnicos antes referidos, la figura del "productor" no aparece definida en las normas forales que ahora examinamos. Por ello habrá que acudir una vez más a la normativa sectorial que regula las obras audiovisuales. Así, a tenor del art. 120.2 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, "[s]e entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual". Por su parte, la tan citada Ley 55/2007 recoge en su art. 11 que "[l]as empresas productoras asumirán el compromiso de mantener temporalmente en su propiedad la titularidad de los derechos de la película u otras obras audiovisuales, en los términos que reglamentariamente se determine" **(26)** ; adicionalmente, en el art. 24.2 del mismo cuerpo legal se contempla que "[l]as empresas productoras deben ser titulares de los derechos de propiedad de las obras audiovisuales producidas en la medida que sean necesarios para la explotación y comercialización de tales obras". Y, finalmente, el art. 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual, indica que "[e]l productor es la persona física o jurídica que asume la iniciativa, la coordinación y el riesgo económico de la producción de contenidos audiovisuales" **(27)** .

En definitiva, podría concluirse de forma genérica que el productor es quien (i) tiene la iniciativa de un proyecto audiovisual, (ii) consigue la financiación para desarrollar el mismo, (iii) de forma directa o indirecta lo ejecuta manteniendo el control y la responsabilidad de la producción, y (iv) obtiene en consecuencia la titularidad de los derechos de propiedad intelectual resultantes del proceso, que podrá explotar económicamente **(28)** .

A pesar de la aparente claridad de la anterior definición, en la práctica pueden presentarse problemas respecto de las circunstancias previamente señaladas.

Así, por un lado, es preciso indicar que el art. 67.5 de las NFIS establece que "[l]os activos no corrientes o elementos patrimoniales objeto de las deducciones previstas en este Capítulo [entre las que cabe entender contenido el beneficio fiscal examinado por expresa remisión de la disposición adicional 15ª de las normas forales del IS] deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos, en su caso, a los fines previstos en los artículos anteriores, durante un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas". Sin embargo, cuando se han producido **cesiones parciales de derechos de distribución** podría plantearse si tal requisito se incumple, en cuyo caso contempla la misma norma que "[l]a desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de dichos elementos, o su desafectación a las finalidades establecidas antes de la finalización del mencionado plazo determinará la obligación de 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 tal circunstancia se produzca".

Pues bien, la citada Resolución del Departamento de Hacienda y Finanzas de Bizkaia de 24 de septiembre de 2015 ha reconocido que en tales casos no existe incumplimiento de lo dispuesto en el art. 67 de la NFIS en la medida en que tales derechos sigan figurando en el patrimonio del contribuyente **(29)** .

Otra cuestión interesante y relacionada con la anterior sería la siguiente: ocurre en muchos casos que, a fin de financiar parcialmente la producción, se lleva a cabo la cesión de algunos derechos de distribución (normalmente con limitaciones temporales, territoriales, etc.). En tal caso, y siendo así que en la normativa sectorial antes referida se exige al productor ser titular de los derechos de propiedad intelectual sobre las obras audiovisuales, ¿puede seguir considerándose como "productor", a los efectos de la deducción analizada, a quien ha cedido parcialmente los derechos de la producción? Ciertamente, y con el mismo argumento ya aludido, siempre y cuando los derechos de propiedad intelectual permanezcan en el patrimonio del productor podrán cederse derechos sin perder tal condición **(30)** .

Cabría preguntarse, asimismo, qué ocurre cuando la **producción audiovisual se realiza por encargo**. En tales casos ¿quién sería el productor? ¿Quien encarga la obra o quien la ejecuta? Ciertamente, habría que acudir a un análisis casuístico atendiendo a los contratos firmados por las partes. Sin embargo, en suma, siguiendo la definición antes transcrita, será productor quien, habiendo tenido la iniciativa, financie la producción y la controle en última instancia, obteniendo consecuentemente los derechos de autor de la obra audiovisual **(31)** . En contrapartida, quien por encargo haya ejecutado materialmente la obra tendrá el carácter de un mero prestador de servicios y no podrá ser considerado productor, salvo que adquiera derechos inherentes a la propiedad de las obras audiovisuales producidas **(32)** .

Finalmente, también podría plantearse qué ocurre en **casos de coproducción**: ¿cabe reconocer el carácter de

productor a todos los que participen en la misma? Pues bien, siguiendo la idea ya comentada pueden existir muchos supuestos de coproducción y habría que atender a los pactos firmados entre las partes. Por lo general, quien obtenga la titularidad de los derechos audiovisuales será considerado como tal. Si son varios quienes se encuentran en tal circunstancia, nada obsta para que sean considerados todos ellos productores a los efectos de la deducción estudiada **(33)** .

Dicho lo anterior, y aunque resulte obvio, el productor debe encontrarse sometido a las normas forales del IS o del IRNR, para lo cual habrá que estar a lo dispuesto en los arts. 14 y 21 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. En definitiva, será necesario que la productora tenga su domicilio –o el domicilio de su establecimiento permanente– en el País Vasco, salvo que teniendo un volumen de operaciones de más de 7 millones de euros hubiera realizado más del 75 por 100 de tal volumen en territorio común. Por el contrario, si la empresa dispone de su domicilio en territorio común pero su volumen de operaciones supera los 7 millones y ha realizado la totalidad de las operaciones en el País Vasco, le será aplicable la normativa del IS del respectivo Territorio Histórico.

Adicionalmente a todo lo anterior, como se indicó más atrás, el Territorio Histórico de Álava contempla en relación con la deducción estudiada una ventaja tributaria para **ejecuciones de una producción extranjera**. Sin embargo, para poder disfrutar de tal beneficio fiscal el "ejecutor" de la obra audiovisual deben cumplirse dos requisitos:

– En primer lugar, tal sujeto ha de encontrarse *establecido* en España, lo que parece hacer mención, en terminología tributaria, a que el mismo sea residente en nuestro país o, al menos, disponga en territorio español de un establecimiento permanente. Habrá que estar a lo previsto en las normas forales en cuanto a residencia en el IS y establecimiento permanente en el IRNR y, singularmente, a lo indicado en los convenios para evitar la doble imposición aplicables.

– En segundo lugar, y como segundo requisito, el sujeto debe encontrarse debidamente *inscrito* en el oportuno registro público. Sobre las específicas cuestiones formales de inscripción registral nos remitimos a lo indicado en el epígrafe C, desarrollado a continuación.

Nótese que esta segunda deducción parece más limitada que la que se analizó anteriormente, pues no requiere iniciativa respecto del proyecto audiovisual o la titularidad de derechos de propiedad intelectual resultantes. Se trataría, más bien, de beneficiar fiscalmente a quien meramente ejecuta la producción audiovisual por cuenta de terceros, lo cual pudiera pensarse contradictorio con lo indicado más atrás respecto de las producciones por encargo. Pues bien, en realidad no existe tal contradicción: dado que el auténtico productor no será residente en España –ni tan siquiera, habida cuenta del reducido tiempo de los rodajes, tendrá por lo general establecimiento permanente–, no podría practicarse en ningún caso la deducción estudiada. Siendo ello así, una forma de que la producción se beneficie de la ayuda fiscal estudiada es, precisamente, que quien recibe el encargo de ejecutar tal producción extranjera se practique la ventaja tributaria por estar sujeto al IS o al IRNR con establecimiento permanente. Tal es el sentido de referido beneficio fiscal –previsto en territorio común, en Navarra y en Álava, pero no en los otros dos Territorios Históricos–, que no es otro que atraer producciones extranjeras al territorio de exacción del IS o IRNR, en franca competencia con las disposiciones tributarias de otros países.

C. Elementos formales

Los requisitos formales a los que alude la deducción estudiada se encuentran en gran medida implícitos en la propia norma y han sido ya referidos con anterioridad, pero merece la pena destacarlos siquiera rápidamente.

Así, por un lado, existen **obligaciones de certificación y registro**. Por ejemplo, en relación con las producciones españolas, será preciso obtener el oportuno *certificado de nacionalidad* expedido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia **(34)** .

Por su parte, y dado que Álava contempla tal deducción también en lo que respecta a la ejecución de producciones extranjeras, se requiere en tal caso que el sujeto pasivo encargado de la ejecución de tales producciones esté inscrito en el *Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte* –gestionado por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales– **(35)** o, en su caso, en el que con características similares pueda crear del Gobierno Vasco **(36)** .

Del mismo modo cabe destacar que en el desarrollo reglamentario de la norma vizcaína (disposición adicional 9ª) se ha aprobado una nueva exigencia relacionada con el *certificado de "obra cultural"*. Así, el citado precepto exige que la producción "obtenga (…) el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en territorio español, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales" **(37)** . Ciertamente sorprende, como se indicó más atrás **(38)** , la exigencia reglamentaria de tal requisito cuando no aparece regulado en la norma foral reguladora. Sin embargo, el mismo se debe al requerimiento realizado por la Comisión en la resolución del procedimiento de comunicación iniciado por Bizkaia una vez aprobada la norma foral **(39)** .

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que existen asimismo **obligaciones de depósito**, auspiciadas en gran medida por la Comisión europea **(40)** . Así, como se indicó más atrás, ha de depositarse una *copia de la producción, nueva y en perfecto estado, en la Filmoteca Española* **(41)** . De hecho, la disposición adicional 9ª del Reglamento del

Impuesto sobre Sociedades aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, se refiere a la "Filmoteca Española *o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma*" (cursivas mías). Ello se debe a que el reglamento vizcaíno reproducía, en el momento de su aprobación, el tenor literal de la norma estatal a la sazón vigente (Orden CUL/2834/2009, de 19 de octubre, y particularmente su art. 17.2.a). Sin embargo, tal referencia a la filmoteca oficial de Comunidades Autónomas ha desaparecido en la norma actualmente vigente, antes citada.

En otro orden de cosas, se recogen igualmente **otras obligaciones formales relacionadas con la presentación de la autoliquidación del IS**.

Así, la disposición adicional novena del citado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia indica que "[e]l contribuyente deberá presentar, junto con la autoliquidación del impuesto en la que se acoja a la deducción establecida en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral del impuesto, una *relación de las demás ayudas o subvenciones públicas recibidas* para determinar el cumplimiento de las intensidades máximas de deducción a que se refiere el mencionado apartado" (cursivas mías).

Finalmente, podría hablarse de un requisito formal de *notificar los beneficios fiscales a la Comisión europea para obtener su conformidad*. Así pues, las normas de Álava y Bizkaia indican expresamente: "La aplicación efectiva de lo establecido en este artículo quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario". Ello se debe a que, como se indicará en el epígrafe IV siguiente, al tratarse de una ayuda destinada a promover la cultura de las que "puede" ser compatible con el art. 107 TFUE, ha de notificarse a la Comisión para que ésta otorgue su visto bueno respecto a la misma. Si bien hemos de remitirnos en este momento a lo que se dirá más adelante, hasta que no exista una comunicación formal de la Comisión de que la deducción referida es conforme con el Derecho de la UE, la misma no tendrá efectividad plena. En ese sentido, y desde tal perspectiva, la ventaja fiscal pende del requisito formal de notificación y posterior declaración de conformidad emitida por el órgano europeo, aprobación que en el momento de escribir estas líneas se ha verificado respecto de la regulación vizcaína **(42)** pero aún no en relación con la normativa alavesa.

Por su parte, Gipuzkoa no vincula expresamente la efectividad de la deducción examinada a la aprobación de dicho régimen por la Comisión, si bien debe considerarse algo implícito. De hecho, no se conoce que haya tramitado notificación alguna para solicitar conformidad a tal órgano comunitario, posiblemente por entender que existe la conformidad de la Comisión para el caso de Bizkaia –muy parecido a su regulación actual–, o bien porque se encuentra a la espera de llevar a cabo una modificación del precepto en cuestión, como lo hicieron los otros Territorios Históricos.

2. Cuantificación del beneficio tributario

La redacción original de la norma en los tres Territorios Históricos indicaba que las inversiones que cumplieran los requisitos mencionados en el epígrafe anterior otorgan derecho, en las condiciones referidas, "a una deducción del 30 por 100. 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 por 100 del coste de producción".

Con posterioridad a su aprobación inicial, como se ha indicado, tanto Álava como Bizkaia realizaron modificaciones a su respectiva NFIS. Consiguientemente, y tal como se hiciera en el epígrafe previo, nos vamos a referir primeramente a la normativa de Gipuzkoa (que fue la originalmente aprobada por los tres Territorios Históricos) para, seguidamente, destacar las particularidades que recogen las normas forales de Álava y Bizkaia.

En definitiva, la cuantificación de la deducción ahora estudiada es el resultado de una operación aritmética simple: debe multiplicarse la base de la deducción (normalmente costes de producción) por el tipo de deducción previsto por la norma (por lo general, el 30 por 100), si bien el resultado de tal producto no puede superar los límites contemplados en la disposición 16ª de las respetivas normas forales. Veamos por separado cada uno de estos elementos de cuantificación **(43)** .

A. Base de la deducción

En lo que concierne a la base de la deducción del beneficio fiscal analizado, la misma viene constituida, para los tres Territorios Históricos, por dos elementos singulares: (i) el coste de producción del audiovisual y (ii) los gastos de postproducción del mismo referidos a la obtención de copias y al *marketing* de la obra (publicidad y promoción), obviamente cuando hayan supuesto un coste para el productor.

Por coste de producción habrá que entender todos los que directa o indirectamente se relacionen con la producción, siendo necesarios para que la misma tenga lugar **(44)** . Podría ocurrir que algunos costes se determinan sólo con posterioridad a haber finalizado la producción, como podrían ser los denominados "premios de audiencia" y "gastos de cancelación" **(45)** . En tales casos habría que realizar una autoliquidación complementaria en el momento de determinarse los referidos gastos, a fin de poder calcular debidamente la deducción ahora estudiada.

Por otro lado, como coste de publicidad y promoción debe considerarse toda actividad de comunicación cuya finalidad última sea la venta del producto comercializado (producción). Cabrían en tal consideración tanto el pago por espacios publicitarios en los distintos medios (anuncios de televisión, cine, prensa, en soportes exteriores visibles desde la calle, etc.), como también cualquier evento dirigido a presentar o hacer notable la producción audiovisual **(46)** . Una cuestión

relevante en relación con la base de la deducción que estudiamos es que las normas forales examinadas limitan los gastos de postproducción para la publicidad y promoción al 40 por 100 de los costes de producción **(47)** .

Adicionalmente, en el caso de **Bizkaia,** la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, incluyó en la disposición 16ª NFIS un matiz en la NFIS vizcaína al indicar que "la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción". Ello tiene todo el sentido, puesto que la norma se dirige incentivar los gastos en los que ha incurrido, a su cargo, el productor. No obstante, pudiera ocurrir que una subvención se obtenga tiempo después de haberse aplicado la deducción, en cuyo caso habría que regularizar la misma **(48)** .

Finalmente, en el Territorio Histórico de **Álava**, la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre varió la disposición adicional 16ª NFIS en dos aspectos concretos: (i) eliminando de la base de la deducción las subvenciones recibidas –en sentido idéntico a la modificación de la NFIS de Bizkaia, antes referida–; y (ii) exigiendo "que, al menos, el 50 por ciento de la base de la deducción se corresponda con gastos realizados en el territorio de Álava", indicándose seguidamente en el apartado 6º de tal disposición adicional que "[l]as referencias a Álava contenidas en el párrafo segundo del apartado 1 y en los párrafos primero y segundo del apartado 2 de esta disposición adicional se entenderán realizadas también a Bizkaia y Gipuzkoa, siempre y cuando en las Normas Forales aplicables en estos territorios exista la misma reciprocidad contendida en este apartado".

Pues bien, el segundo matiz incluido en la norma alavesa merece mayores comentarios que el primero –que ya fue comentado, de hecho, al referirnos a la norma de Bizkaia–.

Así, primeramente, la norma referida requiere una interpretación razonable de lo que debe entenderse por "gastos realizados en el territorio de Álava" (o, eventualmente, en los territorios de Bizkaia y Gipuzkoa). Pues bien, si bien podrían seguirse dos aproximaciones para interpretar tales términos (el lugar de pago o la residencia –o al menos establecimiento– del perceptor de dicho pago), si se entiende que la finalidad de la norma es beneficiar la economía local que concedió la ventaja fiscal "recuperando" de algún modo la misma con una recaudación asociada a tales pagos y proveniente de otros tributos (IVA, IRPF, IS, etc.), desde una interpretación teleológica de la norma podría considerarse la segunda de las aproximaciones exegéticas aludidas, entendiendo que los gastos se han realizado en territorio alavés (o, eventualmente, en otro territorio vasco) cuando se paguen a un residente –o sujeto con establecimiento permanente– en tales territorios **(49)** .

Sin embargo, ello sería probablemente ir demasiado lejos en la interpretación, por cuanto que tal exigencia no viene exigida por la literalidad de la norma. Así pues, si los servicios se han prestado *materialmente* en el territorio alavés (con independencia de la residencia de los prestadores), podría entenderse cumplido el requisito **(50)** .

En otro orden de cosas, la exigencia de localización de gastos como condición para la aplicación de un beneficio fiscal es una opción prevista en la ya citada Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01) **(51)** y en el Reglamento (UE) núm. 651/2014, siendo así que el umbral de territorialización del 50 por 100 es permitido por el Derecho comunitario.

Mayores dudas despierta, sin embargo, la condición de reciprocidad recogida en la norma alavesa.

Así, por un lado, tales cláusulas, que son comunes en el Derecho internacional, son, sin embargo, extrañas en el Derecho de la UE **(52)** . Ello no obstante, se podría argumentar que la reciprocidad no se presenta en relación con otros Estados de la UE sino, únicamente, con otros territorios de España, por lo que la cuestión tendría un carácter meramente interno y, por ende, no susceptible *a priori* de regulación por el Derecho de la UE por falta de incidencia comunitaria. Adicionalmente, no se trata de someter a condición de reciprocidad la aplicación de una libertad fundamental del TFUE o cualquier otro derecho reconocido en el ordenamiento de la UE, sino únicamente una política pública (territorialización de gastos para la concesión de determinadas deducciones fiscales), conforme en principio –al menos desde la perspectiva de la Comisión– con las reglas de la competencia recogidas en los arts. 107 y ss. TFUE.

Por otro lado, también ocurre que la Ley de Concierto Económico requiere una armonización con el Derecho vigente en territorio común, y debe examinarse si tal variación respecto de lo contemplado en el art. 36 LIS (que no contempla cláusula de territorialización de gastos) es admisible legalmente, sobre todo en lo que respecta al art. 3.c) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Para un análisis sobre tal cuestión nos remitimos, no obstante, a lo que se indicará en el epígrafe III siguiente, donde se contemplan cuestiones de constitucionalidad y de legalidad en relación con la Ley de Concierto Vasco.

Queda claro que la finalidad de la norma se dirige a que puedan beneficiarse de la deducción sólo las entidades sujetas al IS (o, eventualmente, al IRNR) del Territorio Histórico de Álava que "realicen" en dicho territorio las inversiones mayoritarias que otorgan derecho a la deducción o, eventualmente y a condición de reciprocidad, en territorio vasco **(53)** . Se excluirían así los supuestos de empresas residentes (o con establecimiento permanente) en Álava que "realicen" sus inversiones mayoritarias –en relación con la producción cinematográfica beneficiada– fuera del territorio alavés y vasco (ya sea en territorio común o en otros países de la UE). Y ello puede conllevar vulneraciones, como se verá, en relación con la libre prestación de servicios, esencialmente a nivel interno español.

Adicionalmente a todo lo anterior, Álava ha recogido también una deducción por *ejecución de producciones internacionales*, que beneficia fiscalmente los gastos "realizados" en territorio alavés, siempre que tales gastos asciendan, al menos, a un millón de euros **(54)** . En relación con la base de la deducción, indica la disposición adicional

15ª de la NFIS alavesa:

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio alavés directamente relacionados con la producción:

1. 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.

2. Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a dos millones y medio de euros, por cada producción realizada.

Como puede apreciarse, la redacción antes transcrita coincide con la contenida en el art. 36.2 LIS, con la única salvedad de que se cambia "territorio español" por "territorio alavés", y con ello se pretende garantizar la conformidad a Derecho de la UE de tal beneficio fiscal, habida cuenta de que la Comisión ya había dictaminado sobre el mismo positivamente en relación con el régimen vigente en territorio común **(55)** .

No obstante, cabe realizar varios comentarios sobre dicho precepto. Así, en primer lugar, la norma hace referencia en primer lugar al "personal creativo", con el límite de 50.000 euros por persona **(56)** ; y, adicionalmente, menciona la norma gastos "derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores".

Interpretando tal norma, la DGT ha entendido –acaso con acierto– que formarán parte de la base de la deducción los siguientes gastos **(57)** :

– Guion y música, como los gastos asociados a diálogos adicionales, traducciones, composición de música de fondo, director de orquesta, arreglista, profesores de grabación, cantantes, copistería musical, entre otros.

– Personal artístico, como actores de reparto, dobles de acción, especialistas, extras, coreógrafo, bailarines, orquesta, entre otros.

– Equipo técnico de dirección (primer ayudante de dirección, secretario de rodaje, auxiliar de dirección y director de reparto), de producción (productor ejecutivo, director de producción, jefe de producción, primer ayudante de producción, regidor, auxiliar de producción, cajero-pagador y secretario de producción), de fotografía (segundo operador, ayudante, auxiliar de cámara y fotógrafo de escenas), de decoración (jefe de arte, decorador, ambientador, tapicero, constructor jefe, pintor y carpintero), de sastrería (figurinista, jefe de sastrería y sastra), de maquillaje y peluquería (maquillador, ayudante y auxiliar), de efectos especiales y efectos sonoros (jefe de efectos especiales, ayudante, armero, jefe de efectos sonoros, ambientes y efectos de sala), de ayudante de sonido, de montaje (ayudante y auxiliar), relacionados con los electricistas y maquinitas.

– Escenografía, como los de decoración y escenarios (construcción y montaje de decorados en plató, derribo de decorados, construcción en exteriores, construcción en interiores naturales, maquetas, forillos, alquiler de decorados, y alquiler de interiores naturales), ambientación (alquiler y compra de mobiliario, atrezzo, jardinería, armería, vehículos en escena o comidas en escena), alquiler y compra de vestuario, los relativos a semovientes y carruajes.

– Estudios de rodaje (alquiler de plató, rodaje en exteriores, fluido eléctrico del estudio e instalaciones complementarias), montaje y sonorización (salas de montaje, proyección, doblaje, efectos sonoros, grabación de mezclas, así como los gastos de grabación de banda sonora, transcripciones magnéticas, etc.), y otros varios de producción, que incluirían las copias de guion, fotocopias en rodaje, teléfono en fechas de rodaje, alquiler de camerinos, caravanas y oficina, almacenes varios, garajes en fechas de rodaje, limpieza de lugares de rodaje y comunicaciones en rodaje.

– Maquinaria del rodaje (cámara principal, cámaras secundarias, objetivos especiales y complementarios, accesorios, material de iluminación, grúas, carburante, helicóptero/aviones, equipos de sonido, entre otros). - Transportes como los coches de producción, alquiler de coches sin conductor, furgonetas para las cámaras, camiones, autobuses, taxis en fechas de rodaje, billetes de avión, siempre que se correspondan a transportes realizados dentro del territorio nacional.

– Hoteles y comidas en fechas de rodaje.

– Laboratorio: revelado, positivado, magnético, entre otros.

– Posproducción: efectos visuales, sonoros, trabajos de animación, subtitulado, doblaje y similares.

– Seguros directamente relacionados con la producción, como el seguro de negativo, de materiales de rodaje, de responsabilidad civil, de accidentes, de interrupción de rodaje, de buen fin, entre otros.

– Impuestos y tasas no deducibles relacionados con la ejecución de la producción.

– Gastos de preproducción como los de localización, casting y similares.

Y que, por el contrario, no formarán parte de la base de la deducción los siguientes gastos:

– Gastos generales vinculados a tareas administrativas como: alquiler de oficinas, personal administrativo, mensajería, correo/telégrafo, luz, agua, limpieza, material de oficina, gestoría, asesoramiento fiscal, de seguridad social y contable.

– *Gastos relacionados con la distribución y difusión, como la obtención de copias y publicidad.*

– *Gastos de explotación y comercio, como internegativo y copias, publicidad (trayler y making off)*

– *Los gastos de aduanas y fletes, en la medida en la que están relacionados con el transporte internacional.*

– *Los gastos financieros de intereses y gastos de negociación de préstamos oficiales, en la medida en la que sean objeto de activación* **(58)** .

Y, por último, ha considerado el citado centro directivo que "en relación con los gastos de otro personal complementario, como asistencia sanitaria, guardas, peones y ayudantes de cualquier clase, podrán formar parte de la base de deducción en la medida en la que estén directamente relacionados con la producción" **(59)** .

Pues bien, aunque todo lo anterior es doctrina de la DGT, podría probablemente predicarse algo similar de la normativa alavesa examinada.

En segundo lugar, y dado que existe una territorialización de gastos, la tantas veces citada Comunicación 2013/C332/01 y el Reglamento (UE) núm. 651/2014 exigen un límite del 80 por 100 para los gastos que han de realizarse en el Territorio Histórico de Álava **(60)** . Tal aspecto no aparece contenido, en lo que concierne al territorio común, en el art. 36.2 LIS –cuyo texto se encuentra en gran parte reflejado en la norma alavesa– sino en el art. 45.b) RIS **(61)** . Pues bien, tal circunstancia –y a no ser que, como ocurre en territorio común, se realice un desarrollo reglamentario en el que se imponga tal límite– implicaría una falta de conformidad con el Derecho de la UE de la norma alavesa.

Por lo demás, la territorialización de los gastos implica una asimetría entre, por un lado, la normativa de territorio común, que posibilita localizar gastos en Álava a los efectos de garantizarse la deducción; y, por otro lado, la de la NFIS alavesa, que para el supuesto de ejecución de producciones internacionales no garantiza la deducción si se localizan gastos en territorio común o, incluso, en otras partes del territorio vasco. La compatibilidad de tal supuesto con el Derecho interno debe examinarse, al menos, a la luz del art. 3.c) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuestión que se llevará a cabo en el epígrafe III siguiente.

B. Tipo de la deducción

El porcentaje que se aplica a la base de deducción antes referida es, con carácter general, el 30 por 100, cuantía que resulta aplicable en los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa y, con carácter general, también en Álava.

En este último Territorio Histórico, sin embargo, y como consecuencia de la modificación operada por la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, se contemplan otros dos porcentajes de deducción:

– Por un lado, y para las **obras audiovisuales con derecho a deducción cuya lengua sea el Euskera**, se contempla una deducción incrementada del 40 por 100, lo cual se cohonesta bien con el criterio cultural que justifica este tipo de deducciones tanto a nivel interno como europeo **(62)** .

– Por otro lado, y para las **películas extranjeras** ejecutadas por un productor establecido en España, Álava no hace sino reproducir, adaptándola, la deducción del 15 por 100 prevista en el art. 36.2 de la Ley 27/2014, la cual fue reputada conforme al mercado interior por la Comisión **(63)** . Ciertamente extraña que en los otros Territorios Históricos no se haya incluido una deducción similar **(64)** .

C. Límites cuantitativos de la deducción

Las normas forales del IS inicialmente aprobadas en los Territorios Históricos en la reforma de finales de 2013 y principios de 2014 no contenían límites cuantitativos a la deducción ahora examinada, más allá del previsto en el art. 67 de referidos cuerpos normativos. En virtud de tal precepto las deducciones por producciones audiovisuales ahora examinadas, sumadas a otras deducciones para la realización de ciertas actividades **(65)** , no podrán exceder el 45 por 100 de la cuota líquida del impuesto, con posibilidad de aplicar las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota los 15 años inmediatos y sucesivos.

Ello no obstante, en el caso de **Bizkaia** se aprobó por Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, un límite en relación con la deducción estudiada con el siguiente tenor:

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la Unión Europea, en cuyo caso no podrá superar el 60 % del coste de producción.

Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación a las obras audiovisuales difíciles ***(66)*** *ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.*

La razón del mismo no es otra que hacer conforme el citado precepto con la normativa de la UE, pues particularmente la Comunicación 2013/C 332/01 recogía en su párrafo 52 lo siguiente:

La intensidad de ayuda debe limitarse, en principio, al 50 % del presupuesto de producción, con objeto de

estimular iniciativas comerciales no subvencionadas. La intensidad de ayuda a las producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro y en las que participen productores de más de un Estado miembro podría llegar al 60 % del presupuesto de producción.

Estos límites no se aplican a las obras audiovisuales difíciles (1) ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD) de la OCDE (2). 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.

(1) 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.

(2) La lista del CAD incluye todos los países y territorios que pueden recibir ayuda oficial al desarrollo. Son todos los países de renta baja o media con arreglo a la renta nacional bruta (RNB) per capita que aparecen en la lista publicada por el Banco Mundial, exceptuando a los miembros del G8, los Estados miembros de la UE y los países que ya tienen una fecha fijada para su incorporación a la UE. La lista incluye a todos los países menos avanzados (PMA) tal y como los define la ONU. Véase http://www.oecd.org/document/45/0,3746,en_2649_34447_2093101_1_1_1_1,00.html.

Y algo similar puede indicarse respecto de los apartados 6 y 7 del art. 54 en el tantas veces citado Reglamento (UE) núm. 651/2014.

Como es sabido, la Comisión europea declaró la conformidad de dicha norma con el régimen comunitario de Ayudas de Estado **(67)** , posiblemente gracias a la referida modificación realizada posteriormente por las Juntas Generales de Bizkaia.

En lo que concierne a **Álava**, la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, incluyó un apartado en su disposición adicional 15ª NFIS, con tenor idéntico al antes referido respecto de Bizkaia, de manera que debe entenderse que con tal limitación la norma alavesa resulta, en ese ámbito, conforme al Derecho de la UE.

Por su parte, en la modalidad de deducción por la ejecución de producciones extranjeras hemos de recordar que existe un doble límite cuantitativo: 50.000 euros por persona (en el caso de gastos por "personal creativo") y, de forma más genérica, dos millones y medio de euros por producción.

Dicho todo lo anterior, parecería que la normativa de **Gipuzkoa** en el ámbito ahora examinado, al no contemplar límites como los incluidos en la normativa de los otros dos Territorios Históricos (que se adecuan, a su vez, a la Comunicación de 2013 sobre ayudas de estado en el ámbito de las producciones audiovisuales y al Reglamento núm. 651/2014), podría resultar no conforme con el Derecho de la UE **(68)** . Aunque ciertamente adolecería de técnica normativa, acaso cabría la posibilidad de recoger tales límites –hasta tanto no se modifique la norma– en el desarrollo reglamentario de la NFIS, como ya se hiciera en el Territorio de Bizkaia para incluir alguna exigencia de Derecho de la UE que no aparecía en el texto de la NFIS.

D. Cuantía de la deducción

Como se ha indicado, la cuantía de la deducción no será otra que el resultado de multiplicar la base de la deducción por el tipo de deducción, siempre y cuando no se superen los límites previstos en las normas aplicables, todo ello analizado en los epígrafes anteriores.

No obstante, cabría preguntar qué ocurriría en **supuestos de coproducción** con varios productores con derecho a aplicar el beneficio fiscal. Pues bien, resulta lógico que en tales supuestos cada cual se aplique la deducción estudiada en función de su responsabilidad en tal proyecto según contrato, lo cual vendrá habitualmente reflejado por el capital invertido y que generalmente se corresponderá con el porcentaje de titularidad en los derechos de propiedad intelectual resultantes.

Sin embargo, pudiera darse el caso de que en la coproducción unos fueran socios capitalistas y otros trabajadores, siendo así que algunos contribuyeran con fondos dinerarios y otros, en cambio, con su trabajo como aportación en especie. En tales casos, parece que el dato más fiable para calcular la deducción –de admitirse inversiones en especie **(69)** – sería la cuantificación de la aportación (dineraria o en especie) realizada por cada coproductor, lo cual puede llevar sin duda a problemas de valoración propios del Derecho Tributario y para los cuales existen oportunas vías de solución de controversias como se vio. Pues bien, sin perjuicio de que ello es un problema fundamentalmente probatorio, la participación reconocida en los derechos de propiedad intelectual en el acuerdo de coproducción será en tales supuestos un elemento en extremo relevante.

De hecho, la normativa de Álava trata particularmente esta cuestión al indicar que "[e]n el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán para cada coproductor en función de su respectivo porcentaje de participación en aquélla". No queda claro a qué alude la norma al referirse a la *participación en la coproducción*: ¿alude a la inversión realizada o a los derechos de propiedad intelectual obtenidos? Probablemente el legislador entiende que ambos conceptos son intercambiables. Por tal mismo motivo, cabría entender que la posición

mantenida previamente sería extensible a los tres Territorios Históricos.

3. Reglas de imputación temporal

La redacción actualmente vigente en los tres Territorios Históricos tiene el siguiente tenor en relación con los efectos de imputación temporal del beneficio tributario **(70)** :

> *La deducción a la que se refiere este apartado se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando 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.*
>
> *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.*

El texto transcrito sugiere varias ideas que merece la pena destacar.

Así, debe destacarse que existen dos opciones diferenciadas: o bien (i) aplicar la deducción una vez se haya finalizado la producción; o bien, y solo para el supuesto en que la producción tenga una duración superior a 12 meses, (ii) aplicar la deducción a medida en que se vayan realizando los pagos y por la cuantía de los mismos, esto es, en más de un periodo impositivo.

En el primero de los casos citados, que probablemente será el más habitual, se practicará la deducción una vez se haya finalizado la producción incentivada fiscalmente.

En el segundo supuesto referido, el contribuyente podrá optar por el régimen de deducción conforme se vayan realizando los gastos. Nótese que se requiere normativamente que la producción tenga una duración de más de 12 meses (y, consecuentemente, afecte a más de un periodo impositivo **(71)**), de manera que si una producción se encontrara a caballo de dos periodos impositivos (v. gr. se inicia en diciembre y concluye dos meses después, siendo el periodo impositivo de la entidad el año natural), no podrá optar por aplicar la deducción a medida que realiza los pagos. La opción por dicho régimen, que deberá ejercerse en el plazo de un mes desde el inicio de la producción con las exigencias formales indicadas en el texto de la norma, desplegará sus efectos durante toda la vida de la producción y según la normativa existente al inicio de la misma, aun cuando eventualmente cambie el régimen posteriormente.

Por último, cuando se haya ejercido la opción antes indicada, habiéndose practicado la deducción respecto de los gastos realizados, cuando sin embargo no se haya finalizado la producción hasta el punto de disponer de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, en tal caso habrán de devolverse las deducciones practicadas en ejercicios anteriores con sus correspondientes intereses de demora en la autoliquidación del ejercicio en que se abandone la producción.

4. El papel de las agrupaciones de interés económico

Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE), ya sean españolas o europeas, tienen un papel destacado en la financiación de las producciones audiovisuales. Ello se debe a que su régimen jurídico permite en señalados casos "transparentar" sus rentas (positivas o negativas), retenciones, deducciones, etc. a los respectivos partícipes. Y ello resulta, como no puede ser de otro modo, relevante en relación con la deducción que examinamos en este trabajo, pues permite disfrutar de tal beneficio tributario a personas físicas que financien determinadas producciones, las cuales, en principio, no podrían de otro modo ser destinatarias de señaladas ventajas fiscales.

Como se ha indicado, en la normativa anterior existía una figura denominada "coproductor financiero" **(72)** , que también existió en la normativa estatal **(73)** , respecto de la cual se contemplaba un tipo de deducción minorado del 5 por 100 para quienes contribuyeran a la financiación de las producciones referidas. Sin embargo, habida cuenta de la posibilidad de traslación de la deducción para productores que permiten las AIE, el citado beneficio fiscal para coproductores financieros había perdido, en gran parte, su funcionalidad y por ello fue eliminado en la última reforma del IS.

De hecho, el art. 21 de la Ley 55/2007 hace una llamada explícita a los incentivos fiscales que implican tales instrumentos de intermediación, concibiéndolos de especial utilidad para los fines de promoción pretendidos. Hasta tal punto dicha ley es consciente de la importancia de referidas instituciones jurídicas, que en la disposición adicional 4ª de tal norma se recoge una peculiaridad: el tiempo de contestación de las consultas sobre incentivos fiscales relacionados con la deducción estudiada se redujo a la mitad en los seis meses siguientes a la entrada de dicha ley.

Ciertamente, tal estructura no puede reputarse original de nuestro ordenamiento **(74)** , si bien se muestra particularmente útil a los efectos de comunicación de una deducción prevista para el IS a las personas físicas o jurídicas que financien tales producciones.

Así pues, las AIE, tanto de carácter español como europeo, están sujetas a la respectiva NFIS, cuando la totalidad de quienes las integren estén sujetos a la normativa foral de cualquiera de los Territorios Históricos y tengan su domicilio fiscal en uno de ellos o, teniéndolo en territorio común, realicen en uno de los Territorios Históricos una proporción mayor del volumen de operaciones que en el resto.

Lo relevante del régimen jurídico de las AIE, a los efectos que importan a este trabajo, es que las mismas tendrán derecho a la deducción prevista en la disposición adicional 15ª NFIS, para lo cual referido ente "deberá tener no sólo la titularidad de los derechos sino que, además, esa titularidad [deberá traer] causa de que ha participado en la iniciativa y responsabilidad de la obra" **(75)** . Adicionalmente, como se ha indicado y con carácter general, las AIE imputan a sus socios no sólo las rentas (positivas o negativas) obtenidas, sino también las deducciones y otros beneficios fiscales, así como los pagos a cuenta realizados por tales entes instrumentales **(76)** .

III. CONFORMIDAD CON LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y CON EL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO

Una vez estudiado el régimen tributario sustantivo de los incentivos fiscales al cine previstos en los Territorios Históricos del País Vasco, debe considerarse la compatibilidad de dichos regímenes con la normativa nacional y, básicamente, con la Constitución española y con el Concierto Económico Vasco.

No es necesario a estas alturas reconocer el encaje constitucional de los regímenes forales vascos en el marco constitucional, habida cuenta de que la disposición adicional primera de nuestra Carga Magna manifiesta que dicha norma "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", motivo por el que hemos de remitirnos en este momento a lo indicado sobre el particular por destacados autores **(77)** .

Ahora bien, todo beneficio tributario, como excepción a la regla general de tributación, requiere una justificación suficiente. De lo contrario la ventaja fiscal referida iría en contra de los principios de igualdad y de capacidad económica contemplados en el art. 31 de nuestra Constitución **(78)** . A la hora determinar qué motivos pueden justificar una exoneración o aminoración del gravamen, debe atenderse especialmente a los fines contemplados por nuestra Carta Magna como objetivos protegibles por parte del ordenamiento jurídico, entre los que se encuentran los principios rectores de la política social y económica contenidos en el capítulo III del título I de la Constitución. Y en dicho capítulo, en el art. 44 de tal Norma Suprema, se indica que "[l]os poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho".

En la medida en que, como se ha indicado, las producciones audiovisuales son parte de la cultura, la promoción de tales actividades a través de incentivos tributarios no parece contrario a los principios tributarios antes referidos **(79)** .

Por otro lado, el art. 3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, recoge que los Territorios Históricos mantendrán "una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" y, por otro lado, habrán de respetar y garantizar "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".

En lo que respecta al **mantenimiento de una "presión fiscal efectiva global equivalente"**, podría plantearse si una deducción como la existente en territorio común (20 por 100 respecto del primer millón y 18 por 100 respecto del importe restante) resulta equivalente al 30 por 100 contemplado, con carácter general, en los Territorios Históricos. Sin embargo, al implicar el término "presión fiscal efectiva *global*" la agregación de todas las figuras tributarias que componen el sistema, no parece adecuado establecer la comparabilidad contemplando un concreto beneficio fiscal en el seno del IS. Y ello máxime cuando la configuración del beneficio tributario difiere en algunos aspectos entre los Territorios Históricos (por ejemplo, y salvo en Álava, no se contempla la deducción para ejecución de producciones extranjeras). En consecuencia, resulta dudoso que se pueda derivar una vulneración de tal precepto por la configuración de la disposición adicional 15ª de la NFIS en los Territorios Históricos, al menos que exista una prueba clara de la diferencia entre presiones fiscales efectivas globales **(80)** .

Ello no obstante, no puede descartarse de plano que una rebaja sustancial de la tributación (aumento de la deducción para las producciones españolas en un 50 por 100 –hasta un millón de euros– y en un 66,66 por 100 –para inversiones superiores a un millón de euros–) lleve a considerar que *ceteribus paribus* la presión fiscal global podría considerarse menor **(81)** . Como se indicaba previamente, resulta una cuestión básicamente probatoria y de una dificultad tan notable que puede, en la práctica, descartarse incompatibilidad alguna por tal motivo de la ventaja fiscal examinada.

Por otro lado, y en lo que respecta a la conformidad con las **libertades de circulación (de bienes, capitales y servicios)**, se trata de una cuestión conectada con las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2 CE), y constituye una cuestión más discutible. Ello es así, esencialmente, en relación con la territorialización del gasto que reconoce el Territorio Histórico de Álava, tanto para la deducción por producciones cinematográficas como para la ejecución de producciones cinematográficas extranjeras. No se trata de una cuestión

exclusiva del referido territorio foral, sino que se plantea de forma teórica con otros requisitos de territorialización contemplados en diversas normas de Comunidades Autónomas respecto de los beneficios fiscales por ellas previstos **(82)** .

En efecto, el Tribunal Constitucional ha considerado que el ejercicio de poderes tributarios por parte de los entes territoriales puede ser contrario al principio de unidad de mercado contenido en nuestra Carta Magna **(83)** . Como puede fácilmente comprenderse, una eventual ruptura con las libertades de circulación reconocidas constitucionalmente y en el propio Concierto Económico Vasco dependerá de que las medidas tributarias comentadas se encuentren o no proporcionadas con el fin pretendido **(84)** .

Pues bien, dicho lo anterior, es preciso indicar que la territorialización de medidas fiscales puede estar justificada si tutela otros intereses plausibles, como el desarrollo económico de un concreto ámbito espacial –como bien podría ser el caso de Álava– y, adicionalmente, la defensa de una cultura autóctona. Ello se enfrenta a las libertades de circulación antes aludidas y al principio de unidad de mercado (art. 139 CE). Siendo ello así, la aplicación del principio de proporcionalidad debe dirimir si, puestos en una balanza, ha de prevalecer el apoyo a la actividad económica y cultural de Álava frente a la libertad de circulación de servicios en el resto del territorio del Estado.

Ciertamente, el hecho de que en la Unión Europea se haya permitido la territorialización de hasta un 80 por 100 del presupuesto de la producción audiovisual lleva a pensar que, si en tales ámbitos se ha considerado la cultura como una justificación suficiente para excepcionar las libertades de circulación europeas, cumpliéndose así el principio de proporcionalidad a nivel europeo, bien pudieran extenderse similares conclusiones al ámbito interno.

Sin embargo, ocurre normalmente que en la Unión Europea las diferencias culturales entre países son más fuertes que entre distintos territorios de un mismo Estado, pues, entre otras cosas, suelen existir lenguas diferentes. En tal sentido, la territorialización de gastos para beneficiarse de la deducción estudiada aprobada en Álava podría estar más justificada para el supuesto concreto en que la producción tenga como lengua original el Euskera, y menos cuando la lengua sea el castellano u otras lenguas cooficiales o, eventualmente, en relación con la ejecución de producciones extranjeras.

Adicionalmente, es preciso indicar que mientras que la normativa del territorio común no excluye ni condiciona los gastos realizados en territorio foral para poderse practicar la oportuna deducción por producciones nacionales o ejecución de producciones extranjeras, sin embargo no ocurre lo mismo en relación con la normativa alavesa respecto de los gastos producidos en el resto del Estado, lo cual deja de manifiesto una asimetría en la regulación de Álava con territorio común e, incluso, con otros territorios forales. Y ello, pudiera entenderse como una circunstancia que resta justificación a la medida normativa alavesa toda vez que sería el único territorio en España que territorializaría *ad intra* el gasto de las producciones, enfrentando las condiciones impuestas por la NFIS con el principio de unidad de mercado que acaso –y salvo en el supuesto de películas en Euskera– pudiera no resultar proporcionado con el fin perseguido: mejorar la economía alavesa y permitir la recuperación vía impuestos directos e indirectos de parte del gasto fiscal incurrido por el Territorio Histórico vía deducción por producciones audiovisuales.

Como se ha indicado, todo depende de la valoración que se realice de acuerdo con el principio de proporcionalidad, esto es, de si siendo las medidas idóneas para el fin pretendido no existen otras medidas menos gravosas para conseguir los mismos resultados; y, eventualmente, si aun siendo medidas idóneas y necesarias, comparadas con las libertades de circulación afectadas y con el principio de unidad de mercado, los fines perseguidos son tan relevantes que permiten postergar tales principios y libertades **(85)** .

IV. CONFORMIDAD CON EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO DE LA UNIÓN EUROPEA

Una de las cuestiones más problemáticas que se derivan del régimen estudiado es, precisamente, la posible contrariedad con la prohibición de ayudas de Estado. La regulación de tal prohibición en el Derecho de la UE se contiene en los arts. 107 a 109 TFUE; en art. 54. del Reglamento (UE) núm. 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 Texto pertinente a efectos del EEE; en el Reglamento (UE) núm. 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis*; y en la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01).

Las cuestiones más relevantes en el ámbito ahora estudiado pueden encontrarse en el art. 54 del Reglamento núm. 651/2014 antes citado, que contiene y resume los requisitos previstos en la Comunicación 2013/C 332/01. Particularmente, cabe destacar del precepto citado las siguientes ideas en lo que concierne a las ayudas a producciones audiovisuales:

1) Debe evaluarse el carácter cultural de las producciones según el procedimiento interno debidamente previsto.

2) Las ayudas pueden ser tanto a la preproducción, a la producción o a la postproducción.

3) Los Estados podrán territorializar las ayudas a las producciones, pero no podrá exigirse la actividad de producción en territorio de los Estados en más del 50 por 100 de su presupuesto global, ni tampoco que los gastos subvencionables sujetos a requisitos de territorialización superen el 80 por 100 del presupuesto global de la producción.

4) Las ayudas pueden subvencionar costes de preproducción (elaboración de guiones y desarrollo de obras

audiovisuales), de producción (incluidos los costes de accesibilidad de personas con discapacidad) y de posproducción (distribución y promoción). Tales conceptos serán considerados "gastos subvencionables". Las infraestructuras de estudios cinematográficos no serán subvencionables **(86)** .

5) La ayuda no podrá superar el 50 por 100 de los gastos subvencionables, umbral que puede elevarse al 60 por 100 para producciones transfronterizas con más de un Estado miembro o al 100 por 100 para las obras audiovisuales difíciles **(87)** y las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE.

6) Las ayudas no pueden reservarse exclusivamente a los nacionales de un Estado miembro ni a las empresas establecidas conforme al Derecho mercantil nacional.

En todo caso, según el Reglamento *de minimis*, existe obligación de notificación a la Comisión cuando se reconozcan ayudas a favor de empresas superiores a 200.000 euros, que será el caso de la mayor parte de los incentivos fiscales al cine recogidos en la disposición adicional 15ª NFIS de los Territorios Históricos.

De hecho, las propias normas forales analizadas son conscientes de ello, al recoger en la citada disposición adicional 15ª NFIS (al menos en Álava y Bizkaia) que "[l]a aplicación efectiva de lo establecido en este apartado quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario". Lógicamente, el precepto transcrito se está refiriendo a la antes citada prohibición de ayudas de Estado, pues no parece que pueda considerarse contraria la medida examinada en este trabajo con las libertades fundamentales (circulación de mercancías, servicios, personas y capitales) recogidas en el derecho originario de la UE, ni tampoco con normas de derecho derivado.

Pues bien, Bizkaia, después de modificar la NFIS para adecuarla al Derecho de la UE, notificó a la Comisión tal incentivo fiscal y obtuvo el *placet* de dicho órgano **(88)** . Desconocemos lo que haya sucedido en Álava y en Gipuzkoa.

V. CONCLUSIONES

Se pretende en este último apartado no tanto resumir los distintos aspectos recogidos en las páginas anteriores –que sería imposible, habida cuenta de los múltiples matices realizados en la interpretación de la normativa examinada– sino, más bien, concretar las aportaciones vertidas sobre la conformidad a Derecho de la disposición adicional 15ª NFIS en los tres Territorios Históricos vascos y, en su caso, de las posibles vías de modificación que cabrían respecto de referidas normas forales.

Tales consideraciones finales tendrán ya sea un carácter general (esto es, referido a los tres Territorios Históricos), o bien un carácter particular (aludiendo exclusivamente a uno de ellos).

1) Así, desde una **perspectiva general** cabe indicar que *a priori* podría dudarse de si la fijación de tipos de deducción para producciones audiovisuales en los Territorios Históricos superiores en más de un 50 por 100 a la prevista en territorio común cumple con el requisito del art. 3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de establecer una "presión fiscal efectiva global equivalente" a la existente en territorio común. Habida cuenta de la asimetría de las deducciones (en los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa no se recogen incentivos a ejecución de producciones extranjeras) y de la necesidad de realizar una comparación de todo el sistema tributario, la comparabilidad adecuada de tales situaciones se antoja complicada y requeriría de un elevado aparataje probatorio, por lo que no se estima que se trate de una tacha seria a la normativa examinada.

2) En cuanto a la normativa de **Gipuzkoa**, es preciso indicar que son varias las anomalías que pueden detectarse en relación con la misma. Al margen de que se haya notificado o no tal incentivo a la Comisión europea, cosa que desconocemos, para que esta evalúe su conformidad con el Derecho de la UE, esencialmente, en relación con la prohibición de ayudas de Estado, la configuración de la ayuda no parece resultar conforme con el art. 54 del Reglamento (UE) 651/2014 y con la Comunicación 2013/C 332/01 respecto a, por ejemplo, los límites cuantitativos que no debe superar el incentivo fiscal. Por todo ello, el citado Territorio Histórico debería acaso modificar la norma y notificar el incentivo fiscal modificado a la Comisión para no tener problemas en relación con su legalidad. O bien desarrollar reglamentariamente la deducción estudiada fijando unos límites similares a los previstos en la normativa vizcaína. Adicionalmente, se echa en falta, en la configuración de la ventaja tributaria estudiada, la existencia de beneficios para la ejecución de producciones extranjeras en un sentido similar al recogido pera el territorio común en el art. 36.2 LIS o en la normativa alavesa.

3) En lo que concierne, a su vez, a **Bizkaia**, el referido Territorio Histórico parece tener configurada de forma más apropiada la deducción examinada: por un lado adecuó su normativa al Reglamento (UE) 651/2014 y la Comunicación 2013/C 332/01, notificando el incentivo fiscal a la Comisión y obteniendo una declaración de compatibilidad con el Derecho de la UE; y, por otro lado, desarrolló reglamentariamente particularidades de referida ventaja tributaria, lo cual aboga a favor de una adecuada seguridad jurídica. Sin embargo, el desarrollo reglamentario incurre en alguna incorrección: por ejemplo, señala como "obra difícil" –y por tanto susceptible de beneficiarse de la deducción– a los cortometrajes, los cuales se encuentran excluidos del ámbito objetivo de la ventaja tributaria analizada tal y como es definida en la NFIS. Adicionalmente, se echa en falta, igualmente, que no se haya incluido en la última reforma una deducción para la ejecución de producciones extranjeras que ya existía en territorio común.

4) Finalmente, y en lo que respecta a **Álava**, a pesar de haber modificado su normativa para adecuarla al Derecho de la UE, no ha recogido los límites de territorialización previstos en el Reglamento (UE) 651/2014 y en la Comunicación

2013/C 332/01, y ello pudiera plantear problemas de compatibilidad con el Derecho de la UE. Tal problema podría atajarse incluyendo los citados límites en un eventual desarrollo reglamentario futuro de referida deducción. Adicionalmente, los requisitos de territorialidad de gastos pudieran plantear problemas en relación con la libertad de prestación de servicios y el principio de unidad de mercado que se derivan del art. 139 CE y de la Ley de Concierto, para el caso de que se estimara que no cumplen con el principio de proporcionalidad.

VI. BIBLIOGRAFÍA

• ALONSO ARCE, I. (2015), "La deducción para producciones cinematográficas y audiovisuales en el Impuesto sobre Sociedades", *Forum Fiscal: la Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 208, págs. 7-12.

• AZPILLAGA GOENAGA, P. y IDOIAGA, P. (2000), "Sistemas de protección y ayudas a la producción audiovisual", *Zer: Revista de estudios de comunicación / Komunikazio ikasketen aldizkaria*, núm. 8.

• CUBERO TRUYO, A. y SÁNCHEZ PINO, A. J. (1999), "Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral [al hilo de la STS 7 febrero 1998]", Quincena Fiscal 4/1999, págs. 89-102.

• GONZÁLEZ, I. (2012), "Reflexiones en torno a una posible modificación de los incentivos fiscales al cine", *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 853/2012.

• HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1991), *Idea de los derechos históricos*, S.L.U. Espasa Libros, Barcelona.

• LOJENDIO E IRURE, I. M. (1988), *La Disposición adicional primera de la Constitución española*, Instituto Vasco de Administración Pública / Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, Oñati.

• LUCAS DURÁN, M. (2017), "Normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones desde el Derecho Constitucional y de la UE", de próxima publicación en *Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*.

• MERINO JARA, I. (2015), "Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas", *Forum Fiscal: la Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* núm. 205, págs. 18-35.

• MORENO GONZÁLEZ, S.

– (2010a), "La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (I)", *Quincena Fiscal* núm. 13/2010, págs. 31-54.

– (2010b), "La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (II)", *Quincena Fiscal* núm. 14/2010, págs. 37-60.

• PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. (2009), "Fiscalidad de las Inversiones Cinematográficas en la nueva Ley del Cine", *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento* núm. 25, págs. 171-177.

• PÉREZ TROYA, A. (2009), "Acerca de la aportación a capital de derechos de propiedad industrial", *Revista de Derecho Mercantil* núm. 274, págs. 1369-1408.

• ROJÍ CHANDRO, L. A. y ROJÍ PÉREZ, S. (2016), "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Impuesto sobre Sociedades)", *Revista Contable* núm. 42, págs. 46-75.

• SALVO ALTOLAGUIRRE, G. (2016), "Doctrina de la Dirección General de Tributos del año 2015 en relación con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas", *Actualidad Administrativa*, núm. 3/2016.

• SANZ GÓMEZ, R. y LUCAS DURÁN, M. (2015), "Implicaciones tributarias del *crowdfunding* o financiación colectiva", *Quincena Fiscal* núm. 9/2015, págs. 19-69.

• SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. (2016), "La tributación del cine en territorio foral", en MERINO JARA, I. y URGANTEMENDIA ECEIZABARRENA, *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, IVAP, Oñati, págs. 582-607.

---

(1) El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad "La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad" (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: "La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco" (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac MERINO JARA; "La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común" (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan CALVO VÉRGEZ; y "La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra" (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA. Se han utilizado las siguientes abreviaturas: AIE: Agrupación de Interés Económico; art.: artículo; CE:

Constitución Española; cfr.: *confer* (compárese); DGT: Dirección General de Tributos; EEE: Espacio Económico Europeo; i.e.: *id est* (esto es); IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes; IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; IS: Impuesto sobre Sociedades; ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; NFIS: Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades; núm.: número; RAE: Real Academia Española; rec.: recurso; TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional; STGUE: Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea; S/STSJ: Sentencia(s) del Tribunal Superior de Justicia; UE: Unión Europea; vid.: *vide* (ver).

Ver Texto

(2) Cfr. SERRANO-GAZTELUURRUTIA (2016, pág. 584); PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR (2009, pág. 171).

Ver Texto

(3) Para una visión comparada vid. MORENO GONZÁLEZ (2010a y 2010b).

Ver Texto

(4) Vid. sobre el particular MORENO GONZÁLEZ (2010a y 2010b).

Ver Texto

(5) Así, la deducción para producciones españolas asciende al 38 o el 40 por 100, con límite de 5,4 millones de euros, y a una deducción para producciones extranjeras del 35 por 100, con un límite de 4,5 millones de devolución, con lo que los beneficios fiscales prácticamente se duplican en relación con los incentivos previstos en la normativa estatal (cfr. art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; y disposición adicional 14ª de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, según redacción dada por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

Ver Texto

(6) Cfr. arts. 4.Uno.s.2) y 10 bis.6º de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, así como Ley balear 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias. Sobre los beneficios fiscales del *crowdfunding* vid., entre otros, SANZ GÓMEZ y LUCAS DURÁN (2015).

Ver Texto

(7) Cfr. art. 70 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Ver Texto

(8) Cfr.http://www.kultura.ejgv.euskadi.eus/r46-8653/es/contenidos/informacion/ayudas_audiovisual/es_ayuda/ekoizpen.html (consultado el 20 de enero de 2017).

Ver Texto

(9) Cfr. ALONSO ARCE (2015).

Ver Texto

(10) Cfr. notificación de 15 de julio de 2015, C (2015) 5032 final, en relación con la ayuda estatal SA.40885 (2015/N) - España, sobre la deducción fiscal para producciones cinematográficas y audiovisuales en la provincia de Vizcaya.

Ver Texto

(11) Cfr. disposición adicional 9ª del 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, según redacción dada por el Decreto Foral 140/2015, de 28 de julio, con efectos para períodos impositivos iniciados a partir de 1 enero 2014.

Ver Texto

(12) Cfr. art. 38.2 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio de 1996, de las Juntas Generales de Álava, del Impuesto sobre Sociedades; de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia del Impuesto sobre Sociedades; y de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio de 1996, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(13) La inexistencia de tal requisito en las normas forales de los Territorios Históricos contrasta con la mención que realiza la disposición adicional 9ª del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, que desarrollando reglamentariamente la Norma Foral de referido Territorio Histórico exige que se haya obtenido un "certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en territorio español, emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales". Aunque podría pensarse que se trata de un exceso reglamentario con vulneración del principio de autoimposición, lo cierto es que el requisito citado tiene una justificación clara: la exigencia por parte de la Resolución de la Comisión europea, 15 de julio de 2015 [C(2015) 5032 final (apartados 8 y 9)] en la que se declara que el beneficio fiscal es compatible con el mercado interior; y ello en consonancia con lo indicado en los apartados 25 y 26 de la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01), así como el art. 54.2 del Reglamento (UE) núm. 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. En efecto, ambos textos aluden al llamado "criterio cultural". Por todo lo anterior, y habida cuenta de que la justificación de tales

beneficios –como se indicará en los apartados III y IV siguientes– es el apoyo a la cultura, podría considerarse como un requisito implícito de las normas forales de los Territorios Históricos que regulan la ventaja tributaria examinada. Con todo, y de cara a futuras modificaciones de la disposición adicional 15ª de las normas forales del IS, sería conveniente incluir tal requisito en el texto del precepto. Para más detalles sobre el particular vid. epígrafe C siguiente.

Ver Texto

(14) Cfr., entre otros, PÉREZ TROYA (2009). La expresión "caudal", utilizada por la RAE para definir "inversión" no debe entenderse necesariamente referida a dinero en efectivo, pues por tal "caudal" se entiende "[h]acienda, bienes de cualquier especie, *y más comúnmente dinero*" (énfasis añadido), lo que permitiría empleo de bienes de todo tipo. Por su parte, el diccionario María Moliner del uso del español define *invertir en* como "[e]mplear una cantidad determinada de cierta cosa en algo que se expresa", indicando que se aplica especialmente a expresiones de tiempo (como invertir horas libres), lo que admitiría el empleo de dedicación personal en un determinado proyecto.

Ver Texto

(15) Contrariamente a lo aquí defendido, la DGT en contestación de 18 de abril de 2005 (V0643-05) a consulta tributaria considera que "[e]l término «inversión» de este último precepto se refiere a las fuentes de financiación de la obra mientras que, a efectos fiscales, la base de la deducción es el «coste de la producción», esto es, la totalidad del importe derivado de la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción de la obra, que tengan la consideración contable de coste de producción, cualquiera que haya sido la fuente de financiación, por lo que la aportación de los derechos de propiedad intelectual, industrial y de imagen, cuya titularidad corresponde al productor, no forman parte de la base de deducción".

Ver Texto

(16) En términos similares, vid. art. 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual.

Ver Texto

(17) Vid. en idénticos términos el art. 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual.

Ver Texto

(18) Particularmente indica la referida resolución al respecto: "(…) John Grierson, documentalista y crítico cinematográfico del New York Sun (1898-1972) afirmó que, generalmente, se agrupan bajo la denominación genérica de «documental» todas las obras que utilizan materiales de la realidad, pero propuso reservar esta denominación para las obras que incluyan una aportación artística significativa. Así, Grierson consideró que: «El documental no es más que el tratamiento creativo de la realidad. De esta forma, el montaje de secuencias debe incluir no sólo la descripción y el ritmo, sino el comentario y el diálogo».

Por su parte, la «World Union of Documentary» adoptó la siguiente definición del término en 1948: «Documental es todo método de registrar en un celuloide cualquier aspecto de la realidad interpretado bien por la filmación de hechos o por la reconstrucción veraz y justificable, para apelar a la razón o a la emoción, con el propósito de estimular el deseo y ampliar el conocimiento y la comprensión, y plantear sinceramente problemas y soluciones en el campo de la economía, la cultura y las relaciones humanas».

De otro lado, en lo que respecta, más específicamente, a los documentales para televisión, el artículo 202 del Reglamento de la Sociedad General de Autores y Editores (SGAE) contiene esta definición, relativa a espacios teledifundidos: «C) 3. Documentales. Se entenderán por tales aquellas obras audiovisuales pertenecientes al repertorio administrado por la SGAE que, además de las características generales que concurren en cualquier obra audiovisual, reúnan las siguientes notas específicas y diferenciadoras: a) Su estructura narrativa se configura como un proyecto de investigación o recopilación de datos o hechos singulares que utiliza el lenguaje audiovisual como forma de exposición y desarrollo de ciertas hipótesis propuestas al espectador a modo de elementos de convicción y que, además, sirve a sus autores para alcanzar una conclusión temática o simplemente estética a través de los hechos expuestos. b) La composición de las imágenes y la factura global de la obra pretenden conjugar la creatividad y el rigor propios de la investigación con lo que puede ser entendido como una estética personal producto de la intencionalidad de sus autores. c) Se aleja deliberadamente de la ilustración audiovisual del hecho noticiable o del tono periodístico para componer formas expresivas radicalmente distintas y basadas, sobre todo, en lo novedoso del contenido o en la aportación de hechos y datos originales fruto de la investigación y del análisis. d) Es característico de la obra audiovisual llamada 'documental' no incorporar, total o parcialmente, estructura dramática alguna. (…) C) 3.1. Docudramas. Se entenderán por tales aquellas obras audiovisuales del repertorio administrado por la SGAE que, perteneciendo a la clase de los 'documentales' más arriba definidos, incorporan, además, como característica específica adicional, una acción dramática o dramatizada para subrayar determinadas partes del contenido del documental».

En sentido análogo, el artículo 2.1 e) del Proyecto de Real Decreto sobre la Financiación Anticipada de Obras Europeas, mediante el que se desarrolla el apartado 3 del artículo 5 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual, relativo a la obligación de los prestadores de servicios de comunicación audiovisual de contribuir anualmente a financiar anticipadamente la producción europea de películas cinematográficas, películas y series para televisión, así como documentales y películas y series de animación [texto actualmente contenido en el art. 2.1.e) del Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas], preceptúa que: «1. Las obras europeas cuya financiación computa son las siguientes: (…) e) Documentales para televisión, entendiendo por tales las obras audiovisuales de carácter eminentemente narrativo, que no sean de ficción y que por su enfoque, estructura narrativa, composición, estética, diseño o estilo, plasmado preferiblemente en la forma de guion, intentan expresar la realidad con un particular sello de originalidad y perspectiva personal, mediante la creación o filmación de escenas o situaciones de la vida cotidiana o de la historia sacadas del contexto real para presentarlas como documento, con un cierto carácter atemporal que le desvincula del evento coyuntural al que puede estar ligado originalmente y que, además, implica la realización de actos de producción que demuestran que se ha dedicado un tiempo sustantivo a la preparación y posproducción del producto. En todo caso, no tendrán la consideración de documentales los reportajes audiovisuales de carácter periodístico o informativo, ni la mera reproducción audiovisual de hechos noticiables».

Consecuentemente, el término documental hace referencia al género que se basa en la utilización de imágenes reales, documentadas, para narrar una historia o trama. Los documentales buscan representar lo que se observa en la realidad, retratando diferentes temáticas y problemáticas del mundo que nos rodea, y, si bien, en ocasiones, la idea de documental ha estado ligada a filmaciones sobre la naturaleza, hoy en día, este género abarca cualquier ámbito o aspecto de la realidad, como,

por ejemplo, las cuestiones sociales, el medio ambiente, la política, el entretenimiento, los deportes, la historia, la economía, la sociedad, la vida cotidiana, los viajes, otros lugares y culturas, etc. En todo caso, el documental es la expresión de cualquier aspecto de la realidad, mostrada en forma de narración audiovisual.

De estas definiciones y de esta caracterización del género documental, pueden extraerse los siguientes criterios de delimitación del mismo, aun cuando puedan existir excepciones:

1) Se trata de un género eminentemente narrativo.
2) Está basado en un proyecto de exploración, investigación, o recopilación de datos o hechos singulares, relativos a algún aspecto de la realidad, en el que profundiza con objeto de generar conocimiento, reflexión o comprensión, lo que implica la realización de actos de producción que exigen la dedicación de un tiempo sustantivo a la preparación y posproducción del producto.
3) Intenta expresar la realidad con originalidad y perspectiva personal (bien por su enfoque, estructura, composición, estética, diseño o estilo). De forma que es un género que tiene carácter creativo.
4) Se sirve de la captación de escenas o situaciones de la realidad, o de la historia, generalmente filmadas en los escenarios donde ocurren (u ocurrieron) los hechos, para presentarlas como un documento con cierto carácter atemporal.
5) No tienen esta consideración, de documental, los reportajes audiovisuales de carácter periodístico o informativo, ni la mera reproducción audiovisual de hechos noticiables". Sobre supuestos diversos que la DGT ha considerado que se encuadran dentro del género "documentales", vid. contestación de dicho organismo de 18 de octubre de 2012 (núm. V2007-12) a consulta tributaria.

Ver Texto

(19) Cfr. pág. 10, nota a pie de núm. 1, que los considera "obras audiovisuales difíciles".

Ver Texto

(20) Cfr. disposición adicional 9ª del Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia.

Ver Texto

(21) Particularmente, el apartado 1 del art. 5 de la Ley 55/2007 recoge: "Tendrán la 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 sea expedido por órgano competente certificado de nacionalidad española, previo reconocimiento de que cumplen los siguientes requisitos:

a) Que el elenco de autores de las obras cinematográficas y audiovisuales, entendiendo por tales el director, el guionista, el director de fotografía y el compositor de la música, esté formado, al menos en un 75 por 100, por personas con 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.

En todo caso, se exigirá que el director de la película cumpla siempre dicho requisito.

b) Que los actores y otros artistas que participen en la elaboración de una obra cinematográfica o audiovisual estén representados al menos en un 75 por 100 por personas que cumplan los requisitos de nacionalidad o residencia establecidos en la letra anterior.
c) Que el personal creativo de carácter técnico, así como el resto de personal técnico que participen en la elaboración de una obra cinematográfica o audiovisual, estén representados, cada uno de ellos, al menos en un 75 por 100 por personas que cumplan los requisitos de nacionalidad o residencia establecidos en la letra a) del presente apartado.
d) Que la obra cinematográfica o audiovisual se realice preferentemente en su versión original en cualquiera de las lenguas oficiales del Estado español.
e) Que el rodaje, salvo exigencias del guion, la posproducción en estudio y los trabajos de laboratorio se realicen en territorio español o de otros Estados miembros de la Unión Europea. En el caso de las obras de animación, los procesos de producción también deberán realizarse en dichos territorios".

Ver Texto

(22) Cfr. arts. 9-14 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, así como los acuerdos multilaterales (con países europeos e iberoamericanos) o bilaterales (un total de 19) firmados por España. Cfr. http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/cine/industria-cine/convenios-coproduccion.html, consultado el 22 de enero de 2017.

Ver Texto

(23) Así, en el ámbito del territorio común, pero con conclusiones extrapolables a los Territorios Históricos, la contestación de la DGT de 6 de septiembre de 2000 (núm. 1484-00) a consulta tributaria, ha indicado al respecto: "Un guion cinematográfico, aunque exista físicamente, no puede entenderse como un soporte físico previo de la producción industrial seriada de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales, en todo caso será un componente o elemento importante y necesario en la consecución del producto final cinematográfico, es decir la película acabada, que tendrá como manifestación previa un soporte físico que dará lugar con posterioridad a su producción industrial seriada. Es más, este mismo precepto establece de forma expresa que la deducción se practicará en el momento en que finalice la obra cinematográfica, circunstancia que no concurre en el caso de la simple tenencia del guion de la misma".

Ver Texto

(24) Lo cual está en línea con lo indicado en la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01), en cuyo párrafo núm. 21 se indica: "(…) algunos Estados miembros también ofrecen apoyo 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). 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. 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, conviene que la ayuda abarque todos los aspectos de la creación cinematográfica, desde la concepción del argumento hasta la difusión pública".

Ver Texto

(25) Cfr. GONZÁLEZ (2012).

Ver Texto

(26) El tiempo de mantenimiento de la titularidad de los derechos de propiedad de las obras audiovisuales es de 3 años, a tenor de lo dispuesto en el art. 24.2 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, para ser beneficiara de medidas de fomento estatal convocadas por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, que en principio parecen cuestión distinta de la deducción ahora examinada.

Ver Texto

(27) En un sentido similar el art. 4 de la Ley 55/2007 alude al concepto de *influencia dominante*, "por razones de propiedad, participación financiera o por tener la facultad de condicionar, de algún modo, la toma de decisiones de los órganos de administración o gestión respectivos".

Ver Texto

(28) De forma similar, el Departamento de Hacienda y Finanzas entiende que "en definitiva, los productores, o coproductores, de obras audiovisuales son las personas, naturales o jurídicas, que participan en su iniciativa, asumen la responsabilidad de las mismas, y adquieren, por este motivo, la titularidad de los derechos de propiedad sobre ellas (fundamentalmente, la propiedad intelectual), en la proporción que les corresponda" (Resolución de 24 de septiembre de 2015, ya citada). Vid. sobre el particular, en un sentido similar, la STSJ de Andalucía/Málaga de 30 de enero de 2004; (rec. núm. 367/1999); las SSTSJ de Madrid de 3 de junio de 2005 (rec. núm. 2146/2002) y de 9 de mayo de 2006 (rec. núm. 2151/2002); la SAN de 19 de octubre de 2009 (rec. núm. 99/2008) y la STSJ de La Coruña de 18 de mayo de 2016 (rec. núm. 15290/2015).

Ver Texto

(29) Recoge particularmente referida Resolución: "Se trata, por tanto, de determinar en qué medida la cesión de parte de los derechos de reproducción y comunicación pública de las obras producidas a favor de un operador de televisión, supone el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 67.5 de la NFIS.

Como ya se ha indicado más arriba, los productores están facultados para ceder los derechos que ostentan sobre las obras producidas, en su condición de titulares de los mismos, y así lo hacen normalmente, pudiendo afectar estas cesiones a una o varias modalidades de explotación de las citadas obras, a un determinado período de tiempo, y/o a un ámbito territorial concreto.

Consecuentemente, no cabrá entender incumplido el requisito previsto en el artículo 67.5 de la NFIS cuando la cesión de los derechos de explotación de las obras de que se trate no implique su salida del patrimonio del productor, conforme a todo lo anterior, sino que, atendiendo a la normal explotación de estos derechos, los mismos sean objeto de cesión parcial, pero sigan funcionando en sede del productor. Por el contrario, si, a la vista de las condiciones pactadas entre las partes, procediera entender que la cesión conlleva la baja, total o parcial, del activo, se debería considerar incumplida, también total o parcialmente, la exigencia prevista en el citado artículo 67.5 de la NFIS". Tal interpretación de la norma se cohonesta bien, por lo demás, con el citado art. 67.5 *in fine* de las normas forales del IS, a cuyo tenor "se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 42 de esta Norma Foral, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero". Habida cuenta de que la actividad económica del productor es precisamente ceder derechos de las producciones cinematográficas, las cesiones referidas (siempre y cuando no sea de la propiedad de referidos derechos) no implicará la obligación de reembolso de la deducción. En un sentido similar y en relación con el territorio común, vid. contestaciones de la DGT de 4 de junio de 2008 (núm. V1100-08) y de 7 de marzo de 2011 (núm. V0558-11) a sendas consultas tributarias.

Ver Texto

(30) En el mismo sentido vid. contestación de la DGT de 4 de marzo de 2008 (núm. V0488-08) a consulta tributaria.

Ver Texto

(31) Cfr. contestaciones de la DGT de 16 de febrero de 2001 (núm. 0315-01), de 30 de octubre de 2007 (núm. V2312-07), a sendas consultas tributarias.

Ver Texto

(32) Cfr. contestaciones de la DGT de 4 de junio de 2008 (núm. V1100-08) y de 7 de marzo de 2011 (V0558-11) a sendas consultas tributarias.

Ver Texto

(33) En el mismo sentido vid. MORENO GONZÁLEZ (2010b pág. 47).

Ver Texto

(34) Tal requisito deriva de lo dispuesto en el art. 5 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, y en su desarrollo reglamentario contemplado en el art. 5 de la Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre. Aunque también se recoge expresamente de la disposición adicional 9ª del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, según redacción del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2015, de 28 de julio. Entiende al respecto la DGT [contestación de 6 de octubre de 2016 (núm. V4316-16) a consulta tributaria] que cuando

la terminación de la producción y la *solicitud* del certificado de nacionalidad se haya producido antes del devengo del impuesto (último día del periodo impositivo) "la deducción generada podrá aplicarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo [en que se concluyó la producción y se solicitó el certificado de nacionalidad] y, en su caso, en las de los períodos siguientes en los términos previstos en el artículo 39.1 de la LIS. Este criterio será de aplicación aunque la notificación de la concesión de los certificados a los que se refiere el artículo 36.1.a´) LIS se produzca en el período impositivo siguiente al de la finalización de la obra".

Ver Texto

(35) Cfr. art. 7 de la citada Ley 55/2007 y arts. 29 a 31 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre.

Ver Texto

(36) Cfr. disposición 15ª de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre. Ello no obstante, debe tenerse en cuenta que la exposición de motivos de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, invoca el art. 149.1.13ª de la Constitución española, que alude a las "[b]ases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", como título competencial del art. 7 de tal norma, que como se ha indicado regula referido el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales. Por ello, el apartado 4 del referido art. 7 de la Ley 55/2007 se refiere no a una inscripción alternativa (en el registro estatal o en el vasco) sino más bien cumulativa, al indicar: "La inscripción de una empresa en el registro de empresas cinematográficas y audiovisuales propio de una Comunidad Autónoma que lo tenga establecido, conllevará su inscripción en la sección de actividad correspondiente del Registro del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales". Habida cuenta de que tal cuestión es concebida por el Estado como una materia de su competencia exclusiva, resulta dudoso –al menos *a priori*– que el Gobierno Vasco pueda crear un registro propio sobre el mismo ámbito sustitutivo del central que supone el Instituto de Cinematografía.

Ver Texto

(37) Lo relevante es la solicitud del certificado en el periodo impositivo de producción de la obra, aun cuando no se haya obtenido el mismo sino después de tal periodo impositivo [cfr. contestación de la DGT de 6 de octubre de 2016 (núm. V4316-16) a consulta tributaria, antes citada].

Ver Texto

(38) Cfr. nota a pie núm. 13 anterior.

Ver Texto

(39) Indican particularmente los puntos 8 y 9 de la resolución aludida que "[p]ara poder optar a la ayuda, las producciones audiovisuales deben obtener un certificado de nacionalidad y un certificado cultural del Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales español (ICAA)", indicándose seguidamente que "[p]ara obtener el certificado cultural, la producción debe cumplir al menos dos criterios de un total de diez. Los criterios se refieren a la lengua de la producción (versión original en una de las lenguas oficiales en España), la ubicación de la historia (España), el tema de la historia (relativo a expresiones de la creación artística, acontecimientos históricos, mitología, diversidad europea, realidad española), los personajes de la película (vinculados a la realidad social, cultural o política española) y el público destinatario (niños o jóvenes)". Sobre las particularidades del certificado referido vid. Resolución de 2 de julio de 2010, del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, por la que se establecen criterios para la obtención del certificado cultural a los efectos del cumplimiento de los requisitos necesarios en materia de ayudas a la amortización de largometrajes.

Ver Texto

(40) Particularmente, los párrafos 43 a 46 de la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01) se refieren a ello, indicándose concretamente (párrafo 46) que: "(…) los Estados miembros deben incitar y ayudar a los productores a depositar una copia de la película 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".

Ver Texto

(41) Cfr. art. 9.2.a) de la Orden ECD/2796/2015, de 18 de diciembre, que establece las bases reguladoras de las ayudas previstas en el Capítulo III de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre de 2007, del Cine, y se determina la estructura del Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales.

Ver Texto

(42) Vid. notificación de 15 de julio de 2015, C (2015) 5032 final, ya citada (cfr. nota a pie núm. 10).

Ver Texto

(43) Para una aproximación práctica de la cuantificación de tal beneficio fiscal vid. ROJÍ CHANDRO y ROJÍ PÉREZ (2016).

Ver Texto

(44) Sobre la exclusión de las aportaciones en especie, en una posición contraria a la mantenida en este trabajo, vid. contestación de la DGT a consulta de 18 de abril de 2005 (núm. V0643-05). Por otro lado, y aunque la DGT ha considerado que los guiones no constituyen en sí soporte físico previo a la producción industrial seriada y no habilitarían por sí mismos al beneficio tributario que ahora examinamos [cfr. contestación de la DGT a consulta de 6 de septiembre de 2000 (núm. 1484-00), ya citada], sí se trata de una inversión que permite la confección del referido soporte físico previo, constituyendo por ende un coste de la producción (sin guion no puede existir la producción audiovisual). En consecuencia, los pagos realizados por el mismo se incluirían en la base de la deducción estudiada. Ello no obstante, la DGT ha entendido en contestación de 2 de junio de 2016 (núm. V1746-15) a consulta tributaria, y sin un fundamento legal claro, que determinados gastos indirectos no forman parte de la base de la

deducción, y en particular: "los gastos vinculados a tareas administrativas como:

– Los gastos de transporte aéreo, marítimo y/o por carretera del material de rodaje, atrezzo y/o maquinaria que se usará en el rodaje desde otros países a España, al no tratarse de gastos realizados en territorio español.
– Los gastos de la asesoría laboral y jurídica.
– Los gastos en se incurran relacionados con el equipo administrativo, que incluye el alquiler del local (oficina de administración), los gastos de personal (jefe de contabilidad, contable, contable pagador y auxiliar de contabilidad), el alquiler de maquinaria y mobiliario de oficina (fotocopiadoras, impresoras, mobiliario de oficina, etc.) y compra de material de oficina, gastos de papelería y mensajería.

Tampoco formarán parte de la base de la deducción los gastos derivados de la amortización fiscal de los activos directamente afectos a la producción ejecutiva de la serie, en la proporción correspondiente a su afección a la serie, en la medida en que no se trate de gastos realizados en territorio español, sino de inversiones realizadas en el extranjero que posteriormente se afectan a la realización de la serie".

Ver Texto

(45) Considerados como parte del coste de producción por Resolución del TEAC de 16 de octubre de 2010 (03978/2009/00/00), al indicar esta, en su fundamentos de derecho segundo y tercero, que "los premios de audiencia son una parte del precio pactado con las productoras ejecutivas por la elaboración de cada capítulo, la parte variable del mismo que se vincula a la audiencia obtenida en la emisión de aquél, lo que tiene absoluta lógica económica dado que el nivel de audiencia determina el número de anuncios a emitir con el capítulo y el precio de los mismos, siendo los ingresos por publicidad la base del negocio de las cadenas de TV"; seguidamente se indica que "[a] la vista de la naturaleza de dichos gastos de cancelación, decae el aserto del acuerdo liquidatorio según el cual «no se corresponden con un soporte físico previo a su producción industrial seriada, con un producto acabado», siendo lo cierto que dichos gastos, al ser comunes a toda la serie y tenerse que imputar a los capítulos recibidos y aprobados por la cadena, se corresponden con el coste de dichos capítulos recibidos y aprobados, es decir con «productos acabados» (…). Claramente y por las razones antes expuestas, los gastos de cancelación anticipada del contrato de producción de la serie «…», de 354.807,29 €, debe considerarse aptos para integrarse en la base de la deducción".

Ver Texto

(46) En tal concepto podrían incluirse el coste de organización de una gala de inauguración, el pago de billetes y alojamiento de personal implicado en la producción para hablar de la misma en platós de televisión, etc.

Ver Texto

(47) La referencia normativa a "ambos" después de mencionar "los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción" puede conllevar problemas de interpretación y, ciertamente, la técnica legislativa utilizada, desde una perspectiva gramatical, es mejorable. En efecto, pudiera interpretarse que el límite indicado se refiere a los dos últimos conceptos referidos (gastos de publicidad y promoción); o bien, por otro lado, que se refiere a todos los gastos de postproducción, que comportan en realidad dos bloques (obtención de copias y comunicación), resultando todos ellos unificados en el ámbito de los referidos gastos de postproducción. Ello no obstante, la primera interpretación de entre las señaladas parece acaso más conveniente por dos motivos: por un lado, y de acuerdo con una interpretación literal, resulta lógico inferir que el adjetivo "ambos" alude a los dos términos más cercanos (publicidad y promoción); pero además, y ya desde una interpretación teleológica, la norma parece buscar la limitación de gastos que, de otro modo, pudieran resultar excesivos en tanto que imposibles de determinar *a priori* y, ciertamente, susceptibles de una expansión incontrolada, lo cual concuerda más con los gastos de publicidad y promoción que con los de copias del *master* de la producción. Por otro lado, debe indicarse que el "coste de producción" ha de determinare según la normativa contable [contestación de la DGT de 6 de junio de 2016 (núm. V2443-16) a consulta tributaria].

Ver Texto

(48) Así, la contestación de la DGT de 25 de octubre de 2007 (núm. V1366-07) a una consulta tributaria recoge que "en caso de que en 2009 se obtenga la subvención por la película finalizada en 2006, correspondería regularizar el exceso de la deducción declarada y practicada en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo de 2006, junto con los intereses de demora, en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo al cuál, en el año 2009, fuera imputable la percepción de la subvención".

Ver Texto

(49) En este sentido parece apuntar el apartado 2º de la disposición adicional 15ª de la NFIS alavesa, como se indicará seguidamente.

Ver Texto

(50) La DGT ha entendido en relación con idéntico requisito que figura en el art. 36 LIS [contestación de 2 de junio de 2016 (núm. V1746-15) a consulta tributaria], que "[s]e entenderá que los gastos que pueden formar parte de la base de deducción han sido realizados en el territorio español cuando los servicios que originan dichos gastos se presten efectivamente en España, o tratándose de entregas de bienes cuando las mismas se realicen en dicho territorio. Todo ello con independencia de la nacionalidad del proveedor que suministre los bienes o preste los servicios.

En la medida en que un servicio se preste parcialmente en España, la base de deducción incluirá aquella parte del mismo que se corresponda con el servicio realizado en dicho territorio". De forma similar se había expresado el mismo centro directivo en contestación de 10 de julio de 2015 (núm. V2121-15) a consulta tributaria. Ello parece excluir, por ejemplo, los servicios prestados o remitidos a través de internet o a distancia, sin desplazamiento efectivo del prestado de los mismos al territorio alavés.

Ver Texto

(51) Cfr. apartados 27-38.

Ver Texto

(52) Cfr., entre otras, SSTJCE de 25 de octubre de 1979 (asunto 159/78), de 28 de enero de 1986 (asunto 270/83), de 16 de mayo

de 2002 (C-142/01), de 30 de septiembre de 2003 (C-405/01), de 30 de junio de 2005 (C-28/04). Recoge particularmente la STJUE de 29 de marzo de 2001 (C-163/99) que "en el ordenamiento jurídico establecido por el Tratado, la aplicación del Derecho comunitario por los Estados miembros no puede someterse a una condición de reciprocidad".

Ver Texto

(53) Habida cuenta que los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa no recogen cláusula alguna de territorialización de gastos, en sus actuales NFIS se cumpliría la condición de reciprocidad.

Ver Texto

(54) En relación con las series, la DGT ha entendido [contestación de 2 de junio de 2015 (núm. V1746-15)] que "teniendo en cuenta que la entidad consultante será contratada para prestar los servicios de producción ejecutiva de una parte de la temporada completa de una serie, al objeto de la aplicación de la deducción aquí establecida y de los límites fijados en el artículo 36.2 de la LIS, debe entenderse que por [sic] producción la temporada completa". Y en un sentido similar se expresa la contestación de la DGT de 11 de julio de 2016 (núm. V3226-16) también a una consulta tributaria. Parece que se exige que la producción lo sea de la temporada completa, no habilitando a la deducción la producción de solo parte de ella. No obstante, no se encuentra en la norma fundamento alguno para tal restricción. Por otro lado, la DGT sí parece permitir la práctica de la deducción sobre la base de "certificaciones de obra". Así, en contestación de 18 de julio de 2016 (núm. V3364-16) a consulta tributaria, se indica: "La producción que genera el derecho a la deducción va irse entregando con arreglo a las certificaciones de obra emitidas. En este sentido, el artículo 1.592 del Código Civil, «el que se obliga a hacer una obra por piezas o por medida, puede exigir del dueño que la reciba por partes y que la pague en proporción. Se presume aprobada y recibida la parte satisfecha.» De lo que se deduce que, siempre que en las condiciones contractuales se establezca que las certificaciones de obra suponen la entrega de las unidades de obra ejecutadas, dichas certificaciones determinarán la puesta a disposición de esa unidad de obra.

Por tanto, en la medida en la que dichas certificaciones suponen la entrega de las correspondientes unidades de obra, la entidad consultante podrá aplicar la deducción prevista en el artículo 36.2 de la LIS por los gastos incurridos en el período impositivo y que se justifiquen con la correspondiente certificación de obra. Todo ello sin perjuicio de que los límites establecidos en el precepto transcrito se determinarán atendiendo al importe total de la producción realizada en España".

Ver Texto

(55) Cfr. Resolución de 14 de diciembre de 2015 [C (2015) 9341 final] sobre ayuda estatal a producciones cinematográficas notificada por España [SA.40170 (2014/N)].

Ver Texto

(56) La DGT, en contestación de 11 de noviembre de 2015 (núm. V3433-15) a consulta tributaria, ha entendido que "[e]n relación con la limitación de 50.000 euros por cada persona integrante del personal creativo prevista en el artículo 36.2.1º de la LIS, dicho importe debe entenderse aplicable a los gastos del personal creativo citado que [sic] incurridos a lo largo de toda la producción, puesto que el importe de la base de deducción establecida en el mencionado precepto se calcula atendiendo a los gastos de la producción en su conjunto".

Ver Texto

(57) Contestación de la DGT de 29 de julio de 2015 (núm. V2402-15) a consulta tributaria.

Ver Texto

(58) *Ibidem*.

Ver Texto

(59) *Ibidem*. Refiriéndose a más gastos (que se integrarán o no en la base de la deducción para el supuesto contemplado) vid. contestaciones de la DGT de 11 de noviembre de 2015 (núm. V3433-15) y de 11 de julio de 2016 (núm. V3217-16) a consultas tributarias.

Ver Texto

(60) Cfr. apartados 27-38 de la citada Comunicación 2013/C332/01 y art. 54.4 del Reglamento (UE) núm. 651/2014.

Ver Texto

(61) Cfr. apartado 15 de la citada Resolución de 14 de diciembre de 2015 [C (2015) 9341 final].

Ver Texto

(62) Indica, particularmente, el párrafo núm. 26 de la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01), que "[l]a diversidad lingüística constituye un importante elemento de la diversidad cultural, de ahí que la defensa y promoción del empleo de una o varias de las lenguas de un Estado miembro también contribuya a la promoción de la cultura".

Ver Texto

(63) Cfr. Resolución de 14 de diciembre de 2015 [C (2015) 9341 final] sobre ayuda estatal a producciones cinematográficas notificada por España [SA.40170 (2014/N)], ya citada.

Ver Texto

(64) Vid. en el mismo sentido SERRANO-GAZTELUURRUTIA (2016, pág. 587).

Ver Texto

(65) Se refiere dicho precepto a las deducciones por inversiones en activos no corrientes nuevos, por participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, para inversiones ambientales y por creación de empleo.

Ver Texto

(66) En la disposición adicional 9ª del Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, recoge al respecto:

Una obra audiovisual tendrá la consideración de difícil a los efectos de la deducción establecida en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral del impuesto cuando se encuentre en los siguientes supuestos:

a) *Los cortometrajes (¿?).*
b) *Las películas que sean la primera o la segunda obra de un director.*
c) *Las obras cuya única versión original sea en euskera.*
d) *Las obras de bajo presupuesto, entendiendo por tales aquellas cuyo coste de producción no supere 500.000 euros.*
e) *Aquellas obras que por su temática o por otras cuestiones inherentes a la producción encuentren dificultades para introducirse en el mercado.*

En el supuesto previsto en esta letra e), incumbirá al contribuyente demostrar las dificultades que la obra encuentra para introducirse en el mercado, debiendo solicitarse a la Administración tributaria su calificación como obra difícil con anterioridad a la finalización del primer período impositivo en que el contribuyente acredite el derecho a la deducción.

Ver Texto

(67) Cfr. Resolución de la Comisión de 15 de julio de 2015, C (2015) 5032 final, en relación con la Ayuda estatal SA.40885 (2015/N) – España.

Ver Texto

(68) Habida cuenta de que la disposición 15ª de la NFIS de Gipuzkoa no excluye las subvenciones de las inversiones con derecho a deducción, el porcentaje máximo 30 por 100 de las inversiones a la producción y postproducción, con el límite del 45 por 100 de la cuota líquida, no garantiza que los límites antes referidos del 50 o 60 por 100 respecto de los costes de producción se cumplan necesariamente.

Ver Texto

(69) Vid. nota a pie núm. 15 de este trabajo.

Ver Texto

(70) Con una modificación formal menor en el caso de Álava, donde se ha sustituido "Departamento de Hacienda y Finanzas" por "Departamento de Finanzas y Presupuestos".

Ver Texto

(71) Cfr. art. 117.4 NFIS.

Ver Texto

(72) Cfr. art. 38 de las normas forales 24/1996, de 5 de Julio de 1996, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava; 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia; y 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Ver Texto

(73) Cfr. art. 38.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(74) Cfr. SERRANO-GAZTELUURRUTIA (2016, pág. 584)

Ver Texto

(75) Contestación de la DGT de 16 de enero de 2015 (núm. V0125-15) a consulta tributaria.

Ver Texto

(76) Aunque no podemos ahora explicar con mayor detalle el régimen tributario de las AIE, nos remitimos a lo indicado sobre el particular por MERINO JARA (2015) y bibliografía allí citada, así como por SALVO ALTOLAGUIRRE (2016). Vid. sobre referido régimen tributario, en relación con territorio común pero con conclusiones en gran medida extrapolables a los Territorios Históricos, las siguientes contestaciones de la DGT a consultas tributarias: de 6 de febrero de 2008 (núm. V0207-08); de 11 de mayo de 2012 (núm. V1045-12); de 23 de julio de 2012 (núm. V1598-12); de 18 de febrero de 2013 (núm. V0464-13); de 5 de julio de 2013 (núm. V2218-13); de 11 de septiembre de 2014 (núm. V2402-14); de 13 de enero de 2015 (núm. V0076-15); de 16 de enero de 2015 (núms. V0123-15, V0125-15, V0126-15 y V0128-15); de 28 de enero de 2015 (núm. V0317-15); de 9 de febrero de 2015 (núm. V0520-15); de 23 de marzo de 2015 (núm. V0894-15); de 25 de septiembre de 2015 (núm. V2770-15); de 28 de septiembre de 2015 (núm. V2811-15); de 13 de octubre de 2015 (núm. V3055-15); de 21 de octubre de 2015 (núm. V3208-15); de 3 de diciembre de 2015 (núm. V3870-15); de 13 de mayo de 2016 (núm. V2079-16); de 8 de septiembre de 2016 (núms. V3767-16 y V3771-16); de 10 de noviembre de 2016 (núm. V4770-16).

Ver Texto

(77) Entre otros, vid. LOJENDIO E IRURE, I. M. (1988) y HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1991).

Ver Texto

(78) En este sentido, la STC 96/2002, de 25 abril, ha recogido –entre otras– lo siguiente: "Aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiendo a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley son las más correctas técnicamente, sin embargo, sí estamos facultados para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha vulnerado el citado principio de igualdad (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4, 214/1994, de 14 de julio, F. 5; y 46/2000, de 17 de febrero, F. 4). Por este motivo, la exención o la bonificación –privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, F. 8)."

Ver Texto

(79) Tal circunstancia no ha pasado desapercibida al legislador, quien la exposición de motivos de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine indica al respecto: "La actividad cinematográfica y audiovisual conforma un sector estratégico de nuestra cultura y de nuestra economía. Como manifestación artística y expresión creativa, es un elemento básico de la entidad cultural de un país. Su contribución al avance tecnológico, al desarrollo económico y a la creación de empleo, junto a su aportación al mantenimiento de la diversidad cultural, son elementos suficientes para que el Estado establezca las medidas necesarias para su fomento y promoción (…)".

Ver Texto

(80) Vid. sobre el particular CUBERO TRUYO y SÁNCHEZ PINO (1999). Del mismo modo, ha declarado el TS en sentencia de 3 de junio de 2011 (rec. núm. 2481/2004) lo siguiente: "El hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda la posibilidad de unas deducciones o bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación del Estado, no permite suponer, sin más, que la presión fiscal global sea inferior a la existente en territorio común. Además, no se puede dejar de tener en cuenta que la concesión de una bonificación o de una deducción en el Impuesto sobre Sociedades o en otros impuestos, con una reducción o elevación de tipos o incluso con una agravación de sanciones, forma parte, todo ello, de la repercusión efectiva de los diversos gravámenes, a efectos de apreciar la presión fiscal efectiva global, que es el límite establecido por el Concierto Económico.

La presión fiscal a considerar no puede ser entendida en relación con cada impuesto. Cuando los artículos 3 y 4 de la Ley del Concierto establecen limitaciones a la autonomía que reconoce a los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, no se olvida de imponer a las Haciendas Forales la obligación de mantenimiento de una presión fiscal equivalente a la del Estado. Y la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por la estructura general impositiva del Estado, no por uno solo por varios tributos. La presión fiscal a considerar es, de una parte, la del conjunto de tributos del Estado, referida a uno o varios ejercicios y, de otra, la del sistema impositivo del Territorio Foral. Los términos comparativos entre la presión fiscal del Estado y la del Territorio Foral deben ir referidos a la exigencia de una presión efectiva global, que no puede ser inferior en el Territorio Foral a la del Derecho Común". En un sentido similar vid. SSTS de 19 de julio de 1991 (rec. núm. 1148/1989) y de 18 de enero de 2010 (rec. núm. 4749/2004).

Ver Texto

(81) Cfr. SSTS de 7 de febrero de 1998 (rec. núm. 12703/1991), de 13 de octubre de 1998 (rec. núm. 7484/1990) y de 17 de noviembre de 2004 (rec. núm. 3806/1999).

Ver Texto

(82) Cfr. LUCAS DURÁN (2017).

Ver Texto

(83) Así, recoge la STC 96/2002, de 25 de abril, en su fundamento jurídico 11º: "Efectivamente, es nuestra doctrina que «el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación, en consecuencia, de bienes y personas por el territorio nacional, sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce [...], entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; y 4/1990, de 5 de abril, F. 4).

Cabe, por consiguiente, «que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional, se generen barreras financieras en torno a alguna de ellas o se desvirtúen artificialmente con el concurso de factores externos al mercado, la igualdad de medios y posibilidades de desplazamiento de las industrias que concurren en el mismo espacio económico. Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes» (STC 4/1990, de 5 de abril, F. 4).

Nuestro Texto Constitucional garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que

necesariamente obliga a buscar un adecuado equilibrio entre ambos principios, pues la unidad del Estado no es óbice para la coexistencia de una diversidad territorial que admite un importante campo competencial de las Comunidades Autónomas. Ello otorga a nuestro ordenamiento, además, una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (STC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 3). En todo caso, nuestra Constitución configura un modelo de Estado donde a los órganos centrales del Estado les corresponde, en una serie de materias, la fijación de los principios o criterios básicos de general aplicación a todo el Estado (STC 32/1981, de 28 de julio, F. 5).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución proclama se concreta en la «unidad de mercado» o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, F. 3), como se deduce tanto del Preámbulo –que garantiza la existencia de un «orden económico y social justo»– como de una interpretación conjunta de los arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1ª y 157.2 CE. En efecto, en múltiples ocasiones hemos afirmado que en Estados como el nuestro, de estructura territorial compleja, la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el art. 2 CE consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, F. 1; 11/1984, de 2 de febrero, F. 5; y 24/1986, de 14 de febrero. F. 4). Y, asimismo, hemos inferido reiteradamente de esa unidad, como consecuencia necesaria, la exigencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, F. 6), configurándola como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, F. 2), término éste, el de «mercado», que equivale a «mercado nacional» o «mercado español», esto es, al espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal por el art. 139.2 CE (SSTC 1/1982, de 28 de enero, F. 1; 71/1982, de 30 de noviembre, F. 2; 86/1984, de 27 de julio, F. 3; y 87/1985, de 16 de julio, F. 6). Dicho límite o, una vez más, garantía de la «unidad de mercado» en el territorio nacional, no impide toda normación que, de una manera u otra pueda afectar a la libertad de circulación, sino la «fragmentación del mercado» (STC 32/1983, de 28 de abril, en el sentido de que «las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 26)".

Ver Texto

(84) Así, ya la STS de 5 de abril de 1990 (rec. núm. 982/1996) indicó que se justifican las medidas diferenciales adoptadas por territorios forales cuando "no se procede a drásticas reducciones de la carga impositiva ni a procurar otras medidas de incentivo que por su llamativo contraste con el entorno fiscal general constituyan indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado, ni desmienten la igualdad básica a que el artículo 139.1 CE se refiere, y tampoco las repercusiones perturbadoras para el mercado unitario pueden quedar delimitadas de manera concreta y precisa más allá de aquella interacción económica que las hace inevitable en alguna medida". Sin embargo, la STS de 7 de febrero de 1998 (rec. núm. 12703/1991) recogió que "se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquélla de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico [Ley 27/1990, de 26 diciembre], que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra (…)". Por su parte, la STS de 30 de septiembre de 1999 (rec. núm. 1073/1999) indicó en su FJ 6º que "esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el -principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legitima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Álava o en la Comunidad de la Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legitima o no serlo". En un sentido similar SSTS de 2 de junio de 2011 (rec. núm. 2577/2005), de 30 de marzo de 2012 (rec. núms. 623/2009, 636/2009 y 629/2009), 3 de abril de 2012 (rec. núms. 4762/2009, 610/2009, 647/2009 y 1336/2010), a pesar de los votos particulares en estas últimas. Particularmente relevante resulta la STC 64/1990, de 5 de abril, que recoge al respecto en su FJ 5º: "Ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto «espacio económico unitario» (STC 87/1985, fundamento jurídico 6.º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo.

Útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al art. 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuanto persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2.º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que «la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles» (fundamento jurídico 6.º)".

Ver Texto

(85) Sobre el particular, me remito a LUCAS DURÁN (2017).

Ver Texto

(86) Sobre las ayudas recibidas para la construcción en Alicante de estudios cinematográficos denominados "Ciudad de la luz", vid. la decisión de 13 de febrero de 2008, C (2008) 466 final, sobre la ayuda estatal C8/08 – España, así como STGUE de 3 de julio de

2014 (T-319/12 y T-321/12).

Ver Texto

(87) Cfr. Comunicación 2013/C 332/01, párrafo 52, nota a pie núm. 1.

Ver Texto

(88) Resolución de la Comisión de 15 de julio de 2015 [C(2015) 5032 final, ayuda estatal SA.40885 (2015/N) - España]

Ver Texto

Fiscalidad de la actividad de construcción, ingeniería e instalación de bienes de equipo en el exterior

Isabel Fano Ereñozaga

Consejera del Área Financiero Tributaria de CUATRECASAS

I. Introducción

1. Un número considerable de las empresas de nuestro país opera en los sectores de ingeniería, construcción o bienes de equipo, para las que la actividad internacional, cada vez más, representa una parte importante de su negocio.

2. Esta actividad implica frecuentemente la existencia de cadenas de suministro complejas que exigen el desplazamiento de bienes y de personas por periodos más o menos prolongados a la jurisdicción extranjera y la subcontratación local, sin perjuicio de que una parte de las actividades se sigan desarrollando a partir de la casa matriz (e.g. ingeniería y diseño, suministros).

3. Mediante el presente artículo se abordan determinadas cuestiones relevantes a tener en cuenta en relación con este tipo de proyectos; todo ello desde una perspectiva jurídico-tributaria internacional, de forma que el estudio no se limita a los aspectos puramente nacionales.

4. A efectos expositivos, el análisis se desarrolla de acuerdo con el siguiente contenido:

(a) El primero de los aspectos fiscales a considerar es el de si la actividad ejecutada en el país de contratación pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente (EP). A estos efectos, el análisis se centra en la interpretación del "establecimiento permanente de construcción o instalación" previsto en el apartado 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) **(1)** o de la disposición equivalente del Modelo de Convenio de la ONU (en adelante, MCONU) **(2)** , en las que se inspiran los Convenios para la eliminación de la doble imposición suscritos por España.

(b) Seguidamente, se comentan algunas de las particularidades fiscales de la participación en obras o proyectos en régimen de consorcio u otras formas de colaboración de naturaleza asociativa.

(c) Finalmente, acreditada la existencia de un establecimiento permanente en la jurisdicción extranjera, se analizan los criterios de fiscalidad internacional que pueden servir de guía para la atribución de beneficios al establecimiento permanente, en virtud del artículo 7 del MCOCDE.

II. Estructura operativa habitual de los proyectos internacionales de ingeniería o venta de equipos con instalación

1. Desde una perspectiva práctica, la problemática analizada surge como consecuencia de la posible adjudicación a un contratista o a una empresa de ingeniería española de un contrato en el extranjero, bajo la modalidad EPC (*Engineering, Procurement and Construction*), o para la venta de un bien de equipo en condiciones "*llave en mano*".

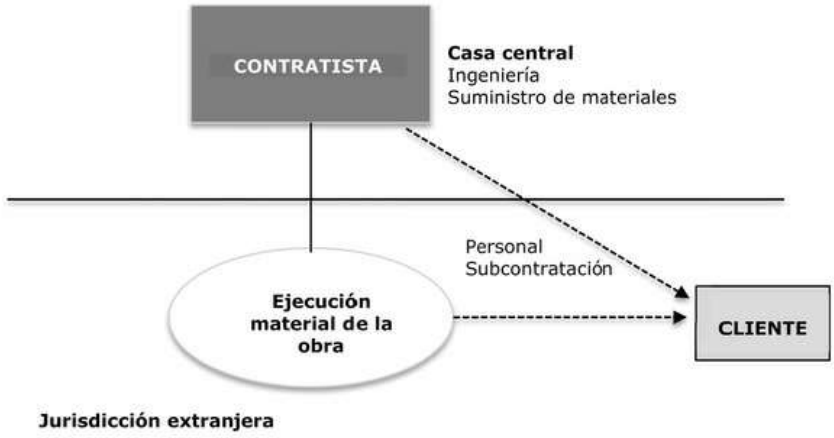
2. Es práctica habitual que, en este tipo de proyectos, las actividades de ingeniería y suministro de materiales (*procurement*) se gestionen desde España. No obstante, la construcción o la instalación del equipo suele ejecutarse localmente bien directamente o bien mediante subcontratistas locales. En todo caso, la sociedad contratista española suele enviar personal desde la casa central para la realización de actividades de supervisión o dirección de la obra, control de calidad y otros trabajos de ingeniería.

3. En ocasiones sucede que las obras de construcción o instalación puedan extenderse por periodos superiores a 6 ó 12 meses.

4. Finalmente, bajo este tipo de contratos, la sociedad contratista frecuentemente queda obligada a prestar servicios (de mantenimiento o de reparación) con posterioridad a la recepción del proyecto por parte del cliente extranjero.

5. La legislación interna del país donde se realiza la construcción o la instalación pudiera hacer recomendable la constitución de una sociedad filial para la ejecución de todo o de parte del proyecto (e.g. obra local). El presente artículo no aborda las particularidades de derecho societario o regulatorio que deban ser tenidas en cuenta para la ejecución de este tipo de proyectos y plantea como hipótesis de estudio las cuestiones fiscales asociadas a su realización directa por parte de la empresa española.

6. El diagrama que sigue a continuación ilustra la posible estructura operativa de este tipo de proyectos:



III. El establecimiento permanente de las obras de construcción o instalación en el Modelo de Convenio de la OCDE (artículo 5 apartado 3)

1. Desde la perspectiva de la fiscalidad directa, la elección de la estructura operativa más adecuada para la realización de este tipo de proyectos gira alrededor del concepto de "establecimiento permanente" previsto en los Convenios internacionales para la eliminación de la doble imposición (CDIs).

2. A estos efectos, la mayor parte de los Convenios suscritos por España se inspiran en el MCOCDE, el cual prevé en su artículo 5 las situaciones que determinan la posible existencia de tal establecimiento en la jurisdicción extranjera, y en consecuencia, la sujeción a imposición directa de la empresa española en aquella jurisdicción.

3. El apartado 1 del artículo 5 contiene la definición general del "establecimiento permanente" y señala sus características esenciales; esto es, un *situs* diferente, un "lugar fijo de negocios", mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

4. De este modo, las condiciones previstas en esta disposición son las siguientes:

(a) la existencia de un "lugar de negocios"; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

(b) este lugar de negocios debe ser "fijo"; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;

(c) la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

5. Además de la definición general y de la enumeración ejemplificativa y no exhaustiva del párrafo 2, el párrafo 3 del mismo artículo 5 está dedicado específicamente al establecimiento permanente constituido por "las obras de construcción, instalación o montaje", que nos ocupa.

6. El fundamento para este supuesto especial de establecimiento permanente radica en la realización de una actividad económica, *necesariamente temporal,* pero cuya duración tiene la suficiente relevancia como para que el Estado de la fuente ostente competencia de gravamen sobre las rentas atribuibles a dicha actividad, de manera que la empresa contratista quedará sometida a tributación en este último Estado a través de dicho establecimiento.

A. Relación entre la definición general del párrafo 1 del art. 5 y el apartado 3 del art. 5 relativo a las obras de construcción o instalación

7. El apartado 3 del artículo 5 del MCOCDE dispone que una obra o un proyecto de construcción o de instalación *sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede los doce meses.*

8. Los Comentarios permiten interpretar que la cláusula de "construcción o instalación" constituye una regla especial respecto de la definición general de establecimiento permanente prevista en el apartado 1 **(3)** . De esta manera, teniendo en cuenta la naturaleza habitualmente temporal de este tipo de proyectos, el plazo de doce meses debe ser considerado constitutivo.

9. En cualquier caso, la lectura de esta modalidad de EP no debe realizarse de manera totalmente autónoma de la cláusula general, de manera que el apartado 3 únicamente establece modulaciones respecto de algunos elementos típicos de la misma, y de forma particular, (i) respecto del "lugar de negocios", que debe entenderse de manera amplia en relación con este tipo de actividad **(4)** , o (ii) del carácter de permanencia, que viene definido exclusivamente por el elemento temporal **(5)** .

10. En consecuencia, bajo el MCOCDE, el principio general es que los proyectos de duración inferior a 12 meses no determinarán la existencia de un EP, al margen de cualquier otra consideración.

11. En relación con este aspecto, los Comentarios indican que cualquier oficina o taller asociada a la obra *debe considerarse como formando parte de la propia obra, por lo que la existencia de dicha oficina no exigiría en principio analizar además la concurrencia del EP sobre la base de los demás apartados* **(6)** .

12. No obstante, en los casos en que dicha oficina o taller sirvan a distintos proyectos de construcción de la empresa, y cuando las actividades desarrolladas en ella vayan más allá de las actividades meramente auxiliares o preparatorias, en tal caso, pudiera considerarse la existencia de un EP separado para toda la empresa no residente, omnicomprensivo de toda la actividad de la empresa en la jurisdicción extranjera.

13. Por ello, en estos casos, la empresa contratista deberá valorar si la existencia de una sucursal u oficina en la jurisdicción extranjera pudiera tener *vis atractiva* respecto de toda la actividad desarrollada en el país extranjero, y englobar en un único establecimiento todas las rentas que le fueren atribuibles.

14. A estos efectos, el artículo 5 del MCOCDE podrá completarse con los criterios para la atribución de beneficios al EP bajo la normativa de precios de transferencia: La determinación de las funciones y riesgos ejercidos a través de dicha oficina permitirá valorar los proyectos que son gestionados a través de la misma, para finalmente poder atribuir a dicho EP únicamente los beneficios vinculados a tales proyectos:

> *"En este caso la situación del taller o de la oficina será, pues, diferente a la de las obras o proyectos, no constituyendo ninguno de ellos un establecimiento permanente, y será importante garantizar que se asignen al establecimiento permanente sólo los beneficios atribuibles a las funciones ejercidas a través de esa oficina o taller, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos en esta oficina o taller. En este sentido podrán incluirse los beneficios atribuibles a las funciones ejercidas con relación a diversas obras de construcción, pero sólo en la medida en que dichas funciones se atribuyan correctamente a dicha oficina* ***(7)*** *".*

B. Pluralidad o unicidad de establecimientos permanentes en la jurisdicción extranjera

15. Cuando la empresa española contratista pudiera ser adjudicataria de varios proyectos en la jurisdicción extranjera, será preciso verificar si dicha actividad da lugar *a uno o a varios establecimientos*, no sólo a efectos del cumplimiento de la legislación tributaria local, sino que también a efectos de la aplicación de los métodos para la eliminación de la doble imposición en España.

16. Sobre este particular, el apartado 5.1. de los Comentarios **(8)** indica que *cuando la naturaleza del negocio que desarrolla una empresa implica el traslado de las actividades de una ubicación a otras próximas, podría no ser fácil determinar si existe un lugar de negocios único o una pluralidad de ellos.*

17. Los Comentarios señalan que se considera por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades (incluso si tales actividades se basan en varios contratos), dicho lugar *constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto al negocio en cuestión* **(9)** .

18. En esta misma línea se ha pronunciado la Administración española, en interpretación de la normativa interna relativa a la eliminación de la doble imposición internacional **(10)** . De esta manera, la Dirección General de Tributos (DGT) ha considerado que podrá predicarse la existencia de varios establecimientos permanentes cuando la actividad pueda diferenciarse o separarse con cualquier criterio, incluidos los criterios geográficos (que se opere en zonas distintas) o de coherencia comercial (que se trate de un proyecto o contrato distinto) o incluso de gestión (considerándose dicha gestión como un componente esencial de la actividad).

19. La resolución a la consulta vinculante de la DGT **(11)** , de 5 mayo de 2015, analiza el supuesto de varias empresas constructoras españolas operando en el extranjero con distintas obras en un determinado país, realizadas en consorcio o de manera individual, y que además cuentan con una oficina operativa o sucursal abierta en dicha jurisdicción extranjera.

20. En este caso, en ausencia de Convenio **(12)** , el análisis para el cómputo de *un único o varios establecimientos* se realiza sobre la base de los criterios enunciados en el artículo 22 párrafo 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades **(13)** , según el cual se considerará que un contribuyente opera mediante establecimientos permanentes distintos en un determinado país, cuando concurran las siguientes circunstancias:

(a) Que realicen actividades claramente diferenciables.

(b) Que la gestión de estas se lleve de modo separado.

21. En interpretación de este precepto, la DGT señala lo siguiente:

> *"Asimismo, es posible que la entidad pueda tener varios establecimientos permanentes en el extranjero, incluso en el territorio del mismo país. Tal circunstancia se producirá si existen varias instalaciones o lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de su actividad, siempre que en cada uno de ellos concurra el ejercicio de una actividad claramente diferenciable y que cuente con la adecuada gestión separada, de manera que pueda ser posible la realización de la actividad por sí misma, considerándose dicha gestión como un*

componente esencial de la actividad **(14)** *".*

C. Ámbito de aplicación del párrafo 3 del artículo 5 del MCOCDE: las actividades de construcción o instalación

22. De acuerdo con los Comentarios **(15)** , la cláusula especial relativa a las "obras de construcción o instalación" comprende los siguientes tipos de actividades:

(a) La construcción o rehabilitación de edificios, carreteras, puentes o canales, siempre y cuando ésta no se limite al mero mantenimiento o reacondicionamiento de los mismos;

(b) la excavación de terrenos o el dragado de fondos;

(c) el tendido de cables o conducciones.

23. Los Comentarios excluyen, pues, las tareas de mero mantenimiento o reacondicionamiento de su ámbito, sin perjuicio de que, cuando la intensidad de tales actividades sea significativa, éstas pudieran determinar la existencia de un establecimiento con arreglo a la regla general.

24. Además de lo anterior, como ha sido indicado, la regla especial de los doce meses no se circunscribe a las obras o construcciones, sino que incluye también *la instalación de maquinaria o de bienes de equipo,* tanto si la instalación se produce en el interior de edificios como si se ejecuta al aire libre.

Las actividades de supervisión e inspección de las obras

25. Uno de los aspectos más controvertidos en relación con el alcance de la cláusula es la posible inclusión de las actividades de supervisión o inspección técnica de las obras en el ámbito de aplicación del párrafo 3, y por ende si tales actividades son subsumibles en esta categoría de "establecimiento permanente constructor" **(16)** .

26. La cuestión es relevante desde la perspectiva tributaria si se tiene en cuenta que es frecuente que la ingeniería o la gestión del proyecto se realice a través de directivos de la casa central, ubicados físicamente en España pero que deban desplazarse ocasionalmente a la jurisdicción extranjera de localización de la obra o proyecto.

27. En este punto, los Comentarios **(17)** indican expresamente que las actividades de supervisión y planeamiento *sobre el sitio* quedan expresamente incluidas en el ámbito de aplicación.

28. Esta interpretación enlaza con el principio de territorialidad sobre el que se asienta la tributación en la fuente que sustenta el establecimiento permanente, de modo que la sujeción a gravamen se fundamentaría en la realización de tales actividades vinculadas a la realización de un proyecto en el territorio del otro país **(18)** .

29. También sucede que la parte local de la obra puede ser objeto de subcontratación en proveedores locales, por lo que habrá situaciones en las que la empresa española actúe únicamente de contratista general, supervisando la realización física o material de las obras ejecutadas localmente por empresas terceras en el sitio de la obra **(19)** .

30. Para estos casos, la doctrina internacional se cuestiona si las actividades de supervisión realizadas por un contratista general no residente pudieran dar lugar a un EP, cuando la ejecución material de la obra ha sido *totalmente* subcontratada en empresas locales **(20)** .

31. En relación con esta cuestión, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en la resolución de 7 de febrero de 2003, consideró que la circunstancia de que la entidad no residente estadounidense hubiera subcontratado íntegramente las obras de construcción de una fábrica en España, cuya duración excedió de los seis meses (plazo del artículo 5 apartado 3 del Convenio con Estados Unidos) no impedía la existencia de EP, teniendo en cuenta que, en virtud de los contratos suscritos, la sociedad estadounidense asumió la responsabilidad última de la construcción integral de la misma.

32. En esta línea, debiera entenderse que el criterio decisivo para la inclusión de la "supervisión" en la cláusula de construcción radica en valorar si el empresario es responsable último de los trabajos, en cuyo caso la respuesta debiera ser afirmativa. No obstante, cuando el empresario únicamente ejerza las funciones de un profesional más, sin responsabilidad última sobre el proyecto, en tal caso la determinación de la existencia de establecimiento debiera realizarse con arreglo a la cláusula general **(21)** .

D. El cómputo del plazo de duración de las obras

33. Sobre el cómputo del plazo de los doces meses, los Comentarios indican lo siguiente **(22)** :

«Una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, estando incluidos en ella los trabajos preparatorios realizados en el país donde debe levantarse la construcción. Por regla general la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o se abandonan definitivamente. No puede considerarse que una obra haya terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente. (…)».

34. La Jurisprudencia de los tribunales españoles **(23)** contiene varios pronunciamientos relativos a la interpretación del plazo de inicio (*dies a quo*) y de la fecha en que debe considerarse terminada la obra (*dies ad quem*).

35. El plazo se inicia desde la fecha en que el empresario comienza su actividad, incluidos los trabajos preparatorios ejecutados en el país donde la construcción debe realizarse **(24)** . Se incluyen en el cómputo los periodos en que las obras se vean interrumpidas por razón de la climatología, conflictos laborales o problemas de suministro.

36. Respecto del plazo de terminación, se considera que se produce cuando se pone a disposición del propietario de la obra y se entrega la misma. No se incluye en dicho cómputo el periodo de garantía, aun cuando durante este periodo la empresa se haya visto obligada a realizar reparaciones **(25)** .

37. En cuanto a la forma de computar el tiempo si se subcontratan las obras, el párrafo 19 de los Comentarios señala:

> *« (…) Si una empresa (contratista general) encargada de ejecutar el proyecto total subcontrata partes de tal proyecto a otras empresas (subcontratistas), el tiempo empleado en la obra por cada subcontratista debe considerarse como el tiempo empleado por el contratista general de la obra. (…)».*

38. Por tanto, no debe excluirse del cómputo de doce meses las obras realizadas por subcontratistas **(26)** . Por su parte, cuando los subcontratistas permanezcan más de doce meses en el territorio en ejecución de los trabajos, éstos podrán determinar a su vez un nuevo EP independiente para ellos.

39. Por último, los Comentarios hacen referencia expresa al posible abuso consistente en la división de los contratos entre empresas vinculadas a los efectos de eludir el plazo de los 12 meses. A tal efecto, dentro del trabajo desarrollado en el marco de la Acción 7 del proyecto "*Base Erosion and Profit Shifting*" (BEPS) se ha convenido incluir en el MCOCDE un nuevo artículo conteniendo un test de motivo principal (*Principal Purpose Test-PPT-*) que actuará como clausula general anti-abuso, y que podrá atajar la división abusiva de contratos entre empresas vinculadas para eludir el requisito del plazo, incluyéndose ejemplos de tales situaciones en los Comentarios **(27)** . Además, para aquellos Estados que no puedan atacar esta cuestión a través de su normativa anti-abuso general o de la PPT, se añadirá una cláusula específica alternativa en los Comentarios **(28)** .

IV. El establecimiento permanente de las "obras de construcción e instalación" en el Modelo de Convenio de la ONU

1. Un buen número de los Convenios de doble imposición suscritos por España se inspiran en el artículo 5 apartado 3 del MCONU **(29)** , cuyo ámbito de aplicación es más amplio que el previsto en el MCOCDE **(30)** .

2. Las principales diferencias del MCONU con el MCOCDE son las siguientes:

(a) Además de la expresión "proyecto de instalación", utilizada en el MOCDE, en el MCONU se utiliza la expresión "proyecto de montaje", así como la de "actividades de inspección" en relación con "unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje". Entendemos que las diferencias de redacción en este punto no debieran revestir trascendencia, asumiendo la interpretación comentada anteriormente sobre la posible inclusión de las actividades de supervisión o inspección en la disposición equivalente del MCOCDE.

(b) Otra diferencia con el MCOCDE es que, mientras éste establece un período mínimo de doce meses, el MCONU reduce el período de duración de las actividades a seis meses.

(c) Asimismo, el MCONU incluye un supuesto adicional de EP vinculado a la prestación de servicios de consultoría, actividad que por sí misma no crea un establecimiento permanente en el MCOCDE, a menos que cumpla los requisitos previstos en la cláusula general del apartado 1 del artículo 5.

(d) Finalmente, algunos CDIs firmados por España, como el CDI con la India, contienen una versión más compleja de la cláusula, que hace extensivo el alcance de la disposición a las situaciones en que "el proyecto o actividad, en el caso de que estén vinculados a la venta de maquinaria o equipo, continúen durante un período que no exceda de seis meses y si bien los costes de la instalación superen el 10 por ciento del precio de venta de la maquinaria o equipo".

3. En lo que se refiere al EP vinculado a la prestación de servicios, esta modalidad de establecimiento permanente se incluye de forma específica en varios CDIs suscritos por España.

4. Sobre este caso particular, el período o períodos de permanencia se aplican en relación con la empresa y no con las personas físicas, por tanto no es necesario que sea la misma persona o personas quienes presten los servicios y estén presentes en el Estado durante el período de tiempo previsto: Siempre que un día concreto la empresa esté prestando sus servicios a través de al menos una persona física, y esta esté presente en el Estado, ese día se considera incluido en el período previsto (e.g. 6 meses en un período de 12 meses). No obstante, ese día cuenta como un único día con independencia de a través de cuantas personas físicas preste la empresa sus servicios ese día **(31)** .

V. La participación en obras de construcción o instalación a través de consorcios

1. Con frecuencia, la sociedad contratista española podrá participar en el proyecto con otros socios bajo la forma de una Unión Temporal de Empresas (UTE) u otra forma de colaboración análoga.

2. En este caso, la eliminación de la doble imposición de las rentas de fuente extranjera obtenidas a través de la UTE o forma de colaboración análoga deberá tener en cuenta lo previsto en el artículo 45 párrafo segundo de la LIS y en

el artículo 75 de la NFIS **(32)** .

3. Para la aplicación de la exención mencionada en sede de los miembros personas jurídicas, la UTE debe encontrarse "operando" en el extranjero, siendo preciso que cuente con un establecimiento permanente (EP) en el país en el que desarrolle su actividad. Se considera que el socio de la UTE obtiene sus rentas "a través" del establecimiento permanente de la UTE a los efectos de la eliminación de la doble imposición internacional (exención o deducción por doble imposición internacional) **(33)** .

4. Con independencia de lo anterior, la sociedad española pudiera recurrir a otras formas consorciales o de *joint-venture*, bien mediante simples acuerdos o también a través de *sociedades de personas*, constituidas bajo la legislación de otros Estados (distintas de las sociedades de capital), que contengan previsiones específicas en materias tales como la representación, la administración, o el régimen de responsabilidad interna o externa. Frecuentemente, las legislaciones fiscales de otros Estados pueden contemplar que tales formas jurídicas sean fiscalmente transparentes y deban tributar a nivel de los socios y no al nivel de las sociedades de personas (recibiendo a tal efecto la calificación genérica de *partnerships* **(34)**).

5. Los Comentarios al MCOCDE indican que en el caso de sociedades de personas (*partnerships)* fiscalmente transparentes, el criterio de los doce meses y la determinación de la existencia de EP debe ser aplicado a nivel del *partnership* en lo que se refiere a sus propias actividades consideradas de manera global (y no al nivel de los socios partícipes individualmente), criterio que coincide con el que tradicionalmente ha venido siendo aplicado por la Administración tributaria española **(35)** .

6. Los Comentarios añaden que si el período de tiempo invertido en la obra por los socios y los empleados de dicha sociedad de personas supera los doce meses, se considerará que cada socio tiene un establecimiento permanente a efectos de la tributación de su porcentaje de beneficios generados por el *partnership* independientemente de su estancia en la obra.

VI. La atribución de beneficios al "establecimiento permanente constructor" en el extranjero

1. Acreditada la existencia de un establecimiento permanente en la jurisdicción extranjera, la problemática de la distribución del beneficio entre la casa central de la empresa española y los EPs en el extranjero debe ser analizada desde la perspectiva de los criterios establecidos por la OCDE, contenidos en los Comentarios al artículo 7 del MCOCDE y en el *Informe 2010 sobre la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes* **(36)** (el Informe), así como en la legislación interna.

2. El criterio de imposición propuesto por el artículo 7 del MCOCDE es que los beneficios empresariales pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente cuando la empresa no residente opere en ese último Estado a través de una base fija de negocios o un establecimiento permanente situado en este país **(37)** . Para este caso, el artículo 7 del MCOCDE establece determinadas reglas que regirán el modo de atribución de las rentas obtenidas por una empresa extranjera al EP situado en ese Estado.

3. De forma general, en virtud del apartado 2 del artículo 7 del MCOCDE **(38)** , la atribución de beneficios al establecimiento permanente debe regirse por el principio de "empresa separada e independiente". De conformidad con este principio, el beneficio atribuible a un establecimiento permanente es aquel beneficio que el establecimiento permanente hubiera percibido, en condiciones de plena competencia, como una empresa distinta y jurídicamente independiente, ejerciendo funciones idénticas o análogas, en idénticas condiciones o en condiciones similares y tratando con total independencia con la propia empresa.

A. Evolución del principio de plena competencia en el art. 7 del MCOCDE

4. Los principios establecidos por la OCDE para la atribución de beneficios al EP han experimentado una notable evolución, en especial a partir de la publicación por parte de la OCDE en 2010 de los nuevos Comentarios al artículo 7 del MCODE, que incorpora las conclusiones del *Informe sobre Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes.*

5. Ello contrasta, sin embargo, con la estabilidad del clausulado del propio artículo 7 MCOCDE y de los Comentarios hasta dicha fecha tan reciente, pese al desarrollo que habían experimentado las Recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia **(39)** desde los años noventa.

6. De este modo, prevalecía una interpretación (denominada principio de "independencia restringida") bajo la cual se consideraba que la propia naturaleza del EP y la ausencia de personalidad jurídica (y, por ende, de relaciones contractuales entre la casa central y el EP) exigía efectuar algunas matizaciones a la aplicación estricta del principio de plena competencia en las relaciones con la casa central **(40)** .

7. De esta manera, los Comentarios al artículo 7 del MCOCDE anteriores a 2010 habían clarificado en cierta medida la vigencia de este denominado principio de "independencia restringida" del EP.

8. No obstante, con la publicación del Informe, la OCDE articuló un nuevo modelo (el enfoque autorizado **(41)**) que se apartaba del modelo anterior o tradicional (principio de "independencia restringida"). Por ello a partir de 2010, el artículo 7 del MCOCDE propone que tal atribución de beneficios se realice bajo el denominado "enfoque autorizado" (*Authorised OECD Approach-AOA*) y lleva hasta sus últimas consecuencias los principios de "empresa separada" y de

"plena competencia" (*arm's length principle*) en las relaciones entre la casa central y el establecimiento.

9. La traslación del "principio de plena competencia" exige la aplicación por analogía del artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE y de las *Recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia* en las relaciones entre la casa central y el EP. De este modo, en aplicación de tales criterios, el beneficio atribuible al EP vendrá determinado por las funciones ejercidas, por los riesgos asumidos, así como por los activos utilizados por el EP **(42)** :

(a) En una primera etapa, la aplicación del principio de plena competencia exige la realización de un análisis de los riesgos y funciones que, desde un punto de vista económico, son ejercidos por dicho EP en comparación con el conjunto de la empresa.

(b) En una segunda etapa, el análisis funcional servirá como punto de partida para determinar, en su caso, el valor de mercado de las operaciones realizadas entre el EP y la casa central de conformidad con las Recomendaciones de la OCDE, en caso de que pudieran identificarse transacciones internas realizadas entre ambas partes de la empresa. En caso de que no puedan identificarse dichas transacciones internas, el análisis funcional permite en todo caso determinar las reglas que deben regir la atribución del beneficio al EP.

10. Así pues, el punto de partida para analizar la atribución de beneficios al EP es la realización de un análisis funcional y de riesgos de las distintas partes de la empresa, que se concretaría en la identificación de los siguientes aspectos:

(a) La atribución al EP de los derechos y obligaciones resultantes de los contratos suscritos entre la sociedad y terceros.

(b) La identificación de las funciones humanas más importantes realizadas por el EP, así como de las características económicas más relevantes relativas a la realización de estas funciones.

(c) La identificación de los riesgos asumidos por el EP sobre la base de la identificación de las funciones y personas responsables de controlar estos riesgos.

(d) La atribución de la propiedad económica de los activos entre las diferentes partes de la empresa, sobre la base de la identificación de las funciones humanas que permitan atribuir dicha propiedad económica.

(e) La atribución de capital sobre la base de los activos y de los riesgos atribuidos al EP.

B. Limitaciones a la aplicación del "enfoque autorizado" en la interpretación de los CDI españoles anteriores al MCODE (2010)

11. Los Convenios firmados por España siguen mayoritariamente la propuesta contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE en su versión anterior a 2010 **(43)** en relación con las reglas de atribución de beneficios obtenidos por las empresas y sus establecimientos permanentes, la cual no recoge el contenido del anteriormente citado Informe.

12. Del mismo modo, la propia OCDE reconoce que muy pocos Convenios contienen la propuesta del art. 7 del MCOCDE (2010) y que varios Estados han incluido reservas o han expresado su intención de no incluir la nueva versión del artículo 7 en sus tratados. Finalmente, el Comité de expertos de la ONU ha rechazado incluir el nuevo artículo 7 en el Modelo de la ONU **(44)** .

13. Las diferencias más importantes entre el "enfoque autorizado" y el "principio de independencia restringida" del MCOCDE antiguo se refieren al reconocimiento de las rentas estimadas por "operaciones internas" **(45)** ; en particular, (i) con respecto a la utilización o transferencia de bienes intangibles o de derechos sobre bienes intangibles, que requeriría que el Estado de la fuente tuviera en cuenta dichas rentas "estimadas", o también (ii) respecto de la parte relativa a la asignación de capital "libre" a un establecimiento permanente.

14. Por su parte, el apartado 8 del artículo 18 LIS confiere *rango de ley* a la interpretación estática que deberá realizarse de los CDIs antiguos en este aspecto, estableciendo expresamente la obligación para los contribuyentes con EP en el extranjero de incluir en su base imponible las rentas estimadas, que deriven de operaciones internas, valoradas a mercado, *siempre que lo permita el CDI que resulte de aplicación.*

15. De este modo, la DGT, en resolución de 20 de enero de 2017, confirma que la interpretación del art. 7 de los CDIs anteriores a la versión de 2010 deberá realizarse conforme a los Comentarios al MCOCDE antiguo.

16. En este mismo sentido ya se había pronunciado la Audiencia Nacional, en el caso Ing Bank, mediante la reseñable sentencia de 10 de julio de 2015 **(46)** , que abordaba la cuestión de la asignación del capital "libre" a efectos fiscales, concluyendo sobre la imposibilidad de realizar una interpretación dinámica del CDI a partir del Informe y de los Comentarios (2010).

17. La Audiencia Nacional realiza en este sentido una interesante (y desde nuestro punto de vista muy acertada) interpretación señalando que la interpretación dinámica no puede resultar aplicable cuando los instrumentos de *soft-law* (como los Comentarios al MCOCDE) instrumentan una innovación significativa en materia de fiscalidad internacional, en cuyo caso procede realizar una *interpretación estática* de los CDI a la luz de los Comentarios al MCOCDE existentes en el momento en que se firmó el Convenio de que se trate:

"La interpretación dinámica de los Convenios o de los Modelos de Convenio solo es posible siempre que

respecto de los originales, como reconoce el TEAC, no haya "diferencias sustanciales" o de fondo entre unos y otros, y en el caso, de autos, como ha quedado reseñado, en el Convenio de 2008, y el Informe de 2006, se introducen novedades de calado respecto de la cuestión que nos ocupa, es decir del capital libre –free capital– (…) Y recalcando nuestras argumentaciones, no cabe considerar que el paso de una atribución de beneficios, tomando como base el principio de empresa separada con beneficio empresarial, a partir de la propia contabilidad, a la prevalencia del análisis funcional, es decir, del análisis de funciones, activos y riegos, pueda considerarse una matización en los términos expuestos (…) lo contrario supondría atentar contra los principios de irretroactividad de las normas, confianza legítima y buena fe (arts.2.3 y 7.1 Cc, y 3.1 Ley 30/1992)".

18. Por lo tanto, la interpretación de los CDIs españoles que no hayan recogido el nuevo artículo 7 del MCOCDE deberá realizarse conforme a los Comentarios antiguos y bajo el denominado principio de "independencia restringida" que prevalecía en la interpretación anterior.

19. Procede entonces realizar la correspondiente remisión al artículo 7 de los Comentarios al MCOCDE antiguo y a la normativa interna sobre la forma de aplicar el principio de plena competencia como principio de atribución de beneficios al establecimiento permanente en el marco de esta disposición, teniendo en cuenta que la mayor parte de los CDIs suscritos por España deben ser interpretados bajo aquellos principios (interpretación estática).

C. Criterios específicos de atribución de beneficios al establecimiento de "construcción o instalación" bajo el art. 7 del MCOCDE antiguo y la legislación interna

20. Las disposiciones contenidas en la normativa interna española que rigen la determinación de las rentas imputables a los establecimientos permanentes de empresas no residentes en España (artículos 16 y siguientes del TRLIRNR **(47)**) pese a no ser directamente aplicables, debieran servir de pauta para establecer criterios de aplicación para la Administración sobre la atribución de beneficios de los establecimientos permanentes de sociedades españolas en el extranjero.

21. En este sentido, el artículo 16 del TRLIRNR establece que son rentas imputables a los establecimientos permanentes las siguientes:

(a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.

(b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

(c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

22. De acuerdo con la legislación interna, se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

23. No obstante, el artículo 18 del TRLIRNR **(48)** establece que para la determinación de la base imponible no son deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos. Sólo serán deducibles los intereses abonados por los EPs de bancos extranjeros a su casa central o a otros EPs, para la realización de su actividad.

24. Finalmente, la legislación española admite expresamente la deducción de una parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que, en particular, los criterios de imputación adoptados atiendan a los requisitos de racionalidad y de continuidad.

25. Desde la perspectiva de los Convenios, el apartado 3 del artículo 7 del Modelo de Convenio antiguo exige, como principio general, que en el cálculo de los beneficios del EP se permita la deducibilidad de la totalidad de los gastos incurridos para el desarrollo de las actividades empresariales del EP **(49)** . En particular, el apartado 3 del artículo 7 establece asimismo la obligación de admitir la deducción por parte del EP de una parte razonable de los gastos generales y de administración en los que incurra la casa central.

26. De acuerdo con los Comentarios **(50)** , el objeto de esta disposición sería el de garantizar que todos estos gastos sean deducibles aunque se satisfagan en un Estado distinto de aquél en el que opera el EP y aunque no cubran necesidades directas y exclusivas del mismo.

27. En cuanto al papel de la contabilidad en la determinación del beneficio, los Comentarios al MCOCDE **(51)** admiten que la información procedente de la contabilidad del EP debe ser suficiente para identificar sus beneficios, siempre y cuando refleje de forma adecuada las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por el mismo. El corolario de esta posición es que los Comentarios aprecian la necesidad de que los EPs mantengan una contabilidad separada de su casa central.

28. Los Comentarios realizan además una descripción particularizada de los criterios aplicables en la imputación en los resultados de los EPs de distintas categorías de gastos (i.e. transacciones internas, servicios, intereses, intangibles, según se desarrolla en los apartados siguientes.

Gastos repercutidos por la casa central al EP

29. Como ha sido indicado, en la determinación del beneficio del EP deben tenerse en cuenta todos aquellos gastos vinculados a la actividad del EP, con independencia del lugar donde se hayan incurrido.

30. Por lo tanto, la casa central deberá repercutir al EP todos los costes y gastos directos incurridos por ella pero vinculados a la actividad del EP, tales como seguros, servicios exteriores, gastos de personal desplazado, avales u otros.

31. Además, la aplicación de esta disposición exige un análisis de las circunstancias en que se realiza una determinada transacción entre la casa central y el EP. En particular, deberá distinguirse entre las situaciones en que se produce bien (i) una "transacción interna" o prestación de "servicios internos" entre la casa central y el EP, o bien (ii) una mera repercusión de gastos y/o costes del EP **(52)** .

32. De forma general, de acuerdo con los principios contenidos en los Comentarios al MCOCDE:

(a) La casa central deberá aplicar un margen sobre el coste incurrido en la realización de una determinada función, cuando ésta represente una transacción que pertenezca al tráfico habitual de la empresa **(53)** .

(b) En caso contrario, se entiende que se trata de un gasto vinculado a los fines del EP, de forma que deberá ser cargado a éste sin margen adicional. En particular, la transacción debe ser considerada como un mero coste cuando un determinado bien o servicio no hubiera sido obtenido de empresas independientes o cuando empresas independientes en el mercado hubiesen estado de acuerdo en compartir los costes de una determinada actividad.

33. La doctrina emitida por la DGT, se hace eco de este criterio interpretativo, en su Resolución de 19 de septiembre de 2002 **(54)** y, más recientemente, en la resolución de 20 de enero de 2017 **(55)** .

34. De acuerdo con la DGT, las transferencias internas de costes sólo pueden ser consideradas como operaciones vinculadas (resultando, pues de aplicación la regla de valoración a mercado) cuando éstas reflejen un servicio que pertenezca al giro normal de la actividad de la casa central y que tenga como destinatario el EP. En tal caso, la operación debe realizarse con el margen habitual. En caso contrario, estaremos ante un gasto que, en la medida en que haya contribuido a los fines del EP, será deducible su coste efectivo, sin margen adicional.

Imputación de los gastos generales y de administración

35. La imputación por parte de la casa central al EP de una parte de los gastos generales y de administración es adecuada desde la perspectiva de los Convenios.

36. Se trata, en definitiva, de gastos generales en los que incurre la empresa y que son realizados (al menos parcialmente) para los fines del EP en el extranjero. Estos gastos, aunque no hayan sido directamente incurridos para la actividad del EP, reflejan costes o actividades que benefician indiferenciadamente a toda la empresa (y por ende, también a la actividad del EP). En este sentido, los Comentarios al MCOCDE **(56)** afirman que la mayor parte de los servicios prestados por la casa central al EP forman parte de la actividad de dirección general de la entidad en su globalidad.

37. De este modo, la aplicación del principio de empresa separada implicaría la necesidad de atribuir una parte del beneficio a la actividad de control, supervisión y dirección general realizada por la casa central y vinculada también (aunque sea parcialmente) a los fines del EP.

38. La ausencia de margen en la repercusión de dichos costes es conforme con los principios del MCOCDE antiguo. Así, de acuerdo con la OCDE, los servicios relativos a la actividad de dirección general de la empresa deben ser imputados a coste, sin que quepa la aplicación de un margen en estos cargos **(57)** .

Transferencia del inmovilizado necesario para ejecutar la obra

39. Los elementos del inmovilizado material necesarios para la ejecución de la obra deben ser considerados como elementos patrimoniales afectos al EP en el exterior, en tanto en cuanto los mismos se encuentran vinculados al desarrollo de su actividad. En este sentido, el coste de los elementos transferidos debe ser repercutido al EP, ya que están directamente relacionados con su actividad en el país.

Actividades de ingeniería o de compras desarrolladas a partir de la casa central

40. Los Comentarios de la OCDE **(58)** , hacen referencia específica a las dificultades en la atribución del beneficio para el EP constructor, cuando la casa central u otras partes de la empresa realizan las actividades de compra (*procurement*) o prestan servicios de ingeniería en relación con el proyecto de construcción o instalación. En estos supuestos, se indica que es necesario prestar una cuidadosa atención al principio general de que la renta es imputable al establecimiento permanente únicamente cuando se deriva de actividades desarrolladas por la empresa a través del mismo **(59)** :

(a) Por lo tanto, de acuerdo con estos principios, los beneficios obtenidos por la sociedad en la venta de bienes al cliente final no estarán sujetos a imposición local en la medida en que el EP no intervenga en actividad alguna relacionada con la venta de estos bienes.

(b) Por su parte, la prestación de los servicios relativos a la ingeniería del proyecto serían atribuidos a la organización de la casa central en la medida en que estas actividades se realicen íntegramente desde la sede.

41. Ahora bien, determinar la proporción de tales rendimientos "no atribuibles" puede acarrear ciertas complejidades prácticas, por lo que a menudo podrá servir de guía el desglose de precios que figure, en su caso, en los contratos firmados con el cliente tercero.

Intangibles y estructura de financiación

42. Es precisamente en relación con estos elementos donde la OCDE realiza las principales modulaciones al principio de "empresa separada" a la hora de atribuir beneficio a una u otra parte de la empresa.

43. En relación con los *intangibles,* la OCDE establece que no pueden establecerse las mismas reglas que en las relaciones entre empresas independientes del mismo grupo. En este sentido, afirma que resulta extremadamente difícil establecer quién ostenta la propiedad de un activo intangible y adjudicarlo únicamente a una parte de la empresa, por lo que en principio tanto el EP como la casa central deberían ser atribuidos la propiedad del activo. De forma general, bajo el principio de "independencia restringida", no se permite la repercusión de cánones al EP por razón de los intangibles que sean propiedad de la empresa.

44. Del mismo modo, en relación con *los intereses*, el principio general es el de la imposibilidad de deducir los intereses abonados por el EP a la casa central, salvo los abonados por los EP de bancos extranjeros a su casa central.

45. No obstante lo anterior, la OCDE **(60)** también señala que la deducción de los intereses correspondientes a deudas realmente contraídas por la empresa es un caso distinto, ya que dichas deudas podrán estar relacionadas total o parcialmente con las actividades del establecimiento permanente.

46. Por ello, para estos casos, los Comentarios señalan que sería admisible tomar en consideración la estructura de capital adecuada: Esta estructura de capital adecuada tendrá en cuenta el hecho de que para poder desarrollar sus actividades, el establecimiento permanente precisa de ciertos importes para su financiación, constituido por capital "libre" y deuda con intereses **(61)** .

47. La aceptación del enunciado del capital "libre" permitiría la atribución a EP de un importe de intereses de mercado, después de habérsele atribuido un importe de capital "libre" suficiente para soportar sus funciones, activos y riesgos.

48. No cabe duda de que la aplicación práctica de este principio choca con la dicción literal de los Convenios y de la normativa interna, por lo que puede resultar bastante controvertida y no exenta de dificultades y, en consecuencia, puede plantear problemas de doble imposición cuando el Estado de la fuente niegue su deducibilidad sobre la base de una interpretación distinta del correspondiente Convenio **(62)** .

VII. Consideraciones finales

1. A modo de síntesis, de acuerdo con los principios que han sido enunciados, para el planteamiento de la estructura jurídico-tributaria más adecuada para la realización del tipo de proyectos analizados, deberán confirmarse con la jurisdicción local las principales reglas fiscales aplicables, y de forma particular, las siguientes:

(a) En función de su duración, si las obras de construcción o instalación determinan la existencia de un EP, incluso aun cuando los trabajos se subcontraten total o parcialmente, de acuerdo con el Convenio de doble imposición (CDI). En caso afirmativo, deberá confirmarse la forma en que los beneficios correspondientes a estas actividades quedarán gravados por el Impuesto sobre Sociedades local.

(b) Si los servicios relativos a la ingeniería básica del proyecto deben ser atribuidos a la organización de la casa central en la medida en que estas actividades se realicen íntegramente desde España.

(c) Finalmente, que los beneficios obtenidos por la sociedad contratista en la venta de bienes al cliente final no debieran quedar sujetos a imposición local en la medida en que el EP no intervenga en actividad alguna relacionada con la venta de estos bienes.

2. En relación con los puntos b) y c) anteriores, deberá confirmarse en definitiva si la legislación fiscal local prevé un tratamiento tributario diferenciado para las rentas obtenidas por sociedades no residentes a través de EP frente al previsto para las rentas procedentes del suministro de equipos o materiales o prestaciones de servicios realizados desde el extranjero, de forma coherente con los principios internacionales que gobiernan la tributación de los EPs.

3. Ahora bien, como se ha comentado, determinar la proporción de rendimientos atribuibles a la casa central o al EP, en cada caso, puede acarrear ciertas complejidades prácticas, que deberán ser analizadas en cada caso concreto.

(1) Modelo de Convenio de la OCDE (2014), publicado el 30 de octubre de 2015.

Ver Texto

(2) Convención **modelo** de las **Naciones Unidas** sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de **2011.**

Ver Texto

(3) Apartado 16 de los Comentarios al art. 5.3. del MCOCDE (2014).

Ver Texto

(4) Véase a este respecto, el apartado 4.6. de los Comentarios al MCOCDE (2014): "*la palabra "mediante" debe entenderse en su significado más amplio para permitir su aplicación a toda situación en la que se realicen unas actividades de negocios en un lugar específico que esté a disposición de la empresa a este objeto. Así pues, se considerará que una empresa que está pavimentando una carretera realiza sus actividades "mediante" el emplazamiento en el que esta pavimentación tiene lugar*".

Ver Texto

(5) Véase en este mismo sentido, la interpretación integradora realizada por la Dirección General de Tributos (DGT) en la resolución a la Consulta Vinculante CV1467-12, de 6 de abril de 2012, respecto de la cláusula general y de la cláusula específica del "establecimiento de construcción".

Ver Texto

(6) Apartado 16 de los Comentarios al art. 5.3. del MCOCDE (2014).

Ver Texto

(7) Apartado 16 de los Comentarios al art. 5.3. del MCOCDE (2014).

Ver Texto

(8) Apartado 5.1. de los Comentarios al art. 5. del MCOCDE (2014).

Ver Texto

(9) En este sentido, el apartado 20 de los Comentarios art. 5 del MCOCDE (2014) indica: *"La propia naturaleza de un proyecto de construcción o de instalación puede obligar al contratista a desplazar su actividad constantemente, o al menos de vez en cuando, a medida que el proyecto avanza. (…). Las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único proyecto, y éste debe ser considerado como un establecimiento permanente si las actividades duran, en su conjunto, más de doce meses".*

Ver Texto

(10) En relación al art. 22.4 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 35 de la Normas Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades (NFIS) contiene en este punto una remisión al art. 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (NFIRNR) y a lo previsto en los Convenios de doble imposición.

Ver Texto

(11) CV 1408-15, de la DGT, de 5 de mayo de 2015.

Ver Texto

(12) Señala en todo caso la DGT que, de existir Convenio, *"la existencia de establecimiento permanente recogido en el mismo prevalecerá sobre lo dispuesto en la presente contestación".*

Ver Texto

(13) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(14) En términos similares, véase la resolución de la DGT de 22 de enero de 2014 (V0132-14), relativa a la actividad de explotación y producción de hidrocarburos.

Ver Texto

(15) Apartado 17 de los Comentarios al art. 5.3 del MCOCDE (2014).

Ver Texto

(16) En las anteriores versiones de los Comentarios al MCOCDE, España había reservado su posición señalando que las actividades de supervisión cuya duración excedía de doce meses debían ser constitutivas de EP si tenían relación con obras cuya duración a su vez excedía de los 12 meses. Esta reserva ha sido eliminada de los Comentarios al MCOCDE (2014).

Ver Texto

(17) Apartado 17 de los Comentarios al art. 5.3 del MCOCDE (2014).

Ver Texto

(18) En relación con este debate en derecho comparado y en la doctrina internacional, véase Seitz, Georg.: "The Construction Clause in Article 5 (3) of the OECD Model". Bulletin for International Taxation, 2013 (Volume 67), nº 9.

Ver Texto

(19) El apartado 19 de los Comentarios al art. 5.3 del MCOCDE (2014) señala lo siguiente: *" (…) Si una empresa (contratista general) encargada de ejecutar el proyecto total subcontrata partes de tal proyecto a otras empresas (subcontratistas), el tiempo empleado en la obra por cada subcontratista debe considerarse como el tiempo empleado por el contratista general de la obra. (…)".*

Ver Texto

(20) En este sentido, véase Maryte Somare, Laura Turcan and Alexander Zeiler: "Case Studies on Construction Permanent Establishments and Related Taxation Issues", Bulletin for International Taxation, April, May 2014.

Ver Texto

(21) La Administración alemana ha considerado en resolución interpretativa que si se subcontrata la totalidad del proyecto y no existe supervisión por parte de la empresa extranjera, en tal caso no debiera existir EP para el último (al confundirse la actividad de la subcontrata con la del contratista general). J. Sasseville & A.A. Skaar: "General Report, in Cahiers de droit fiscal International: Is there a Permanent Establishment", vol. 94 A, sec.3. Online Books IBFD.

Ver Texto

(22) Apartado 19 de los Comentarios al art. 5.3 del MCOCDE (2014).

Ver Texto

(23) Algunas de estas resoluciones se han emitido en relación con el IVA.

Ver Texto

(24) Véase sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2012, estableciendo que no cabe tomar en consideración a estos efectos los trabajos previos de preparación realizados fuera del territorio. El Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de diciembre de 2011, entiende igualmente que el cómputo ha de iniciarse cuando comienza físicamente la obra en el territorio.

Ver Texto

(25) Resolución del TEAC de 22 de junio de 2010. En el mismo sentido, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 1280/2005, de 30 de noviembre de 2005.

Ver Texto

(26) Véase la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012, que confirma la inclusión a estos efectos del tiempo empleado por los subcontratistas.

Ver Texto

(27) El Tribunal Supremo, en sentencia de 23 de diciembre de 2010, resuelve sobre un supuesto de división de contratos, estableciendo que a los efectos de interpretar si la obra tiene una duración de más de doce meses, lo determinante de la decisión no es la existencia de uno o dos contratos, sino la hipotética unidad estructural, física y organizativa de las obras a realizar. En el caso concreto, ello obligaba a entender que las obras a realizar (protección contra la caída de bloques en un determinado tramo de ferrocarriles), en sus diversas fases, exigía una unidad estructural de las mismas dada su homogeneidad, también física (pues se producía una clara continuidad espacial en los trabajos a realizar diariamente, y, finalmente, y derivado de lo anterior, una unidad organizativa que obligaba a entender que la duración de las obras afectaba a todas las fases que comprendía.

Ver Texto

(28) "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status", Action 7: 2015 Final Report. Pags. 42 y 43.

Ver Texto

(29) Así, por ejemplo en los CDIs suscritos con Argentina, Chile, China, Egipto, Filipinas, India, Indonesia, México, Nigeria, Pakistán, Senegal, Sudáfrica, Tailandia, Turquía, Venezuela, Vietnam.

Ver Texto

(30) El apartado 5.3. del Modelo de Convenio de la ONU establece lo siguiente:

"La expresión "establecimiento permanente" comprenderá asimismo: a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado".

Ver Texto

(31) Desde un punto de vista práctico, esta modalidad de EP puede ser relevante para los casos en que, pese a que la duración del proyecto o instalación no supere los seis meses, la asistencia técnica pudiera extenderse durante un plazo continuado de seis meses en un periodo de doce.

Ver Texto

(32) El art. 75 de la NFIS señala lo siguiente:

> **"2.** *Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a lo establecido en los artículos 33, 34 y 35 de esta Norma Foral.*
>
> *3. Las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse a lo establecido en los artículos 33, 34 y 35 de esta Norma Foral respecto de las rentas procedentes del extranjero.*
>
> *Las entidades deberán solicitar la aplicación de lo establecido en los citados artículos a la Administración tributaria, aportando información similar a la exigida para las uniones temporales de empresas constituidas en territorio español".*

Ver Texto

(33) Véase en este sentido, la resolución de la DGT de 5 de mayo de 2015, V1410-15.

Ver Texto

(34) A efectos de la normativa tributaria española, estas entidades pudieran ser calificadas como entidades en régimen de atribución de rentas.

Ver Texto

(35) Este es el criterio que viene siendo aplicado tradicionalmente por la doctrina administrativa española, en particular, históricamente desde las resoluciones de 30 de marzo de 1992 y de 18 de septiembre de 1995; y más recientemente en resolución a consulta vinculante de 13 de abril de 2016, V1545-16 sobre la construcción y explotación de autopistas en Estados Unidos a través de una "LP –Limited Partnership–", V0132-14, de 22 de enero de 2014, en relación con contratos de "joint venture" o "joint operation agreement"; V2211-12, de 16 de noviembre de 2012, en relación a un consorcio en Ecuador.

Ver Texto

(36) Informe 2010 de la OCDE sobre la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, 22 de julio de 2010.

Ver Texto

(37) El apartado 1 del artículo 7 del MCOCDE (2014) establece lo siguiente: "1. *Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente".*

Ver Texto

(38) El apartado 2 del art. 7 del MCOCDE señala: "*los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa*".

Ver Texto

(39) Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010.

Ver Texto

(40) HORTALÁ I VALLVÉ, Joan: "Comentarios a la Red de Convenios de Doble Imposición", página 230. Editorial Thomson Aranzadi, 2007. También en AAVV: "Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea", página 150, Editorial CISS, 2006.

Ver Texto

(41) A raíz de la publicación del mismo, la OCDE estableció que este principio debe ser considerado como la interpretación más autorizada del artículo 7, a partir de las conclusiones contenidas en el "Informe sobre Atribución de Beneficios al Establecimiento Permanente", julio 2010.

Ver Texto

(42) Párrafos 44 y siguientes del "Informe de la OCDE sobre Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes", 2010.

Ver Texto

(43) La mayor parte de los Convenios firmados por España recogen la propuesta del MCOCDE en su versión anterior a la modificación al artículo 7 realizada en el año 2010.

Ver Texto

(44) "BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", 4 July - 5 September 2016. Public Discussion Draft. Preámbulo.

Ver Texto

(45) A las que hace también referencia el art. 18 apartado 8 de la LIS.

Ver Texto

(46) **Sentencia de la Audiencia Nacional** (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 10 de julio de 2015 (Recurso nº 281/2012).

Ver Texto

(47) 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.

Ver Texto

(48) La Disposición Adicional Sexta del TRLIRNR contiene la previsión legal que permite la aplicación del "enfoque autorizado" en aquellos casos en los que el CDI así lo establezca: "*En los casos en los que, por aplicación de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España se permita, a efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, la deducción de los gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente (…) "*

Ver Texto

(49) El apartado 3 del artículo 7 del MOCDE (2008) establece lo siguiente: "3. *Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte".*

Ver Texto

(50) Anexo de los Comentarios al artículo 7 del MCOCDE anteriores a 2010, que se recoge a los efectos de la interpretación de los Convenios suscritos con arreglo a los Modelos antiguo. Apartado 27.

Ver Texto

(51) Comentarios al artículo 7 párrafo 3 del MCOCDE, Anexo. Apartados 19 y 20.

Ver Texto

(52) Comentarios al artículo 7 párrafo 3 del MCOCDE, Anexo. Apartado 31.

Ver Texto

(53) En particular, "*cuando el objeto de la casa central es la prestación de los mismos servicios a terceros o cuando la actividad principal del EP es la prestación de estos servicios a la empresa a la que pertenece y allí donde tales servicios aporten una ventaja real a la empresa y sus costes representen una parte significativa de los costes de la empresa*".

Ver Texto

(54) En la referida Resolución, la DGT establece: "*La clave para determinar si la transferencia interna de bienes o servicios, sea temporal o definitiva, pertenece al tipo de operaciones que la empresa, en el curso normal de su actividad cargaría a terceros al precio normal de mercado, incluyendo en el precio de venta el beneficio apropiado. En caso afirmativo, la transferencia interna ha de facturarse con el margen habitual. En caso contrario, estaremos ante un gasto que, en la medida en que haya contribuido a los fines del EP, será deducible su coste efectivo, sin margen adicional".*

Ver Texto

(55) Resolución DGT de 20 de enero de 2017, V0102-17.

Ver Texto

(56) Comentarios al artículo 7 párrafo 3 del MCOCDE, Anexo, apartados 27 y 37.

Ver Texto

(57) Comentarios al artículo 7 párrafo 3 del MCOCDE, Anexo, apartado 27.

Ver Texto

(58) Comentarios al artículo 7 del MCOCDE, Anexo, apartados 23-25.

Ver Texto

(59) Señalan a este respecto los Comentarios: *"Por ejemplo, cuando son las otras partes de la empresa quienes suministran los bienes, los beneficios procedentes de ese suministro no se derivan de las actividades desarrolladas a través del establecimiento permanente, por lo que no le son imputables.*

Del mismo modo, los beneficios procedentes de la prestación de servicios (de planificación, diseño, dibujo de planos o de

consultoría técnica) por las partes de la empresa que operan fuera del Estado en el que está ubicado el establecimiento permanente, no resultan de las actividades desarrolladas a través de este, luego no le son imputables".

Ver Texto

(60) Comentarios al artículo 7 párrafo 3 del MCOCDE, Anexo, apartado 41 y siguientes.

Ver Texto

(61) Tesis que de forma holística parece refrendar la DGT en la referida resolución V102-07.

Ver Texto

(62) Tal y como señaló la Audiencia Nacional en la comentada sentencia de 10 de julio de 2015, caso Ing Bank.

Ver Texto

Regimen fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos (ESFL) en los territorios históricos. Derecho comparado y propuestas de reforma

José González Calles y Asier Guezuraga Ugalde

Euskaltax, Consultores Tributarios y Mercantiles
www.euskaltax.com

I. Introducción

Ya son más de doce años desde la fecha en la que los Legisladores de nuestros Territorios Históricos, alumbraron la reforma de la Normativa reguladora del Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos (en adelante, ESFL) y de los incentivos fiscales al mecenazgo y por la realización de actividades de interés general.

Aquella revisión legislativa acaecía al rebufo de la que se había operado a nivel de Territorio Común dos años antes, (2002), con la promulgación de las Leyes 49/2002 y 50/2002, que trazaban, respectivamente, una nueva regulación tributaria de las ESFL merecedoras de una especial protección en el campo tributario y un armazón legislativo del derecho sustantivo de la figura de "fundación". En este último caso, al igual de lo que había ocurrido en el ámbito de la otra figura jurídica principal del tercer sector, como es la "asociación", con la publicación en el BOE de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Ambas reformas se habían revelado imprescindibles ante los estertores que ya se advertían en la regulación que de las Fundaciones y su régimen fiscal se contenía en una norma nuclear para entender las ESFL en España, como fue la Ley 30/1994 que aunaba ambas regulaciones.

No obstante, el Legislador tributario optó, con buen criterio, en potenciar el ejercicio de la competencia normativa que le reconocía el Concierto Económico en los distintos impuestos que componen el régimen fiscal de las ESFL, como son el Impuesto sobre Sociedades, IRPF, o alguna de las modalidades del ITP, y huir del "seguidismo" que de la normativa de Territorio Común había realizado la normativa vigente hasta entonces **(1)** .

De ese esfuerzo de desarrollo de la potestad legislativa foral surgieron las Normas Forales aprobadas en 2004 en los tres Territorios Históricos. A saber:

A) En Álava la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, a la que siguió su desarrollo reglamentario por medio del Decreto Foral 60/2004.

B) En Bizkaia la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a la que siguió su desarrollo reglamentario por medio del Decreto Foral 129/2004.

C) Y en Gipuzkoa la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a la que siguió su desarrollo reglamentario por medio del Decreto Foral 87/2004.

Las tres normativas, aun con alguna modificación no sustancial, presentan, con toda certeza por el esfuerzo armonizador desarrollado en el OCTE, una médula espinal común que subyace en la misma estructura de los 31 artículos de sus respectivos clausulados. Cerrados estos con un último precepto que declara expresamente la reciprocidad de los beneficios fiscales reconocidos en las respetivas normas de cada uno de los tres Territorios para las actividades prioritarias y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Como ejemplos palpables de que en 2004 se propugnó la construcción normativa de un régimen fiscal propio **(2)** para las ESFL a las que resultaba de aplicación la normativa foral, es necesario destacar:

A) Existen visibles diferencias en lo que respecta a los requisitos exigidos para la aplicación de las Normas Forales que persiguen, en materia de flexibilización de los plazos y condiciones las establecidas en la Ley 49/2002, propiciar la aplicación del Régimen.

B) A los efectos de acotar aquellas explotaciones económicas cuyos rendimientos pueden beneficiarse de la exención en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad sin ánimo de lucro, se sustituye el régimen de "listado excluyente" de actividades fundacionales exentas contenido en la normativa de Territorio Común, por una remisión genérica por la que se admite la exención de todas aquellas que procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Como no puede ser de otra forma, tal y como había ocurrido con la reforma de Territorio Común, la operada en los Territorios Históricos no abordó el tratamiento de las ESFL en el IVA, más allá de la difusa referencia contenida en el artículo 26 de las respectivas normas forales donde se señalaba expresamente que *"la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios".*

La renuncia a abordar esta cuestión que hogaño no se encuentra debidamente resuelta, siendo uno de los principales lunares cuando se analiza la práctica fiscal habitual de este tipo de entidades, derivaba para el Legislador tributario de la limitación que le impone el Concierto Económico en materia del IVA, declarado como *"tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado".*

Por su parte, el Legislador estatal, con los fórceps de la Directiva Comunitaria, prefirió abordar la difícil tarea de "encajar" a estas entidades en un impuesto como el IVA creado bajo la premisa de la generación de valor añadido en sede de cada operador lo que, en muchas ocasiones, resulta incompatible con una persecución del interés general que resulta inherente a la ausencia de lucro, reformando directamente la ley reguladora del IVA, reformas que eran directamente incorporadas a la normativa estatal.

En muchas ocasiones, como por ejemplo la innecesariedad de autorización administrativa al efecto para operar como "establecimiento privado de carácter social" para el desarrollo de actividades exentas, la modificación fue incorporada a la Normativa nacional a golpe de Sentencias del TJCE que habían declarado la Ley interna como contraria a la Directiva Comunitaria.

Con ello, se ha dejado pasar la posibilidad de la que lleva mucho tiempo haciéndose eco buena parte del tercer sector de incorporar a la Ley de IVA un tipo del 0%, admitido por parte de la Directiva Comunitaria y vigente en varios países. Y que, resultando aplicable a alguna de las actividades prototípicas de estas entidades, evitaría a las mismas verse "atrapadas" en el laberinto de exenciones, prorratas y autoconsumos previstas en la Normativa del impuesto para otro tipo de operadores.

Con que, al mismo tiempo, se conseguiría que la atención al interés general al que estas entidades se encuentran obligadas por imposición legal y estatutaria, no se vea reducida, tal y como ocurre en estos momentos, por el coste que les supone no poder deducirse la totalidad del IVA soportado en la atención del interés general.

No obstante los parabienes que nos mereció la reforma de 2004, el vertiginoso ritmo al que se producen los cambios en la sociedad actual ha supuesto la mutación de los objetivos y actuaciones el tercer sector más allá de lo que podían preveer las Normas forales actualmente vigentes.

Así, supuestos como el *crowfunding*, o la necesidad de implementar "estructuras ad hoc" de mecenazgo que sirvieran de lanzadera a sectores empresariales (como por ejemplo el cine o el I+D+i) han conducido a un cierto agotamiento de la vigencia de la actual normativa incapaz de encontrar respuesta dentro de su articulado a estas realidades.

Por lo tanto, se impone una reforma normativa en la materia, que como tal se encuentra contemplada como prioritaria dentro de las cocinas de las respectivas Diputaciones Forales, para esta legislatura.

II. Derecho Comparado y Propuestas de Modificación del régimen tributario aplicable al tercer sector

1. Impuesto sobre Sociedades. Inconvenientes del régimen de exención parcial actual fundamentado en el origen de las rentas

A) Fiscalidad de las ESFL en el Impuesto sobre Sociedades. Régimen de exención parcial con arreglo al origen de las rentas y problemática del desarrollo de actividades económicas

Desde las primeras Normas Forales reguladoras de este Impuesto, se optó por reconocer a estas entidades un régimen de exención parcial en el que la tributación en el Impuesto sobre Sociedades se condicionaba al origen de sus rentas. Se prescinde así del destino que la entidad en cuestión termine por atribuir al rendimiento obtenido, esté el mismo exento o no, fiando únicamente este extremo, al cumplimiento del requisito del obligatorio destino de un porcentaje mínimo de rentas a la actividad de interés general, establecido en la regulación sustantiva de Fundaciones, por un lado, y, en los requisitos exigidos a las ESFL tradicionalmente consideradas como de "primera categoría" **(3)** para el acceso al Régimen fiscal reservado a las mismas por otro.

El criterio anterior de delimitación de las rentas ha sido fuertemente criticado por parte de la Doctrina **(4)** . Así, se invoca que el Régimen fiscal especial del sector no lucrativo se fundamenta en su labor social, en las actividades de interés general que desarrollan complementando a la Administración en la consecución de los objetivos del Estado social.

Y, en último extremo, descargando a este último de la obligación de atender con cargo al erario público un interés general al que da cobertura directamente la ESFL con la actividad por ella desarrollada.

Baste esta explicación para justificar la reducción de la carga tributaria que subyace bajo el régimen tributario reconocido a estas entidades. Se les evita atender parcialmente al pago de impuestos, ya que atienden directamente aquello que, en caso contrario, la Administración habría que financiar, indirectamente, con cargo a los tributos que, entre

ellos, la propia entidad estaría abonando.

Como ejemplos prácticos que podemos buscar de la justificación de la existencia de un régimen fiscal especial para las ESFL en el Derecho comparado, podemos invocar a las fundaciones luxemburguesas, que cuando cumplen con los requisitos legales establecidos para obtener su aprobación estatal son, por definición, organismos de interés público que persiguen fines de utilidad pública.

Por tanto, la verdadera justificación del régimen ha de buscarse en el destino que las ESFL otorguen a sus rentas, y no en el origen de las mismas **(5)** . De lo contrario, no se estaría otorgando una mayor protección a aquella entidad que destina una mayor parte de las rentas generadas por parte de la misma a la atención del interés general, protegiéndose al contrario a aquella que únicamente destina al citado interés el mínimo que le exigen las normativas sustantiva y tributaría para mantener su status jurídico-fiscal.

Postulamos por lo tanto, que **la exención en el Impuesto sobre Sociedades reconocida a las ESFL gravite, no sólo sobre el origen de las rentas obtenidas por las mismas, sino que se compute al efecto, los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de interés general.**

La cuestión anterior adquiere su trascendencia máxima en la tributación a la que se ven sometidas las ESFL por los rendimientos derivados de explotaciones económicas. Tanto la actualmente vigente *Ley 9/2016, de 2 de Junio, de Fundaciones del País Vasco*, en su artículo 30.2, como el 5.2º de las Normas Forales de los tres Territorios Históricos, autorizan a las mismas no sólo al ejercicio de las que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad estatutaria, sino también al de aquellas que se encuentren relacionadas, o sean complementarias o accesorias a las mismas.

Exigiendo en este último supuesto que si la entidad quiere ganarse el derecho al Régimen fiscal especial, las rentas de las explotaciones económicas no exentas no superen el 40 por 100 de su volumen de operaciones **(6)** , sin que tampoco puedan vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia respecto a empresas que desarrollen la misma actividad.

Obsérvese a estos efectos que las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de las ESFL de primera categoría, restringen la exención de los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas a aquellas que desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad estatutaria, sin perjuicio de la exención reconocida de forma residual para las explotaciones auxiliares y complementarias y las de escasa relevancia.

Más restrictivo resulta incluso el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas, que resulta de aplicación a las ESFL que, por no ser consideradas de primera categoría, ven vetada la aplicación del régimen fiscal previsto en las Normas Forales a las que nos referíamos en el punto I del presente artículo. De acuerdo con el régimen aplicable a estas entidades, tal y como se desarrollada en el artículo 38 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en los tres Territorios Históricos, se someten a tributación, en todo caso y sin excepción, los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas. Y ello, con independencia de su vinculación con el objeto o finalidad estatutaria de la entidad.

El círculo se cierra cuando, las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal especial califican expresamente como gastos no deducibles en la determinación de la base imponible de la entidad *las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.* Por tanto, las rentas destinadas a las actividades de interés general no son deducibles.

Este tratamiento trae como consecuencia que una entidad que obtiene en un determinado periodo impositivo un resultado contable negativo, generado porque el rendimiento obtenido, principalmente, en una explotación económica no exenta, se destina íntegramente a la atención de la actividad de interés general constitutiva de la finalidad estatutaria de la entidad, se ve sometida a tributación por la totalidad del rendimiento derivado de la explotación aunque el mismo se haya volcado íntegramente en la atención del interés general cuyos costes, con arreglo al Régimen fiscal especial, no son deducibles en el Impuesto.

Y no se trata de supuestos de laboratorio sino que refleja la practica habitual de estas entidades. Tómese como muestra el supuesto de una Fundación con objeto estatutario en la promoción y el desenvolvimiento de la investigación médico-científica y la elaboración de programas de actuación en diferentes aspectos de la actividad médico asistencial que desarrolla como explotación económica investigaciones científicas y técnicas dentro de la medicina, mediante la realización de ensayos clínicos con sustancias medicamentosas por encargo de laboratorios farmacéuticos.

El propio Tribunal Supremo **(7)** termina concluyendo el sometimiento a tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los rendimientos obtenidos en las investigaciones científicas y técnicas al no desarrollarse las mismas en cumplimiento de la finalidad fundacional de la entidad que no era coincidente con el objeto o finalidad específica de la entidad sino aquello en lo que aplicaba la Fundación los rendimientos de sus actividades económicas.

En la interpretación jurisprudencial prevalece otra vez, por imperativo legal, el criterio de calificación con arreglo al origen de las rentas con relación al destino de las mismas. Por ello, el Alto Tribunal parte de un análisis estricto de lo que son actividades económicas desarrolladas en cumplimiento de la finalidad estatutaria de la entidad, al circunscribir las mismas a aquellas actividades económicas en las cuales la propia actividad sea absolutamente coincidente con los citados fines, excluyendo aquellas en las que las actividades coadyuven a la consecución de tales fines.

B) Ejercicio de Actividades Económicas mediante participaciones en sociedades mercantiles interpuestas

En muchas ocasiones, es el propio régimen fiscal especial el que, en último extremo, conduce a las ESFL a articular el ejercicio de sus actividades económicas ajenas a su finalidad u objeto social a través de la toma de participación en sociedades mercantiles. Posibilidad que, con ciertas cautelas es expresamente autorizada por la Ley 9/2016 en lo que respecta a las Fundaciones.

Por lo tanto, el desarrollar estas actividades a través de sociedades interpuestas, que, tal y como se ha señalado en la nota 6 de la presente colaboración, puede ser incluso la única forma de que la entidad en cuestión no pierda íntegramente el régimen fiscal especial reconocido a las ESFL de primera categoría, impone un coste fiscal adicional por el tipo aplicable a las sociedades mercantiles superior al 10% aplicable a la ESFL.

En aquellos casos en los que la sociedad interpuesta procedía a reintegrar a la entidad sin ánimo de lucro, vía donación, los rendimientos obtenidos en la explotación económica a los efectos de que, con cargo a los mismos, pudiera financiarse la actividad de interés general a la que sirve la ESFL, de la que nunca debiera de haber salido el desarrollo de la explotación económica, se ha opuesto la Administración Tributaria considerando esta operación como una distribución encubierta de beneficios. **(8)**

Debe de observarse, a estos efectos, que en otras jurisdicciones, como el Reino Unido, se permite a la sociedad de la que la fundación es accionista mayoritaria no tributar por sus beneficios cuando los mismos sean donados a la fundación matriz, o a cualquier otra fundación.

La necesidad de recurrir a sociedades interpuestas también se puede producir en actividades coincidentes con los fines fundacionales, ya que el artículo 30 de la Ley 9/2016, les impide participar en sociedades en las que se deba responder personalmente de las deudas sociales, lo que les obliga a constituir una sociedad limitada, por ejemplo.

En esta materia proponemos que, junto con el replanteamiento del régimen de exención parcial basado en el origen de las rentas, se permita a las ESFL aplicar el régimen de exención para dividendos y plusvalías de cartera establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades **(9)** , a la que tendrán derecho como cualquier otro sujeto pasivo del Impuesto, **pero sin exigir al efecto el cumplimiento de los requisitos de porcentaje de participación, antigüedad de la misma y desarrollo de actividades empresariales exigidos con carácter general**.

C) Simplificación de las obligaciones tributarias de las ESFL

Además de las ineficiencias que, genera el régimen de exención parcial fundamentado en el origen de las rentas, tal y como las mismas han quedado expuestas en los dos puntos del presente apartado, existe otra relevante como es la necesaria simplificación de las obligaciones tributarias aplicables a las ESFL, simplificación, que redundaría también en beneficio de las propias Haciendas Forales.

Así, bajo el régimen actual la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de una entidad sin ánimo de lucro, principalmente de las de primera categoría, es prolija en ajustes extracontables, tanto a la baja, para "expulsar" del resultado contable aquellas rentas obtenidas por parte de la entidad por las que no debe de tributar, como al alza, para negar la deducibilidad de los gastos vinculados con rentas exentas, la aplicación de resultados y los derivados de las actividades de interés general desarrollados por parte de la entidad en cumplimiento de su objeto.

La elaboración de la autoliquidación impone a las entidades un coste administrativo difícilmente asumible para las mismas, atendiendo en muchos extremos a su escasa dimensión. Ya que, en último extremo, implica la necesidad de bucear en los registros contables de la entidad en aras a diseccionar los mismos para proceder a la calificación y, sobre todo en lo que respecta a los gastos, al emparejamiento de los mismos con las rentas obtenidas, las exentas y las que no lo están, en orden a concluir su deducibilidad.

Por mucho que las Normas Forales impongan a estas entidades en su articulo 5.6º la obligación de elaborar una memoria económica, por otra parte extremadamente compleja y prolija **(10)** , en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera en que puedan identificarse por categorías y por proyectos, el seguimiento de los ajustes resulta cuasi-imposible en la práctica, para los servicios de gestión de las Haciendas Forales.

Estos servicios de gestión, si quieren proceder a una adecuada revisión de la autoliquidación para ejercitar correctamente su potestad para determinar la deuda tributaria se encuentran abocadas, bien a asolar al contribuyente a requerimientos a los efectos de dotarse de la información necesaria, o bien a emprender el correspondiente procedimiento de comprobación o de inspección en el marco del cual sí contarían las Haciendas Forales con las herramientas oportunas a los efectos de completar su labor.

Cualquiera de las soluciones que han sido descritas en el párrafo anterior, implican que, tanto la Administración como la ESFL, se vean obligadas a aplicar recursos que, a ninguna le sobran, a los únicos efectos de dotarse de una posición que le permita conocer las "tripas" de los ajustes extracontables y de la contabilidad de la entidad, de forma que se le permita ejercitar de forma correcta la potestad que le atribuye la normativa tributaria. No hablemos ya de determinar la cuota tributaria.

Esta realidad que condiciona enormemente las relaciones entre las ESFL y las Haciendas Forales en lo que respecta a

la validación de las autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sociedades, concurre además en un contexto en el que desde las Haciendas Forales se viene realizando un esfuerzo importante a los efectos de simplificar las relaciones entre administración y administrado derivadas del procedimiento iniciado mediante autoliquidación regulado en las Normas Forales Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos.

Por el contrario, si nos planteásemos pasar del actual régimen de exención parcial basado exclusivamente en el origen de las rentas a un modelo en el que todas las rentas obtenidas estarían sujetas a gravamen, sin excepción y aquellas rentas que se aplicasen a fines de interés general serían deducibles **(11)** , conduciría a una importante simplificación de las obligaciones tributarias derivadas del Impuesto sobre Sociedades. Simplificación de la que se beneficiarían tanto las ESFL como las propias Haciendas Forales.

Hay que resaltar a este respecto que, cuando nos referimos a admitir la deducibilidad de aquellas rentas que se aplicasen a fines de interés general no estamos equiparando la aplicación a que la ESFL incurra en un gasto contable vinculado a la atención del interés general, sino que ampliamos el término a aquellas inversiones en inmovilizado, intangible o material, incluso a aquellas inversiones financieras en otras entidades, siempre que, por medio de las mismas se coadyuve al desarrollo de las actividades constitutivas del objeto o la finalidad específica de la entidad en cuestión.

Nos acercamos por lo tanto a un sentido más financiero de la aplicación de rentas del que pudiera derivarse de la aplicación de los criterios establecidos en las normas contables aplicables a este tipo de entidades. Lo que permitiría considerar cumplido el requisito en el supuesto de registro contable de unos gastos, como por ejemplo amortizaciones o deterioros, que no llevan aparejada corriente monetaria.

Obsérvese, a estos efectos, a aquellas ESFL que explotan determinadas actividades de interés general pero con criterios de empresa en sectores estratégicos, (por ejemplo I+D+i), desarrollan su actividad de interés general mediante la inversión en proyectos que lucen en inmovilizado, y mediante los que destinan el 100% de sus rentas a su objeto o finalidad fundacional. Sin que, por ello, quepa entender que el hecho de tener un remanente positivo suponga no destinar el 100% de las rentas a los fines de interés general.

Incluso en lo que respecta a acomodar el periodo de deducibilidad de las rentas aplicadas a fines de interés general, de forma que no se obligue a la entidad a incurrir efectivamente en el coste en el mismo ejercicio de generación de las rentas, se podría aplicar el plazo establecido al efecto en el artículo 5.1 de las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal especial, dentro de los requisitos exigidos para la aplicación del citado régimen, que reconoce un plazo que se inicia en el ejercicio de obtención de las mismas y los cuatro años siguientes al cierre del mismo.

Esta nueva fórmula de fijación de la base imponible podría incluso extenderse a las entidades parcialmente exentas, también construido en base al origen de las rentas. No obstante, reconocemos que la panoplia de entidades y fines que quedan agrupadas bajo la denominación anterior, dificulta enormemente ese transito legislativo.

Es lo que ocurre exactamente en otros países de nuestro entorno, como por ejemplo Alemania, país en el que los ingresos han de ser destinados directamente al fin exento antes del fin del siguiente año a su obtención o en Dinamarca, donde a efectos tributarios, las fundaciones son tratadas como Sociedades Anónimas, por lo que son incluidas en el Impuesto sobre Sociedades y asimismo, son deducibles los costes incurridos en la atención del interés general.

Más interesante puede ser el ejemplo del ordenamiento jurídico tributario estonio, donde las fundaciones se encuentran sometidas al Impuesto sobre Sociedades como cualquier otra organización empresarial, pero no tributando por ninguno de sus ingresos, salvo aquellos destinados a un propósito distinto a su fin fundacional. Mismo esquema que el que aplican actualmente las Normas Forales.

El reconocimiento a las ESFL de un plazo para destinar las rentas a la cobertura del interés general podría articularse mediante una reserva, análoga a las correcciones en materia de aplicación del resultado existentes en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades **(12)** .

De forma en que la entidad no lucrativa pueda deducir de su base imponible el total importe de rentas generadas en un ejercicio y no aplicadas a finalidad de interés general en el mismo. Esta deducción quedaría condicionada, por lo que únicamente se consolidaría, si en el plazo precitado se incurriese, con el porcentaje finalmente fijado, en costes incurridos en la atención de la finalidad estatutaria y la dotación de la correspondiente reserva que se iría convirtiendo en disponible en la misma medida en la que se incurriera en los costes.

Esta es, a grandes rasgos, la vía que se ha seguido en Portugal, donde se establece como requisito para el mantenimiento de la exención de las rentas obtenidas por parte de una ESFL en su Impuesto sobre Sociedades que la misma aplique en los siguientes cuatro períodos impositivos, al menos el 50 por 100 de sus ingresos en la ejecución de su fin fundacional.

De esta forma, se simplificaría enormemente tanto la elaboración de las autoliquidaciones por parte de la entidad como la trazabilidad de los datos incorporados a las mismas por parte de las Haciendas Forales, al convertirse las entidades en sujetos pasivos "ordinarios" del Impuesto en lo que respecta a la cuantificación de su base imponible.

Con excepción de la reserva que se iría convirtiendo en gasto deducible siempre que se destinasen las rentas generadas a la atención del interés general en el porcentaje en que se determine, ya que, tal y como se ha explicitado

en varias ocasiones durante la presente colaboración. exigir porcentajes superiores al 70% puede llevar a la descapitalización de las entidades, generando además un endurecimiento excesivo del régimen fiscal que vienen aplicando las ESFL con arreglo a las actuales Normas Forales. **(13)**

Circunstancia que es fácilmente controlable por parte de la Administración, contando para ello con muy distintas herramientas como por ejemplo la memoria de las cuentas anuales de las entidades en la que, con arreglo a las normas de adaptación sectorial del PGC que les resultan de aplicación, debe de consignarse necesariamente esa información.

Y, de esta forma, se privilegiaría fiscalmente a la entidad lucrativa que atiende de forma decidida el interés general, para la que su base imponible podría llegar a ser cero si, destina a fines de interés general sus rentas en el porcentaje establecido dentro del plazo fijado, con relación a la entidad que, en la actualidad, se limita a gestionar un patrimonio y acumular rentas sin destinarlas a la atención de las citadas finalidades.

En el caso de que existieran rentas no aplicadas al interés general con arreglo a los criterios y porcentajes señalados y dentro del plazo que se estableciese, resultaría una base imponible positiva sobre la que se aplicaría el tipo del 10%.

Permitiéndose acceder a las ESFL al régimen de incentivos fiscales establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, cuestión esta que no resulta para nada pacífica, con arreglo al régimen de exención parcial actual, en lo que constituye otra de las ineficiencias del mismo, que ha generado múltiples controversias entre las Haciendas Forales y las ESFL.

Del mismo modo, las ESFL aplicarían íntegramente la totalidad de lo establecido con carácter general en materia de correcciones de gastos e ingresos en la determinación de la base imponible del periodo impositivo tal y como se regulan en los capítulos II y III del Título IV de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

2. Fiscalidad internacional del mecenazgo

A) Ámbito conceptual e introducción

De manera complementaria a la existencia de un régimen fiscal especial aplicable a determinadas ESFL que cumplen una serie de requisitos, el otro gran pilar en el que se sustenta la fiscalidad aplicable al entorno de las ESFL descansa en el establecimiento y regulación de una serie de medidas fiscales de carácter incentivador dirigidas de manera principal a los colaboradores de dichas entidades y con el fin de fomentar sus aportaciones económicas a las mismas.

Por ello el estudio sobre la fiscalidad aplicable a las propias ESFL no debe dejar de ser complementado con un análisis relativo a la fiscalidad del mecenazgo, contemplando de manera directa los diferentes incentivos fiscales aplicables a los colaboradores y, sin perjuicio de que la forma en que se traten tales aportaciones en sede de las propias ESFL receptoras de las mismas, resulta igualmente de interés en el conjunto del estudio (exención de los fondos recibidos).

Antes de nada, procede efectuar una precisión terminológica sobre el asunto a tratar puesto que en numerosos foros, artículos y comentarios se efectúa una referencia al "patrocinio y mecenazgo", procediendo a un tratamiento conjunto de dos situaciones diferentes conceptualmente, si bien, en ocasiones y, en cierta medida, relacionadas.

Cuando hablamos de "mecenazgo" **(14)** nos referimos de una manera principal a las colaboraciones o aportaciones desinteresadas o altruistas efectuadas por terceros a ESFL (supuesto que principalmente ahora nos ocupa), o bien, a otro tipo de personas o entidades con el fin de ayudar a desarrollar actividades en un determinado ámbito de actuación con tintes de interés general. El "patrocinio" es un contrato publicitario regulado como tal en la Ley General de Publicidad **(15)** y que puede ser igualmente una forma de potenciar una actividad a desarrollar por quien percibe sus fondos, con la misma efectividad que si se percibieran a través de una actuación pura de mecenazgo, si bien, el patrocinado o receptor de los fondos efectúa en contraprestación una prestación de servicios de carácter publicitario a favor del patrocinador (aportante de los fondos).

Esta precisión se efectúa a pesar de que las actuaciones de patrocinio y/o mecenazgo pudieran recibir un mismo tratamiento bajo determinados tributos, como resulta ser el caso de la exención en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades para las rentas obtenidas por las ESFL bajo cualquiera de estos dos grandes conceptos **(16)** , situación que difiere por ejemplo en el ámbito del IVA, en el que la existencia o no de una contraprestación a cambio de la cantidad aportada a la ESFL puede dar lugar a la efectiva sujeción al Impuesto y, todo ello sin entrar en profundidad en figuras híbridas o en supuestos específicos contemplados en las Normas Forales de Régimen fiscal especial, como es el caso de los convenios de colaboración en actividades de interés general y que la propias Normas dejan, tal y como se ha comentado en la Introducción de la presente colaboración, fuera del concepto de prestación de servicios, pasando a configurarse como una aportación con carácter principal altruista y gratuito (donación), si bien, con ciertos tintes modales al obligarse el receptor a difundir la colaboración del aportante **(17)** .

Y una vez efectuada esta somera introducción sobre el fondo conceptual que será tratado más adelante, en un plano y bajo una perspectiva internacional, pasaremos a plantear y enumerar las principales cuestiones que se desarrollarán a continuación en relación a los incentivos fiscales al mecenazgo. Iniciándola con algunas reflexiones dentro del ámbito del propio Estado Español y en función de las regulaciones y conexiones entre Territorio Común y los Territorios Forales en determinados aspectos para, a renglón seguido, situarnos plenamente en perspectiva internacional y, de manera particular, a nivel europeo.

B) Situación actual de los incentivos fiscales al mecenazgo en Territorio Común y en los Territorios Forales de Euskadi (18)

• **Territorios Forales**

En los Territorios Forales la regulación vigente de los incentivos fiscales al mecenazgo se contiene, en iguales términos, en las previamente mencionadas Normas Forales 1/2004 de Bizkaia, 3/2004 de Gipuzkoa y 16/2004 de Álava, descansando en los siguientes pilares:

a) Aportante sujeto pasivo del IRPF (19) : deducción del 20% a practicar sobre la cuota.

b) Aportante sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades: partida deducible (gasto) en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La base de deducción por mecenazgo no puede superar el 30% de la base liquidable del IRPF y, por el contrario, la deducibilidad de la aportación en base imponible no tiene límite alguno en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

• **Territorio Común**

Por su parte, en Territorio Común y bajo lo dispuesto en la vigente Ley 49/2002, los incentivos fiscales aplicables son los siguientes:

a) Aportante sujeto pasivo del IRPF:

– Con carácter general, deducción del 30% a practicar sobre la cuota.

– Aplicación de una deducción incrementada hasta el 35% siempre que se hayan efectuado donativos por igual o mayor cantidad a la misma ESFL en los dos períodos impositivos anteriores (plus de deducción por *fidelización*).

– Deducción del 75% para los primeros 150 € aportados por cada donante (fomento del *micromecenazgo*).

Las deducciones por mecenazgo tienen como límite el 10% de la base liquidable del IRPF.

b) Aportante sujeto al Impuesto sobre Sociedades:

– Deducción del 35% a aplicar sobre la cuota.

– Aplicación de deducción incrementada hasta el 40% siempre que se hayan efectuado donativos por igual o mayor cantidad a la misma ESFL en los dos períodos impositivos anteriores (plus de deducción por *fidelización*).

Las deducciones tienen un límite del 10% de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, si bien, las cantidades que superen tal límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

En este punto debe señalarse que **los incentivos fiscales al mecenazgo en Territorio Común han resultado sensiblemente modificados, en especial en el ámbito del IRPF, en la Reforma recientemente operada en 2014 y cuya entrada en vigor ha sido con efectos 2015 (20)** .

Dicha reforma ha sido fruto de numerosos debates previos relacionados con la posibilidad de dar luz verde a una *Ley del Mecenazgo* en la cual se contemplaran aspectos de diversa índole, todo ello encaminado a fomentar la colaboración privada en áreas de interés general y, en especial en el ámbito de la Cultura. Si bien, finalmente quedó circunscrito a ciertas reformas de carácter tributario y contenidas en un paquete con diversas medidas fiscales en el marco de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y de ámbito más amplio que el propio que nos ocupa.

Sin entrar en un profundo análisis de la reforma mencionada, puesto que no es el objeto esencial del presente artículo, sí cabe señalar a grandes rasgos que se han elevado de manera destacada los incentivos fiscales, especialmente para los particulares, pasando al 30% y con un **plus por *fidelización*** (quizá no suficiente elevado y/o diferencial como para que resulte motivador y, por otra parte, un tanto complicado de gestionar).

Así como otorgando un **fuerte impulso al *micromecenazgo***, puesto que para pequeñas aportaciones (los primeros 150 €) la cantidad deducible del 75% las aproxima a ciertas propuestas que se propugnan desde diversos ámbitos sobre la posibilidad de decidirse por los propios contribuyentes el destino de una pequeña parte de lo que a priori les resultaría a pagar por IRPF, designando a terceros que actúen en el ámbito del interés general, en este caso canalizado a través de ESFL.

Respecto a esta reforma efectuada en Territorio Común, la valoración realizada desde el propio Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (21) , en lo que de manera especial interesa en este artículo, subraya que *multiplica los incentivos al mecenazgo y los sitúa a nivel europeo* y, en particular, se considera desde el propio Ministerio que se ha permitido situar a los incentivos fiscales al mecenazgo en una situación ventajosa respecto a países centrales de nuestro entorno, citándose de manera expresa como ejemplo a Alemania.

C) Comentario preliminar: donaciones/aportaciones efectuadas en el ámbito del Estado Español desde diferentes ámbitos territoriales con competencias normativas y de recaudación tributaria diferenciadas (supuesto de

aportaciones por colaborador desde Territorio Foral a ESFL de Territorio Común y viceversa)

Resulta fácilmente visualizable a través de las campañas de IRPF que cada año tocan inexorablemente a las puertas de contribuyentes, asesores y de la propia Administración Tributaria, la relativa frecuencia con la que se efectúan aportaciones a ESFL por contribuyentes que generan deducciones en la cuota del IRPF, quedando reflejadas (o debiendo estarlo) en los datos fiscales con los que la propia Administración cuenta y que pone a nuestra disposición para la adecuada gestión de nuestra autoliquidación.

Tales datos provienen del cumplimiento por parte de las ESFL del correspondiente Modelo 182 (*Declaración informativa de donaciones, aportaciones y disposiciones que den derecho a deducción en IRPF, Sociedades y Renta de no residentes*), en el cual, en enero de cada año, se relacionan e individualizan las aportaciones recibidas por cada ESFL en el año precedente.

Y en el marco del conjunto de tales aportaciones se encuentran una serie de ellas cuyas ESFL destinatarias de los fondos no tienen su sede en el mismo Territorio Foral en el que es residente fiscal el aportante o colaborador, estando radicada la ESFL destinataria de los donativos, bien en otro Territorio Foral, bien en Territorio Común.

El tratamiento *práctico* de estos supuestos, así como su propio *amparo* en lo recogido expresamente en las Instrucciones sobre IRPF de las Haciendas Forales de cara a guiar las campañas anuales, convierten esa aportación a una ESFL de Territorio Común en pacíficamente deducible en la cuota del IRPF del contribuyente sujeto pasivo de régimen foral **(22)** .

Esta mecánica ha de resultar de igual manera aplicable en supuestos a la inversa, es decir, siendo aplicable el oportuno incentivo fiscal al contribuyente del IRPF de Territorio Común que efectúa una aportación a una ESFL acogida a las Normas Forales de Régimen fiscal especial y, por tanto, calificada a estos efectos como beneficiaria del mecenazgo.

Y esto no resultaría solamente de una lógica basada en criterios de reciprocidad en el tratamiento de estas situaciones desde las diferentes Administraciones tributarias, sino que encuentra su amparo en lo dispuesto en la **Consulta nº 294 de 12 de julio de 2010 del Órgano de Coordinación y Evaluación Normativa (artículo 64 Ley del Concierto Económico)**, no siendo por tanto precisamente este punto novedoso sino que ha resultado específicamente tratado desde hace un buen número de años. Así se da respuesta a una cuestión planteada acerca de la aportación efectuada por un contribuyente sujeto al IRPF en Territorio Común (residencia habitual en Madrid) a una ESFL con domicilio en Territorio Foral (concretamente, en Bilbao) y que se encuentra acogida al Régimen Fiscal especial de la Norma Foral 1/2004 de Bizkaia.

La contestación evacuada en la mencionada Consulta resulta favorable a la aplicación de los incentivos fiscales en el IRPF de Territorio Común al contribuyente residente en Madrid que efectúa su aportación a la ESFL residente en Bizkaia y sujeta a la Norma Foral 1/2004 de este último Territorio. A mayor abundamiento, contempla igualmente la posibilidad de que la aportación fuera efectuada por una persona jurídica, sujeta por tanto al Impuesto sobre Sociedades, según normativa de Territorio Común y resuelve de igual manera a favor de la aplicación de los incentivos fiscales en el marco del mismo supuesto planteado pero en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

La base sobre la que descansa la contestación afirmativa de dicha Consulta descansa en la consideración de que los requisitos que deben cumplir las ESFL para acogerse a la Ley 49/2002 son idénticos a los establecidos en la Norma Foral 1/2004, aunque en la realidad esa identidad no es total como se ha señalado en el punto anterior de esta colaboración, y que, por tanto, si la ESFL destinataria de dicha aportación cumple con estos últimos, también cumpliría con los exigidos en Territorio Común.

En este sentido, la línea argumental seguida en dicha contestación con una base lógica sobre la posibilidad de aplicar incentivos fiscales por aportaciones a ESFL de otras *jurisdicciones* tributarias, siempre que cumplan tales entidades los requisitos exigidos en origen, resulta de especial interés a la hora de analizar las aportaciones *transnacionales* y, en particular, las efectuadas entre diferentes Estados de la UE y las pautas que el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha ido estableciendo a través de varias de sus Sentencias, tal y como veremos más adelante.

Y en este punto, señalar que en nuestra opinión la línea argumental seguida en la mencionada consulta resulta plenamente razonable y alineada con los criterios del TJUE en el marco de lo que pudieran ser incluso aportaciones transnacionales. Si bien, estimamos que debe efectuarse un pequeño matiz que no desdice sino que pretende complementar o aclarar tal argumento, puesto que no debería necesariamente descansar la posibilidad de que se acceda a los incentivos fiscales por el aportante, al ser los requisitos "en destino" supuestamente idénticos a los de origen, puesto que podrían ser similares o incluso más amplios en destino que en origen y debiendo quedar –cuando menos, en equidad– igualmente habilitado el aportante para deducir su aportación en el IRPF si los requisitos exigibles bajo su legislación de origen quedan subsumidos de alguna manera en los de destino, más allá de una exigencia plena de identidad.

En cualquier caso, aquí igualmente cabe apuntar a otro aspecto que guarda relación con lo que más adelante se tratará sobre aportaciones transnacionales y las dificultades de control de las Administraciones tributarias sobre aspectos sujetos a diferente jurisdicción, y es que el criterio simplificador de contar con unos mismos requisitos y, sobre todo el práctico de poder aportar en su caso un certificado de la propia ESFL acreditando el cumplimiento de tales requisitos y la validez del mismo automáticamente en Territorio Común y/o Foral, facilita sin duda este intercambio y la

gestión de este tipo de situaciones.

Situación ésta que no se daría si hubiera que entrar a interpretaciones más profundas sobre los requisitos a cumplir o incluso proceder a acreditaciones de tales circunstancias por medios complicados de gestionar.

Y este aspecto podría ser solventado fácilmente con voluntad de establecer un acuerdo y facilitar la gestión entre Administraciones y a los propios contribuyentes, simplemente si en las respectivas Normativas tributarias (Territorio Común y Forales) se optara –bajo criterios de acuerdo y cierta reciprocidad– por un tenor que atribuyera la generación del incentivo fiscal en origen a la aportación a destino bajo cualquier Norma de Régimen fiscal especial (tenor similar al contemplado de la Instrucción 1/2017 de IRPF de Bizkaia previamente mencionada).

Sin necesidad de exigir el cumplimiento en destino de todos y cada uno de los requisitos establecidos en la Legislación de origen y, por tanto, sin necesidad de uniformidad, sino simplemente *confiando* en que los requisitos exigibles en destino –aunque no fueran exactamente los mismos– se orientarán a dar una adecuada exigencia a la ESFL en la gestión y aplicación a los fines de interés general de los donativos recibidos.

Por último, en este punto ha de señalarse que lo comentado acerca de la **aplicabilidad de incentivos fiscales al mecenazgo en donaciones entre aportantes/destinatarios sujetos a normativas tributarias diferentes dentro del ámbito del Estado Español**, **no resulta aplicable en el caso de las aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo** o efectuadas en su momento a acontecimientos de excepcional interés público.

Y esta limitación procede al no haber reciprocidad entre la Administración tributaria Estatal y las Forales **(23)** . Y en esta línea la Consulta nº 251 de 27 de noviembre de 2006 del Órgano de Coordinación y Evaluación Normativa así lo mantiene y concluye, si bien, con un tenor un tanto confuso al mezclarse, en pregunta-respuesta, las actividades prioritarias con los acontecimientos de excepcional interés público.

Por tanto, las aportaciones efectuadas, por ejemplo por un sujeto pasivo del IRPF de Territorio Foral a actividades declaradas como prioritarias de mecenazgo por el Legislador Estatal (o a la inversa) tendrán, en su caso, la deducción que pudiera corresponder si el destinatario fuera una ESFL acogida a la legislación de Régimen fiscal especial de incentivos fiscales al mecenazgo, pero ningún plus por adscribirse tales importes a actividades declaradas como prioritarias.

Y por supuesto, para cerrar este bloque debe señalarse que la deducción en cuota o el incentivo fiscal que en su caso pudiera proceder y disfrutarse por el aportante será, obviamente, el que se contemple en la normativa propia que le resulte de aplicación según su residencia y, en ningún caso, el que pudiera corresponder en el Territorio o Comunidad donde radique esa ESFL si fuera diferente.

D) Donaciones transnacionales: aportaciones efectuadas desde Territorio Foral a ESFL residentes en otros Estados diferentes de España y, en particular, a ESFL residentes en otros Estados de la UE

Enlazando con lo planteado en el punto precedente y, en cierto modo en la línea ya apuntada en el mismo, a continuación se analizará el supuesto de donaciones o aportaciones de carácter transnacional o transfronterizas y, tal y como se ha enunciado, contemplando de manera específica y principal aquellas que pudieran realizarse entre sujetos de diferentes Estados en el marco de la UE.

Partiendo de una situación de hecho que puede no haber resultado en la práctica frecuente o habitual hasta la fecha, puesto que en su mayor parte las aportaciones a ESFL han tenido lugar en el ámbito interno, los Estados miembros de la UE a través de sus Administraciones Tributarias, han seguido una tendencia a denegar la aplicación de los incentivos fiscales domésticos a donaciones efectuadas a destinatarios de otros Estados.

No obstante, la creciente internacionalización de todo tipo de actividades, incluyendo las acciones de carácter altruista, así como algunos casos concretos que han llegado hasta el TJUE partiendo de la denegación previa en un determinado Estado de la aplicación de los incentivos fiscales en vigor a las propias ESFL o a su colaboradores si unos u otros son residentes en otro Estado miembro, han llevado a la palestra internacional, al menos, a nivel de la UE, tales supuestos.

En esta línea han sido realizados diversos estudios y publicaciones doctrinales de gran valía remarcando la importancia que va adquiriendo el altruismo o filantropía a nivel internacional y, en el caso de la UE, tales acciones han alcanzado incluso a un Proyecto de Reglamento del Consejo sobre el Estatuto de la Fundación Europea, que fue elaborado en 2012, aunque sin haberse visto alcanzada hasta la fecha su aprobación.

En el ámbito interno, este asunto ha sido tratado en Consultas de la Subdirección General de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos y, concretamente y dada su proximidad temporal, nos detendremos en el contenido de la Consulta V4637-16 de 2 de noviembre de 2016.

En la misma y, abstrayéndonos del planteamiento global efectuado por el consultante, un tanto más complejo y que no aporta nada específicamente al objeto de análisis que nos ocupa, sí debe reseñarse que la DGT señala expresamente que ***el hecho de la organización benéfica sea residente fiscal en el Reino Unido, no debe suponer un obstáculo a estos efectos*** **(en cuanto a la aplicación de incentivos fiscales al mecenazgo en el aportante)**, *tal y como ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, entre otras, en su Sentencia de 27 de enero de 2009, sobre*

el asunto C-318/07 ...

La línea expresada en la mencionada consulta resulta diferente e, incluso prácticamente contraria, al criterio mantenido en consultas de años precedentes, tal y como es la Consulta de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas de la DGT nº 1518-00, de 8 de septiembre de 2000, en la que se denegó la posibilidad de aplicación de los incentivos fiscales contenidos en la entonces vigente Ley 30/1994 de Régimen fiscal especial e incentivos fiscales al mecenazgo a una entidad sujeta a legislación española por el Impuesto sobre Sociedades por un donativo efectuado a una ESFL de otro Estado miembro, concretamente Italia.

A estos efectos, la DGT establece que *la donataria pese a configurarse como asociación sin finalidad lucrativa, no reúne dichos requisitos, al tratarse de un ente constituido bajo la legislación de otro Estado, lo que le aleja del sistema de control establecido por la legislación española (declaración de utilidad pública, acreditación de su condición, etc). Esta circunstancia imposibilita la aplicación del régimen previsto en el título II de la Ley 30/1994 y, en concreto, la consideración de partida deducible de las cantidades donadas por la consultante.*

Es decir, más que dificultad de control (que puede admitirse, sin duda, que la pudiera haber), la DGT viene a atribuir al caso planteado una imposibilidad total de ejercer el mismo y, como parece que no fuera posible efectuarse verificación alguna en destino sobre la ESFL, se acude a la postura tajante de denegar la aplicabilidad de los incentivos fiscales en origen.

Pero cabe plantear: ¿y si a través de los medios de prueba que correspondieran, por costosos que fueran, se acreditara que la ESFL sí cumpliría los requisitos exigibles en el Estado español? ¿O lo que se quiere decir es que, al no estar acogida a la Ley 30/1994 –supuesto imposible salvo para casos concretos de determinadas delegaciones con actividad en España– sencillamente ya no se podría jamás acoger esa aportación a incentivos fiscales? **(24)**

La sensación que me quedaba entonces era que se trataba de lo segundo, si bien, la dicción en la respuesta se manejaba de una forma un tanto confusa.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que esa consulta fue resuelta hace un buen número de años y, lo que resulta de mayor importancia, su resolución es previa las Sentencias de TJUE favorables a la aplicabilidad de incentivos fiscales al mecenazgo en donaciones transnacionales y en concreto, a la mencionada Sentencia de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07 (Caso, *Persche*) y que será objeto de análisis específico más adelante.

Los argumentos esgrimidos entonces por la DGT para motivar la denegación de la aplicación de los incentivos fiscales a ese donativo transnacional en el ámbito europeo descansaban principalmente en uno de los pilares tradicionales de quienes abanderan tal negativa: la dificultad (*imposible cumplimiento*, llega a reflejarse en la consulta) de establecer un sistema de control sobre la ESFL destinataria de la donación para verificar si sus fines, organización y funcionamiento son merecedores de un régimen fiscal especial y de los incentivos fiscales al mecenazgo para el aportante en los términos exigidos por la Legislación española.

Y precisamente el **criterio de la dificultad o imposibilidad de control sobre ESFL sometidas a legislación tributaria y sustantiva de otros Estados miembros de la UE** (diríamos en este punto que, igualmente de terceros Estados, con *mayor* motivo) es, tal y como se ha señalado, uno de los principales argumentos de los *negacionistas* de la aplicabilidad plena de incentivos fiscales domésticos a donaciones transnacionales, **si bien, no es el único argumento, puesto que junto al mismo ha tenido y mantiene relevancia el que se ha dado en denominar como *criterio del beneficio*.**

En este sentido, tal y como se ha señalado con anterioridad, el desarrollo de actividades de interés general por parte de las ESFL supone que mediante su atención suplen, complementan o ayudan a los poderes públicos en su acción y reportan un beneficio a la sociedad en general en la que se despliega su acción a través del cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Y como un paso anudado a tal situación, el Estado en cuestión en el que se desenvuelve la actividad de la ESFL necesita emplear menos recursos públicos financiados con impuestos para atender algunas actividades de interés general, marcándose una nota de territorialidad íntimamente ligada a la aplicabilidad de incentivos fiscales a la propia ESFL y/o a sus colaboradores o aportantes.

Esta visión territorial que, desde un punto de vista meramente abstracto o teórico no deja de aparentar un punto de lógica o razón, no puede considerase a nuestro juicio por sí sola una limitación u obstáculo insalvable a la aplicabilidad plena de incentivos fiscales al mecenazgo para donaciones transfronterizas, y no sólo porque el TJUE así lo haya remarcado tal y como comentaremos, sino porque tales obstáculos pueden ser perfectamente salvados mediante la reciprocidad.

Y a mayor abundamiento, ha de considerarse que el criterio de territorialidad también quebraría en su aparente lógica si atendemos a que el hecho de estar una ESFL establecida en un determinado territorio no implicaría necesariamente que los beneficiarios de su actividad fueran exclusivamente residentes en tal territorio –de hecho, la actividad de las ESFL, en un relativamente amplio número de casos, trasciende a su ámbito nacional– (piénsese en una ONG cuya actividad se desarrolla en África) y que así quedara regulado en sus normas de constitución o estatutos (personas, empresa, …).

Aunque sí debe reconocerse que en la práctica sí lo serán de manera exclusiva o principal en un buen número de casos y todo ello variará en función de los fines propios de cada ESFL. Y considerando su variadísima tipología (piénsese que será muy diferente el caso de una ESFL de carácter social que atienda un comedor o albergue para personas sin

hogar y que sin duda tendrá como beneficiarios a personas de su entorno geográfico, que una ESFL dedicada a conceder becas o ayudas de movilidad e intercambio a estudiantes o titulados en el entorno europeo).

Por otra parte, tal y como apuntábamos con anterioridad, el TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones sobre asuntos relacionados con la incentivos fiscales aplicables a las propias ESFL en el ámbito transnacional europeo, o bien, en lo que nos ocupa, sobre la aplicabilidad plena o no de los incentivos fiscales al mecenazgo en un ámbito doméstico a supuestos de aportaciones transnacionales.

Al menos de manera directa, en dos Sentencias del TJUE se viene a analizar de el ámbito de la aplicabilidad de los incentivos fiscales al mecenazgo, en supuestos de donaciones transnacionales dentro del marco de la UE. Las mismas se complementan con otras Sentencias del propio TJUE sobre ESFL y su régimen fiscal especial (en especial, la Sentencia de TJUE de 14 de septiembre de 2006, C-386/04, Caso: *Centro di Musicología Walter Stauffer*), que mantienen una significativa relación con los casos que se van a comentar e, incluso, son mencionadas en las Sentencias objeto de análisis en la presente colaboración, si bien, no referidas directamente al ámbito del mecenazgo.

Y vaya por adelantado que el TJUE establece de manera clara, aunque no incondicional, tal y como se matizará más adelante, que la denegación de los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en la legislación interna de un Estado miembro a donaciones efectuadas a ESFL establecidas en otros Estados resulta contraria al principio de libertad de circulación de capitales en el seno de la UE.

No obstante y, salvando las reservas de quienes ven en la dificultad o imposibilidad de control sobre ESFL radicadas en otros Estados la base para denegar incentivos fiscales al donante residente en otro Estado miembro, el TJUE precisa que se requiere un juicio de apreciación sobre cada caso concreto **(25)** , de manera que pueda valorarse adecuadamente si la ESFL receptora de los fondos donados resultaría equiparable a una ESFL nacional que habilitara en el ámbito doméstico para la generación en sede del donante de unos determinados incentivos fiscales al mecenazgo.

En esta línea, cabe destacar y serán objeto de comentario las siguientes Sentencias:

- **Sentencia de 27 de enero de 2009, C-318/07 (Caso: *Persche*)**

El Caso Persche se plantea en base al supuesto de hecho de un ciudadano y residente fiscal en Alemania (Persche) que efectúa una donación (en especie, si bien, este punto aunque planteado y tratado por el TJUE, resulta carecer de trascendencia a los efectos que nos ocupan) a una ESFL establecida en Portugal.

La Administración tributaria alemana deniega la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo previstos a nivel interno en Alemania a dicha aportación, debido a que, a grandes rasgos, la ESFL destinataria de la donación no estaba establecida en Alemania, además de incidirse la acreditación en forma por parte del donante de tal aportación.

Y finalmente llegó al TJUE el Caso a través de una cuestión prejudicial basada principalmente en si el supuesto de la donación efectuada (concretamente en especie, pero debe insistirse en que en la resolución final carece de importancia tal dato) está sujeta al principio de libre circulación de capitales y si, en consecuencia, resultaría contrario a dicho principio denegar la aplicabilidad de incentivos fiscales domésticos a tales aportaciones transnacionales.

Por último se planteaba, no con menor importancia, una cuestión acerca de la posible carga de la prueba en el caso en que resultara necesario acreditar extremos de la ESFL radicada en otro Estado miembro de la UE diferente al del donante, para verificar la idoneidad de la aplicación de incentivos fiscales al mecenazgo en este último Estado. Es decir, si esa carga u obligación de verificación recaería en el Estado del aportante (en su caso, quizá acudiendo a lo dispuesto en la Directiva 77/799 sobre asistencia mutua), o bien, a cargo de este último sujeto (contribuyente-donante).

Y en este último aspecto precisamente se basaron las tesis negacionistas –plasmadas en observaciones presentadas– para tratar de favorecer una resolución negativa al asunto, al haberse de proteger en primer término los controles fiscales en base a preservar el interés general y, a su vez, anudado al hecho de que obligar al Estado del donante a acceder a información sobre la ESFL destinataria de los fondos, por la vía que fuera (medios propios o asistencia mutua), resultaría contrario al principio de proporcionalidad.

El TJUE se pronunció de manera favorable al acceso a los incentivos fiscales establecidos en la legislación interna del Estado donante a pesar de que el destinatario de tal donación fuera una ESFL radicada en otro Estado miembro de la UE, rechazando los criterios y observaciones limitativos que se habían planteado.

Y pese a las observaciones planteadas en contrario, **el TJUE consideró que las limitaciones al acceso a los incentivos fiscales al mecenazgo en un caso como el planteado sí afectarían al principio de libre circulación de capitales y, por tanto, debieran resultar de aplicación tales incentivos en sede del donante**.

No obstante y tal y como se ha apuntado con anterioridad, el TJUE precisa tal tesis en el sentido de su **no aplicabilidad automática**, sino pudiendo exigirse al contribuyente que aporte las pruebas necesarias para justificar la aplicación del incentivo fiscal, puesto que puede resultar razonablemente factible que se aporte documentación sobre importes, naturaleza del donativos, fines de la ESFL destinataria del mismo, …

Y para la ESFL, si bien preparar tales documentos y, en su caso, traducirlos para donantes de otros Estados miembros puede suponer un significativo coste, deberá valorarse por la propia entidad si le interesa o no invertir recursos en ello.

En consecuencia, no cabe denegar de forma genérica la aplicabilidad de los incentivos fiscales al mecenazgo a un donante de un Estado miembro por una aportación efectuada a una ESFL establecida en otro, por vulnerar la libre circulación de capitales. Y, a mayor abundamiento, la necesidad de mantener un adecuado control fiscal no justificaría tal limitación. Todo ello sin perjuicio de que quien pretende aplicar tal incentivo fiscal deba aportar pruebas adecuadas para poder valorar y justificar su derecho ante la Administración tributaria de su Estado de residencia.

- **Sentencia de 16 de junio de 2011, C-10/10 (Caso: Comisión-República de Austria).**

En este Caso la cuestión alcanza al TJUE a través de la vía del Recurso interpuesto por la propia Comisión Europea frente a la República de Austria por incumplimiento de la Normativa Comunitaria y del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo puesto que se restringía la posibilidad de aplicar incentivos fiscales al mecenazgo a los residentes austríacos exclusivamente a aquellos casos en los que las ESFL destinatarias –concretamente con objeto o finalidad específica de investigación y/o enseñanza– estuvieran establecidos en Austria.

En este supuesto, la Republica de Austria basaba su negativa en mayor medida en el que hemos denominado *criterio del beneficio*. De manera que trataba de justificar que, en caso de existir una supuesta restricción a la libertad de capitales, estaría justificada por motivos de interés general, puesto que las donaciones efectuadas con el fin de tratar de mantener Austria como un referente cultural y científico supone de hecho algo que significa la no aplicación de cantidades recaudadas a través de impuestos a tales fines, gracias precisamente a tales donaciones.

Y el TJUE partiendo de premisas que entroncan con el Caso Persche y, a su vez, con su Sentencia del "Centro Di musicología", termina por rechazar la restricción establecida al efecto en Austria. Puesto que la definición de los potenciales organismos destinatarios de las deducciones fiscalmente incentivadas llevaba a excluir de manera automática a cualquier otro radicado en otro Estado miembro. Y ello porque el criterio que en el fondo subyacía era claramente el del lugar de establecimiento de la ESFL, por lo que no cabe tratar de justificar una medida restrictiva de la libre circulación de capitales al no considerarse cumplido en lo más mínimo un principio de proporcionalidad.

Y por último, cabría preguntarse **qué pasaría con las efectuadas a ESFL establecidas en terceros Estados, diferentes de los Estados miembros de la UE**.

Un criterio de cierta lógica y equidad estimamos que llevaría a unas conclusiones similares a las alcanzadas respecto a los casos de la UE. Si bien, no basadas en normativa aplicable al Estado español o en su caso, a los Territorios Forales emanada de las Instituciones competentes de la UE y de las interpretaciones realizadas al efecto por el TJUE en sus Sentencias, sino en **criterios más abiertos y siempre, lógicamente, bajo la necesaria acreditación en destino del cumplimiento de los oportunos requisitos exigidos en origen (en sede del donante)**.

En este caso, las dificultades de verificación ulterior, tales como la no aplicabilidad de la Directiva en materia de asistencia mutua, podría complicar en la práctica o al menos limitar en determinados casos la verificación en origen y esto cuando menos podría suscitar suspicacias o recelos en la Administración tributaria concerniente al donante.

Además de este supuesto y más allá de criterios de apertura e intercambio con el exterior que en estos tiempos no quedan en todos los supuestos muy claros, ni siquiera en cuanto a la dirección que los diferentes Estados pretenden seguir en este punto, sí resultaría razonable que, tal aplicabilidad de incentivos en origen a las donaciones efectuadas a una ESFL establecida fuera de la UE, descansara e un **criterio de reciprocidad** acordado en ambos Estados para casos equivalentes.

E) Breve perspectiva de la situación de los incentivos fiscales al mecenazgo en algunos Estados de nuestro entorno, conclusiones y propuestas de reforma

Los diferentes Estados de nuestro entorno han adoptado diversas fórmulas con el fin de tratar de fomentar la filantropía, encauzada en muchas ocasiones a través de la colaboración con ESFL, todo ello mediante la utilización de la política tributaria en el marco de la política económica de cada Gobierno.

Esta cuestión merece sin duda una consideración específica y ha de ser analizada por los legisladores bajo un criterio de consistencia y continuidad temporal en sus políticas incentivadoras, sin perjuicio de que puedan dotarse de herramientas útiles y prácticas para reorientar sus acciones hacia objetivos o acontecimientos específicos en cada momento.

La disparidad de líneas y acciones en los diferentes Estados –incluso a nivel de la UE– y lo cambiante de la situación en función de diferentes gobiernos en cada uno de ellos, hace que no pueda encontrarse un hilo conductor y una base clara de actuación, ni siquiera a nivel europeo. Sin embargo, resulta ser característica común en la práctica totalidad de Estados de nuestro entorno el hecho de incentivar fiscalmente este tipo de colaboraciones con ESFL.

En el ámbito de la UE sin duda cabría dar mayores pasos al respecto y un buen número de expertos han abogado por tratar de configurar un estatuto común de la fundación europea, en el que se recojan diferentes aspectos legales concernientes a esta figura, no sólo los de carácter tributario.

En este punto de nuevo aflora nuestra opinión reflejada en algunos puntos del artículo según la cual **dotar de unos mínimos comunes a las ESFL en cada jurisdicción tributaria y otorgar en base a ellos un *label* mínimo de calidad y cumplimiento reconocido en todos los demás Estados, facilitaría todo tipo de intercambios al respecto, generando ahorros de gestión,** tratándose de *confiar* en cada Estado y en su adecuación a esos mínimos que otorgaran ese reconocimiento recíproco al tratamiento jurídico y, en particular tributario, de la ESFL más allá de sus fronteras y, por supuesto, a las colaboraciones efectuadas a las mismas desde diferentes Estados, **lo mismo que a un nivel interno se ha sugerido respecto a las ESFL sujetas a diferente jurisdicción tributaria en el propio Estado español**.

Y todo ello no es muy distinto de lo que a través de la propuesta de Reglamento de la Fundación Europea, mencionada con anterioridad en el presente artículo, se trataba de alcanzar: aplicación automática, tanto a la propia fundación como a sus potenciales colaboradores de los incentivos fiscales reconocidos a nivel doméstico en cada Estado miembro.

Por otra parte, tal labor de simplificación y de seguridad jurídica facilitaría, sin duda, los intercambios y la adecuación de las actuaciones de los diferentes Estados en el ámbito del mecenazgo transnacional a las pautas establecidas por el TJUE. Pero sin que los Estados miembros necesariamente perdieran capacidad en regular el catálogo de incentivos fiscales a aplicar a los aportantes sujetos su legislación interna y que, en estos momentos, es muy dispar.

Así, y por mencionar la situación de algunos Estados de nuestro entorno próximo, y/o que pudieran servir como referencia, cabe señalar que diversas fuentes apuntan a un **significativo impulso a las actuaciones de mecenazgo en Francia** bajo una legislación que ha sido orientada desde hace más de una década a incentivar fiscalmente de manera decidida este tipo de actuaciones.

A grandes rasgos, señalar que cabe alcanzar hasta un 66% de desgravación por aportaciones a acciones de interés general e incluso el 75% para aportaciones a determinadas ESFL de ámbito de la acción social, y que puedan alcanzar hasta un 20% de la base imponible, pudiendo trasladar el exceso a los cinco años posteriores.

No obstante, ha de señalarse que la Legislación francesa contempla diferentes fórmulas para incentivar las actuaciones de mecenazgo, cuyo tratamiento en particular excede de los límites fijados para este artículo. Aunque no debe perderse de vista que el propio Ministerio en la última reforma operada y, sobre todo, en los estudios previos sobre una Ley de Mecenazgo más ambiciosa, se tuvo in mente.

En lo concerniente a los **Estados Unidos**, debe señalarse como uno de sus rasgos más destacables que cuentan con una larga tradición de fomento del mecenazgo a través de incentivos fiscales y, por otra parte, **el eje principal de las desgravaciones fiscales se orienta a la deducción en la propia base imponible** de los contribuyentes colaboradores con las ESFL. En esta línea, poder alcanzar deducciones o desgravaciones significativas para donantes con tipos marginales elevados (aunque tengan límites, si bien, igualmente amplios), sin duda resulta incentivador en estos casos, si bien, los importes y sobre todo los límites a alcanzarse resultan diferentes en función de la categoría de la ESFL receptora de los fondos.

En este punto y, si hacemos un breve paréntesis para volver la vista a la **última Reforma operada en Territorio Común**, no parece desacertado pensar que se han mejorado de manera sensible los incentivos fiscales al mecenazgo, tanto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (deducciones en cuota del 35-40% cuando los tipos impositivos son notablemente más reducidos, generando por tanto una desgravación superior que si fueran meramente partidas deducibles al determinarse la base imponible), como en el ámbito del IRPF, sin bien, en este último caso **con clara orientación hacia el micromecenazgo e incentivando de manera decidida y especial las *pequeñas* donaciones**.

En este punto cabe plantearse la orientación a seguir y manejar para ello datos y estudios que apunten a cuál de las vías resulta a la postre más incentivadora. Orientarse en mayor medida a las rentas altas con una mayor capacidad teórica de efectuar importantes donaciones cuantitativamente; a las rentas medias-bajas con capacidad en principio más limitada; o bien, seguramente una combinación con límites y contrapesos de ambas actuaciones.

Todo ello trufado del necesario cálculo del previsible impacto recaudatorio y, a su vez, del retorno social a obtenerse si se potencia a las ESFL y/o determinas áreas de interés general mediante las aportaciones de particulares y empresas (en cierto modo se trata de creer o no en esa aplicación a la carta de ciertas cantidades de impuestos no abonados a la Administración pública, sino a alguna ESFL directamente por el contribuyente –algo filosóficamente muy entroncado con el mecenazgo en Estados Unidos– y determinar a qué contribuyentes *objetivo* y con qué condicionantes y límites se quiere enfocar esa reforma).

Y por último, y volviendo así al ejemplo de Estados Unidos, señalar que las comprobaciones sobre si una ESFL ostenta o no una determinada categoría y habilita para otorgar incentivos fiscales en un determinado grado al contribuyente, descansa en un sistema público de publicidad y consulta, que actúa de manera definitiva para el aportante, sin poder verse en ningún caso cuestionado el incentivo fiscal a futuro por comprobaciones o actuaciones ulteriores de la Administración tributaria sobre esa ESFL.

Por último y ya que ha sido objeto de mención previamente en este artículo al tratar de la Reforma acaecida en

Territorio Común con efectos 2015 y su mención expresa en la valoración que, de la misma y a nivel comparado efectuó el propio Ministerio, se hará referencia a **Alemania**.

En el caso alemán y bajo una cierta dispersión normativa que convierte en más compleja cualquier somera aproximación al respecto, se contemplan **incentivos fiscales por aportaciones a las ESFL que atiendan a fines de interés general definidos en la normativa interna, basados en general en su deducibilidad sobre base imponible y con un límite del 20% de la misma** (alternativamente para empresas con aplicabilidad de límites sobre la cifra de ingresos), y con algún supuesto de especial relevancia en los casos de aportaciones a la dotación fundacional.

Y a modo de conclusión, cabría señalar lo siguiente:

◦ La normativa concerniente a los incentivos fiscales al mecenazgo existente en los Territorios Forales ha servido de base para la incentivación de tales colaboraciones de manera efectiva, **si bien, desde 2004 hasta la fecha ha habido numerosos factores que aconsejan su revisión**.

◦ **La última medida al respecto consistió en reducir el porcentaje de deducción en el ámbito del IRPF para las aportaciones a las ESFL, pasando a ser del 20%** (porcentaje actual), frente al 30% previo a los peores momentos de la crisis.

◦ Se ha producido una **reforma significativa en el ámbito de Territorio Común en cuanto se refiere a los incentivos fiscales al mecenazgo** con entrada en vigor en 2015 y, si bien, resultó menos ambiciosa de lo que se apuntaba en los estudios y aportaciones previas, lo cierto es que da un impulso a la conveniencia de adoptar una línea de revisión también en los ámbitos forales.

◦ En una futura reforma habría que **revisar parámetros y requisitos a obtenerse de manera que se simplifiquen y se eviten aquellos que resulten extremadamente rígidos y probablemente innecesarios**. Si bien, estableciendo **pautas de fácil control** para el mantenimiento de una permanente revisión, sin excesivas cargas administrativas, de la adecuación del destino de las rentas a actividades señaladas como de interés general.

◦ Probablemente en cuanto a simplificación y adecuación al máximo de la Normativa y funcionamiento práctico de donaciones entre diferentes jurisdicciones tributarias en el Estado español y en el ámbito transnacional europeo, habría de **tratar de contarse con consenso y criterios de reciprocidad** que no sólo dependen de las Instituciones forales, si bien cualquier trabajo en esa línea habría de ser valorado positivamente.

◦ Una reforma en este sentido podría aprovecharse para **ajustar el tenor literal de algunos de los preceptos**, **tal como el referente a las entidades beneficiarias del mecenazgo**, a la realidad práctica y a los criterios administrativos mantenidos, tal y como se ha señalado en el presente artículo.

◦ A la hora de adoptar un catálogo determinado de incentivos fiscales habrán de adoptarse diferentes posiciones al **valorar sobre qué perfil de contribuyente se quiere incidir y cuál es el impacto que se quiere y que se puede generar.** Y, sin duda, la opinión general puede presionar en cierta medida hacia determinadas tendencias, por lo que las decisiones han de ser no sólo ponderadas, sino explicadas adecuadamente **en función de merma de recaudación y de los retornos a obtener mediante una atención *indirecta* de los fines de interés general.**

◦ En la línea de admitirse donaciones incentivadas en origen sólo si de manera estricta la ESFL en destino cumpliera los requisitos exigidos a tales entidades en origen, lo cierto es que **cualquier desviación o modificación sensible en el conjunto de los requisitos a cumplir podría llevar a criterios** –quizá y, al menos en equidad, poco fundados– **de denegar incentivos al mecenazgo** o, en su caso, de tener que probar de manera tediosa el cumplimiento en otro territorio de los requisitos exigidos en el propio de residencia del donante, salvo que hubiera una posición común sobre unos mínimos básicos a cumplir en línea con la propuesta (casi, *deseo*) efectuada en este artículo y que, sin duda, no dependería exclusivamente de las Instituciones Forales.

BIBLIOGRAFÍA

● *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma.* Dirección: PEDREIRA MENÉNDEZ, JOSÉ (ADAME MARTÍNEZ, F.; ÁLVAREZ PÉREZ, B.; BLÁZQUEZ LIDOY, A.; MARTÍN DÉGANO, I; NAVAJAS REBOLLAR, M.; PASCUAL GONZÁLEZ, M). Editorial Aranzadi, 2015.

● LÓPEZ RIBAS, SILVIA: *Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos*. Revista Crónica Tributaria Núm. 153/2014 (pág. 221-259).

● BLÁZQUEZ LIDOY, ALEJANDRO y PEÑALOSA ESTEBAN, ISABEL: *El régimen fiscal del mecenazgo en el derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos*. Revista de Economía. ICE. Participación Cívica y Filantropía Núm. 872. Mayo-Junio 2013 (pág. 29-44).

● PEÑALOSA ESTEBAN, ISABEL: *Comparativa europea sobre mecenazgo del tercer sector.* Revista Española del Tercer Sector, Núm. 29, 2015 (pág. 93-117).

● PONCE VELASCO, PILAR: *Mecenazgo ¿por qué una reforma normativa?*. Revista de Economía. ICE. Participación Cívica y Filantropía Núm. 872. Mayo-Junio 2013 (pág. 93-102).

● PEDREIRA MENÉNDEZ, JOSÉ: *Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y de incentivos fiscales al mecenazgo.* Civitas, Madrid, 2003.

● PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y ÁLVAREZ PÉREZ, B.: *Las donaciones entre entidades vinculadas.* Quincena Fiscal, núm. 15-16, septiembre, 2012, (pág. 51- 65).

Otros recursos electrónicos:

www.bizkaia.eus

www.gipuzkoa.eus

www.araba.eus

www.aeat.es

www.minhap.gob.es

www.mecd.gob.es

---

(1) Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Ver Texto

(2) A pesar de referirnos a un régimen fiscal propio de las entidades no lucrativas "forales", en puridad no puede hablarse del mismo, sino que a la entidad le resultará de aplicación en cada impuesto la normativa foral o de territorio común, de acuerdo con las previsiones establecidas con carácter general en el Concierto Económico. Así, será posible que, una entidad sin fines lucrativos, aplique la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades y la de Territorio Común en lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones o al IVA. No ocurrirá lo mismo, en lo que respecta al régimen sustantivo, ya que, por ejemplo en materia de Fundaciones, la entidad aplica una única normativa, la del País Vasco (Ley 9/2016) en el supuesto en el que su actividad se desarrolle en el ámbito de esta Comunidad Autónoma, o la Ley 50/2002, de ámbito nacional, en el supuesto en el que la misma se desarrolle en más de una comunidad.

Ver Texto

(3) Como tales se consideran, principalmente, las Fundaciones y Asociaciones declaradas de Utilidad Pública que cumplan los requisitos establecidos al efecto en el artículo 5 de las Normas Forales reguladoras del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ver Texto

(4) Por todas recomendamos la lectura del capitulo dedicado a la cuestión en la obra de distintos autores *La regulación de las entidades no lucrativas y el Mecenazgo. Cuestiones pendientes para una Reforma.* Editorial Aranzadi 2015).

Ver Texto

(5) Esta cuestión ya ha sido abordada en extenso por José Pedreira Menéndez en su obra *Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y de incentivos fiscales al mecenazgo,* Civitas, Madrid, 2003.

Ver Texto

(6) La referencia al "volumen de operaciones" de las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal especial no resulta especialmente acertada debiendo de interpretarse como "volumen de ingresos". De lo contrario, se expulsaría del régimen fiscal especial que, sin desarrollar otra actividad económica, al financiarse con cargo a rentas pasivas, (dividendos o intereses), desarrolla esporádicamente una explotación económica (piénsese en un congreso, o un sorteo,..) por mínimo que sea el volumen de operaciones obtenido en la misma.

Ver Texto

(7) Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2010 Rec. n.º 6086/2004

Ver Texto

(8) Sobre este particular puede verse *PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y ÁLVAREZ PÉREZ, B.,* Las donaciones entre entidades vinculadas, Quincena Fiscal, núm. 15-16, septiembre, 2012, pp. 51 a 65.

Ver Texto

(9) Artículos 33 y 34 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(10) El contenido de la memoria se encuentra desarrollado en el artículo 3 de los correspondientes reglamentos de las Normas Forales reguladoras del Régimen fiscal especial de las ESFL aprobados mediante los Decretos Forales a los que se refiere punto I Introducción del presente artículo.

Ver Texto

(11) A estos efectos debe de analizarse a dos factores para que esta exigencia pudiera ser aplicable para las ESFL. El primero de carácter temporal, debiendo contar con un periodo de tiempo desde el periodo en el que se obtienen las rentas hasta que las mismas se aplican. El segundo de carácter porcentual, por el que el porcentaje de las rentas a aplicar a actividades de interés

general habría de ser necesariamente inferior al 100% de las rentas con la finalidad de dar posibilidad de contar con remanente que destinar a incrementar su patrimonio dando solidez a estas entidades. El régimen fiscal exige a estos efectos un 70%.

Ver Texto

(12) Nos referimos a las reservas para fomentar la capitalización empresarial, para nivelación de beneficios y para el fomento del emprendimiento y reforzamiento de la actividad productiva regulados en los artículos 51, 52 y 53 de las Normas Forales que permiten realizar una deducción directa en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades condicionada al cumplimiento de determinadas obligaciones en los ejercicios subsiguientes..

Ver Texto

(13) A estos efectos cabe recordar que la legislación sustantiva de Fundaciones obliga a destinar, al menos, un 70% de las rentas a fines de interés general, debiendo aplicarse el resto al remanente de la entidad.

Ver Texto

(14) Según el RAE: *Protección o ayuda dispensadas a una actividad cultural, artística o científica*. (Por aludir a *Mecenas,* C. 69-8 a. C., consejero del emperador romano Augusto y protector de las letras y de los literatos).

Ver Texto

(15) Artículo 22 Ley 34/1988, de 11 de noviembre:

El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables.

Ver Texto

(16) Artículo 8.1º a) Normas Forales de Régimen fiscal especial que declara exentos en el IS:

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.*

Ver Texto

(17) Artículo 26.1º Normas Forales de Régimen fiscal especial:

Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Norma Foral, aquél por el cual las entidades a que se refiere el artículo 18 anterior a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

Ver Texto

(18) Se mencionan simplemente y a grandes rasgos los incentivos fiscales contemplados en la correspondiente Normativa tributaria con carácter general y para los supuestos más básicos y generales de donativos-donaciones a ESFL acogidas al Régimen fiscal especial, sin entrar en supuestos específicamente contemplados tales como las aportaciones a programas declarados como prioritarios de mecenazgo por la Normativa Estatal y/o alguna de las Forales y que pueden recibir un plus de incentivación tributaria o incluso conllevar tal incentivo sin ser necesariamente el destinatario una ESFL acogida de manera estricta a la Normativa de Régimen fiscal especial a todos los efectos.

Ver Texto

(19) A efectos de esta referencia se está considerando exclusivamente –a efectos de simplificación– la situación del contribuyente de IRPF a título de "particular", sin entrar en situaciones de ejercicio de actividades económicas y las posibilidades otorgadas al efecto en la Normativa de Régimen fiscal especial.

Ver Texto

(20) Modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo introducidas a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ver Texto

(21) Nota de prensa de fecha 15 de julio de 2015 del Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Ver Texto

(22) Como ejemplo, la Instrucción 1/2017 de 5 de abril de la Dirección General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de cara la Campaña de IRPF/2016 (mayo-junio, 2017) y, en línea con lo señalado en los años precedentes, responde a esta cuestión señalando que *la deducción por donativos no sólo será de aplicación a aquellas cantidades destinadas a entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero,*

sino también a las destinadas a entidades que reúnan los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la citada Norma Foral 1/2004 y que apliquen cualquiera de los regímenes especiales de Fundaciones y Mecenazgo. Por tanto, las aportaciones realizadas a entidades sin fines lucrativos de ámbito estatal serán deducibles por contribuyentes vizcaínos.

Ver Texto

(23) En esta línea, a título de ejemplo, la Instrucción de la Dirección General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de cara la Campaña 2016 (mayo-junio, 2017) establece lo siguiente:

El artículo 31 de la Norma Foral 1/2004 recoge explícitamente que los beneficios fiscales reconocidos para las actividades prioritarias y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, serán de aplicación a aquellas actividades y programas que así sean declarados por los órganos competentes del Estado y de los otros Territorios Forales, siempre que, en la normativa aprobada por los mismos, ***se reconozcan, de forma recíproca****, las actividades y programas aprobados por la Diputación Foral de Bizkaia.*

Si bien la normativa tributaria de Bizkaia y de los otros dos Territorios Históricos recoge esta reciprocidad, lo mismo no tiene reflejo en la normativa tributaria de régimen común, por lo que los contribuyentes sujetos a normativa foral vizcaína ***no podrán deducir*** *por las cantidades que destinen a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público así definidos en la normativa tributaria de régimen común.*

Ver Texto

(24) Piénsese que el tenor literal de lo expresado en estos momentos en la Ley 49/2002, pero también en las Normas Forales de Régimen fiscal especial, llevaría a denegar la aplicación de incentivos fiscales en origen a ESFL de otro territorio, salvo bajo una interpretación abierta, finalista y, en definitiva, alineada con las pautas del TJUE en sus Sentencias al respecto.

Así, el artículo 18 de las Normas Forales de Régimen fiscal especial establece literalmente al definir a las entidades beneficiarias del mecenazgo que *los incentivos fiscales previstos en el presente Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:*

a) *Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Norma Foral.*

Y el Título II y cualquier otro Título de la Norma Foral será sólo "de aplicación" en sentido estricto a quien le resulte de aplicación dicha Norma Foral en su conjunto (no otra Norma Foral de otro Territorio ni una Ley Estatal), por lo que no estaría de más adecuar este precepto a la interpretación que del mismo se está efectuando en la práctica y conforme al TJUE, lo mismo que sucedería con el artículo 16 de la Ley 49/2002.

Ver Texto

(25) En esa línea cabe destacar la posición del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que en diversas Sentencias dictadas en la misma línea a partir del año 2013 mantiene una tesis abierta al respecto, considerando que no resulta necesaria en sentido estricto una absoluta identidad en las circunstancias concurrentes para aplicar un determinado incentivo fiscal (no enfocadas a los incentivos fiscales al mecenazgo sino hacia la aplicabilidad de exenciones en sede de las propias ESFL, pero extrapolables perfectamente al caso en cuanto al alcance de la comparabilidad: equivalencia frente a total identidad).

Ver Texto

El establecimiento permanente como criterio de localización territorial y punto de conexión en el IVA

Francisco Martín Sesma

Inspector de Hacienda del Estado
Hacienda Foral de Gipuzkoa

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de estas líneas es hacer un recorrido en el tiempo por la normativa comunitaria y española, así como por la doctrina jurisprudencial, relativa a las operaciones sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las que el establecimiento permanente (EP) es considerado como criterio de localización territorial para ubicar la operación, en el ámbito de la Comunidad Europea, dentro de uno de sus Estados miembros, sea un territorio en que se aplique el IVA o uno en que no lo sea, o fuera de la misma, en países terceros en los que no rige el Tratado constitutivo de la misma. En la exposición se destacarán las notas o caracteres que debe reunir el EP para ser considerado como tal y los efectos que de su existencia se desprenden en orden a la exacción del tributo. Finalmente, se analizará la funcionalidad que el EP, como criterio de localización, pueda presentar en relación a los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico del País Vasco (CEPV) y Convenio Económico de Navarra (CEN) para el IVA, siendo que, con distinto alcance, el EP como criterio de localización territorial en aquellos ámbitos y los puntos de conexión en el ámbito interno español, presentan similitudes en la medida que tienen por objeto el reparto de competencias para la exacción del tributo entre jurisdicciones y administraciones tributarias concurrentes y el establecimiento de las reglas a partir de las cuales dirimir los posibles conflictos que pudieran surgir entre ellas, en los ámbitos, que bien podríamos denominar, supranacional, cuando afectan a Estados miembros de la Comunidad, internacional, cuando la operación cabe ubicarla fuera del ámbito del IVA europeo (conforme a la normativa comunitaria e interna del Estado miembro de que se trate), e interno, cuando se producen a nivel nacional.

II. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO CRITERIO DE LOCALIZACIÓN TERRITORIAL DEL IVA EN LAS DIRECTIVAS Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

1. DURANTE LA SEXTA DIRECTIVA

A) UN CRITERIO DE LOCALIZACIÓN CARENTE DE CONCEPTO NORMATIVO

En la configuración inicial de la Sexta Directiva quedaban sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto que actuara como tal y las importaciones de bienes **(1)** , entendiéndose por interior de cada país el ámbito de aplicación definido en el Tratado constitutivo de la entonces denominada Comunidad Económica Europea (TCEE) **(2)** .

Para determinar el territorio de aplicación del impuesto y el lugar de realización del hecho imponible de las entregas de bienes la Sexta Directiva no utilizó el concepto de EP **(3)** , mientras que para las prestaciones de servicios, sin duda, por sus posibilidades de mayor complejidad, diversificación y deslocalización, sí se refirió a ese instituto propio de la imposición directa para residenciar la tributación de las rentas en su lugar de generación y solventar problemas de elusión, desimposición o doble imposición **(4)** . Sin embargo, la directiva no definió lo que había de entenderse por EP en el IVA.

La Sexta Directiva se refiere al EP con ocasión de determinar el lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de servicios, tanto cuando la operación tributa en función del principio de origen como cuando lo hace en función del de destino. Aunque parte de un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen, son muchas las excepciones que se han ido incorporando y que responden al principio de tributación en destino, motivadas por la necesidad de gravar las prestaciones en el lugar del consumo o utilización cuando intervienen sujetos establecidos en distintos territorios **(5)** .

Conforme al principio de tributación en origen, la Sexta Directiva sentó el criterio general de que los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el EP, el lugar de su domicilio o residencia habitual **(6)** . A nuestro juicio, en el texto de la Sexta Directiva no se apreciaba preferencia del lugar de la sede de la actividad económica del prestador sobre el lugar donde poseyera un EP, por lo que los Estados miembros, cuando el sujeto operaba en más de un territorio, tenían libertad de elegir la sede de la actividad económica o el EP para localizar el hecho imponible. La opción generalizada fue la de fijar como criterio prioritario la sede de la actividad y el EP cuando el sujeto, operando en más de un territorio, poseía un EP desde el que realizaba la prestación de servicios, caso en el que el hecho imponible se localizaba en el interior del país en que estuviera situado. Los criterios del lugar del domicilio o residencia habitual de quien los presta eran subsidiarios de los anteriores.

Como criterio específico, la tributación en origen se ha venido aplicando en el régimen especial de las agencias de viajes cuando actúan en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El lugar de la prestación única hecha por la agencia de viajes al viajero será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un EP desde el que haya suministrado la prestación de servicios **(7)** .

El principio de tributación en destino en la Sexta Directiva se ha aplicado a las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles para situar el lugar de realización del hecho imponible en el lugar donde radicaran los mismos **(8)** ; prestaciones de servicios de transporte, el lugar donde el transporte se realice, en función de las distancias recorridas **(9)** ; determinadas prestaciones de servicios en el lugar en que materialmente fueran realizadas **(10)** ; arrendamiento de cosas muebles corporales, excepto de medios de transporte, que sean exportados por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último, el lugar donde la utilización del arrendamiento se consume **(11)** ; y a un elenco de prestaciones de servicios **(12)** hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los prestara, para las que el lugar de la prestación sería el lugar en que el destinatario de los servicios tuviera establecida la sede de su actividad económica o poseyera un EP al que fuera dirigida la prestación o, en defecto de una (sede de la actividad) u otro (EP), el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. Si el destinatario está establecido dentro del país de quien presta el servicio, se aplica la regla principal de localización en origen. Si el destinatario está establecido fuera de la

Comunidad o dentro pero en un país distinto del prestador, se aplica el criterio de tributación en el lugar de destino **(13)** . La determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate **(14)** .

Esta última regla específica no era de aplicación absoluta porque, para evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, se facultaba a los Estados miembros para que el lugar de las prestaciones de los servicios en cuestión **(15)** , que conforme a las reglas de localización se hallaba en el interior del país, se situase fuera de la Comunidad, siempre que la utilización y la explotación efectiva se llevaran a cabo fuera de la Comunicad, y, viceversa, que, si conforme a las mismas reglas se hallaba fuera de Comunidad, se situara en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se llevaran a cabo en el interior del país **(16)** . La excepción ha pervivido en la actual regulación. Dicha facultad de los Estados miembros se extendía también a los arrendamientos de bienes muebles corporales, cualesquiera que fuesen, incluidos los medios de transporte a los que no se excepcionaba de la misma **(17)** , para los que regía la regla general de localización.

La regla de localizar los arrendamientos de bienes muebles (excepto de cualquier medio de transporte) que fueran exportados por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último en el lugar en que dicha utilización se consumara fue suprimida por la Décima Directiva 84/386/CEE a partir del 1 de julio de 1985 **(18)** , por lo que quedaron integrados junto los restantes arrendamientos de bienes muebles dentro de la regla principal de localización de las prestaciones de servicios en origen. Sin embargo, a estos arrendamientos (con la excepción referida), cuando los servicios fueran hechos a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país del prestador, les resultaba de aplicación la regla de tributación en destino, supuestos en los que su localización estaría donde el destinatario tuviera la sede de su actividad o EP o, en defecto de uno u otro, su domicilio o residencia habitual **(19)** . En cuanto a los arrendamientos de medios de transporte, a los que la Décima Directiva 84/386/CEE considera que conviene aplicarles estrictamente la regla general de la prestación de los servicios, o sea, el criterio de tributación en origen, el lugar donde esté establecido quien los presta **(20)** , mantiene la facultad de los Estados miembros para considerar que el lugar de las prestaciones de servicios localizadas en el interior del país se sitúe fuera de la Comunidad, siempre que su utilización y explotación efectiva se lleve a cabo fuera de la Comunidad, y viceversa **(21)** .

La **nota común a las reglas de localización referidas al EP**, sea en aplicación del criterio de tributación en origen sea el de destino, es que **la prestación del servicio ha de estar ligada al EP**. No basta con la mera existencia del establecimiento. La prestación ha de haber sido realizada o suministrada desde el EP o ser destinatario de la misma, lo que implicaba que el establecimiento contara con los medios adecuados tanto para prestar el servicio como para recibirlo en beneficio de la actividad realizada en el mismo. Con tal afectación, la Sexta Directiva, aunque no definía el EP, sin embargo, sentaba las bases de los requisitos con los que la jurisprudencia comunitaria perfiló la figura extensiva a los distintos hechos imponibles del IVA.

La creación del mercado interior **(22)** en 1992 como un espacio sin fronteras interiores, en el que se garantizase la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, llevó a la eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros y supresión de los gravámenes a la importación y las desgravaciones a las exportaciones en los intercambios entre Estados miembros. Sin embargo, en el ámbito del IVA las conocidas dificultades que conllevaba su plena realización volvieron a posponer el inicial deseo **(23)** de aplicar en los intercambios entre los Estados miembros el principio de la imposición en el Estado de origen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por lo que se articuló el denominado período transitorio a partir del 1 de enero de 1993 que, en principio, habría de finalizar el 31 de diciembre de 1996, durante el que los Estados miembros de destino pudieran gravar las operaciones intracomunitarias efectuadas por los sujetos pasivos no exentos con los tipos y condiciones de cada uno **(24)** .

La Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 **(25)** , lleva a efecto la supresión de las fronteras y gravámenes interiores, define qué se ha de entender por territorio de un Estado miembro, Comunidad y territorio de la Comunidad, territorio tercero, país tercero e interior de país, hace que las importaciones pasen a estar constituidas por la entrada en el interior de la Comunidad **(26)** y estatuye el denominado régimen transitorio de tributación en IVA de los intercambios entre los Estamos miembros creando el concepto de adquisiciones intracomunitarias **(27)** . Completan el sistema común y perfilan la creación del mercado interior otras dos directivas, la 92/77/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992, de aproximación de tipos del IVA, y la 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, de medidas de simplificación **(28)** , que modifica cambios hechos en la Sexta Directiva por la 91/680/CEE.

La Directiva 91/680/CEE, aunque no incluyó disposición específica sobre establecimientos permanentes, introdujo reglas que alteraban el criterio principal de localización de los servicios en las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios que actuaran en nombre y por cuenta de terceros. En concreto, cuando estos intervinieran en las prestaciones de transportes intracomunitarios de bienes, modula y sustituye, respectivamente, el criterio general por el de lugar de partida del transporte **(29)** o el lugar de ejecución material de la prestación accesoria **(30)** . De manera semejante, cuando no afectaran a prestaciones de transporte intracomunitario de bienes, o no tuvieran por objeto actividades accesorias a transportes intracomunitarios de bienes, ni fueran de aquellas (prestaciones de servicios hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los prestara) a las que les resultaba de aplicación la regla de localización en el destinatario, bien en la sede de la actividad económica o posesión de un EP al que vaya dirigida la prestación, bien, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual **(31)** , opta por localizarlas en el lugar donde se efectúen las operaciones principales **(32)** .

Sin que afecte a lo dicho, tanto para las prestaciones de servicios de transporte intracomunitario de bienes, de servicios accesorios a las prestaciones de transporte en los anteriores casos y de servicios efectuadas por los intermediarios, la Directiva contiene una malla de seguridad consistente en que, si las referidas prestaciones de servicios se realizan para destinatarios identificados a efectos del IVA en un estado miembro distinto, respectivamente, del de partida del transporte, de aquél en cuyo interior se realizan materialmente las prestaciones accesorias o del que se efectúen las operaciones de intermediación, el lugar de las prestaciones se consideraría situado en el territorio del Estado miembro que hubiese atribuido a los destinatarios el número de identificación a efectos del IVA bajo el cual se les hubiera prestado el servicio de transporte intracomunitario, los servicios accesorias o los de intermediación.

Complementariamente la Directiva 91/680/CEE junto a la 92/111/CEE introducen modificaciones en materia de deudores frente al erario, inversión del sujeto pasivo, responsables solidarios y obligaciones formales **(33)** .

Pocos años antes de la refundición de la Sexta Directiva y su sustitución por la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 **(34)** , se regulan y modifican los criterios de gravamen de los servicios de telecomunicaciones, servicios de radiodifusión y de televisión, servicios prestados por vía electrónica, las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural y las entregas de electricidad y los servicios de provisión de acceso a las redes de distribución y su utilización así como la prestación de otros servicios vinculados a los mismos.

En el caso de los **servicios de telecomunicaciones** se motivó el cambio por la inadecuación de los criterios de localización de las prestaciones de servicios de la Sexta Directiva **(35)** para gravar la totalidad de esos consumos que se realizaban en el interior de la Comunidad y prevenir el falseamiento de la competencia en dicho ámbito, con la finalidad de que dichos servicios prestados a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad o a beneficiarios establecidos en un país tercero se gravaran principalmente en el lugar del beneficiario. Todo ello condujo al legislador comunitario **(36)** a añadir una nueva excepción al criterio general de gravamen en origen. Al efecto, se definieron en qué consistían

los servicios de telecomunicaciones **(37)** para determinar que, cuando se trataran de prestaciones hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, el lugar de realización de los mismos sería el lugar en que el destinatario de dichos servicios tuviera establecida la sede de su actividad económica o poseyera un EP al que fuera dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. Ahora bien, si los servicios de telecomunicaciones fueran prestados por un sujeto pasivo establecido fuera de la Comunidad a todo sujeto no pasivo (*sic*) **(38)** establecido en la Comunidad, los estados quedaban obligados a que, si la localización de operación se hallaba fuera de la Comunidad, el lugar de la prestación de estos servicios se situara en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectiva se llevaran a cabo en el interior del país **(39)** . Correspectivamente, se designa deudor del tributo al destinatario de la prestación de servicios electrónicos que sea sujeto pasivo cuando la prestación haya sido realizada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero, pudiendo los Estados miembros disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto **(40)** .

De manera similar, a la Sexta Directiva se incorporan **(41)** con carácter temporal **(42)** los **servicios de radiodifusión y de televisión** y algunos **servicios prestados por vía electrónica** que, sin carácter exhaustivo, se relacionan en anexo **(43)** para los que se diseña un régimen especial. La motivación y finalidad de las medidas vienen a coincidir: inadecuación de las normas hasta entonces aplicadas, que no permiten gravar de manera adecuada ese tipo de servicios consumidos dentro de la Comunidad ni evitar distorsiones de competencia en ese ámbito; eliminación de distorsiones en el funcionamiento del mercado interior e introducción nuevas normas armonizadoras para este tipo de actividades; garantizar que esos servicios, cuando se realicen con carácter oneroso y sean consumidos por clientes establecidos en la Comunidad, estén gravados en la Comunidad y no lo estén si se consumen fuera de la Comunidad **(44)** . A estos servicios se les da el mismo tratamiento que a los de telecomunicaciones pero para los servicios prestados por vía electrónica se establece una regla especial.

Con carácter general, a los **servicios de telecomunicaciones**, **radiodifusión y televisión** y **prestados por vía electrónica** se les aplicará el criterio de tributación en destino **(45)** , cuando tales prestaciones son hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste. En tales casos, su lugar de realización será donde el destinatario tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un EP al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. Sin embargo, con la finalidad de evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar que el lugar de las prestaciones de esos servicios esté situado fuera de la Comunidad siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo fuera de la Comunidad, o en el interior del país si ambas se llevan a cabo en el interior del país, excepto en el caso de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto **(46)** . Si los destinatarios de los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión fueran personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, y el prestador es un sujeto pasivo que tiene establecida la sede de su actividad económica o posee un EP desde el que se preste el servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el EP, que tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, el lugar de la prestación de los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión estará situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país **(47)** .

Para los **servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto** se establece una **regla particular** **(48)** y se articula un **régimen especial voluntario.** La regla particular consiste en que las prestaciones de estos servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un EP desde el que se preste al servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, será el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual. Se debe reparar que, a diferencia de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión, la aplicación de esta regla no requiere la utilización o explotación efectiva de los servicios en el interior del Estado miembro de que se trate. El régimen especial, el denominado **régimen de ventanilla única**, al que se pueden acoger voluntariamente los sujetos pasivos no establecidos, busca facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante la designación de un Estado miembro en el que cumplir sus obligaciones para con todos los demás **(49)** . A efectos de este régimen se define el sujeto pasivo no establecido como todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un EP en el territorio de la Comunidad y que no tenga la obligación por otro motivo de estar identificado a efectos fiscales **(50)** .

Hay que esperar a la modificación del lugar de las **entregas de gas y electricidad** **(51)** para que la Sexta Directiva incluya el EP como criterio de localización dentro de las entregas de bienes. La Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 **(52)** , motivada por la liberalización del sector del gas y la electricidad, el establecimiento de un mercado interior de los mismos y las dificultades que supone seguir el recorrido del gas y la electricidad (sic), todo lo que complicaba la determinación del lugar de entrega con las normas establecidas para las entregas de bienes, viene a regular específicamente el lugar de estas entregas, tanto en fases anteriores como en la etapa del consumo final, y el lugar de los servicios de provisión de acceso a las redes de distribución y su utilización así como la prestación de otros servicios vinculados a los mismos, con arreglo al criterio de tributación en destino. Y para evitar la doble imposición deja exenta la importación de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de electricidad **(53)** .

Así, en las **entregas de gas** a través del sistema de distribución de gas natural y de las **entregas de electricidad**, a un sujeto pasivo revendedor, el lugar de la entrega será en el que este tiene la sede de su actividad económica o posee un EP para el cual se entregan los bienes, o, en ausencia de la sede de actividad económica o del EP mencionados, el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su lugar de residencia habitual **(54)** . En el caso de las entregas o suministros que no se realicen a un sujeto pasivo revendedor, el lugar de la entrega será en donde el adquirente realice el uso y consumo efectivos de los bienes. Normalmente coincidirá con el lugar donde esté situado el contador de un consumidor final. Cuando el adquirente no consuma efectivamente todos o parte de los bienes, estos bienes no consumidos se considerarán usados y consumidos en el lugar en que el adquirente tenga la sede de su actividad económica o posea un EP para el que se entregan los bienes. En ausencia de la sede de actividad económica o del EP mencionados, se entenderá que ha usado y consumido los bienes en el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su lugar de residencia habitual **(55)** . Estas entregas no se asimilan a entregas de bienes a título oneroso en caso de transferencia por un sujeto pasivo de estos bienes de su empresa con destino a otro Estado miembro **(56)** . Correlativamente, se designan deudores del impuesto a las personas registradas a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el territorio del país y a las que se entregan los bienes (adquirentes) en las condiciones antes expuestas, si la entrega la efectúa un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país con la inversión del sujeto pasivo. Y se dispensa de la obligación de identificación con un número individual a los no establecidos que realizan las entregas de dichos bienes con inversión obligatoria del sujeto pasivo **(57)** .

En cuanto al lugar de los **servicios de provisión de acceso a las redes de distribución y su utilización así como la prestación de otros servicios vinculados a los mismos**, para evitar la doble imposición o la ausencia de imposición, se procede a la armonización de las normas por las que se rige la determinación del lugar de entrega de los servicios de transmisión y transporte, aplicándoles el criterio de tributación en destino cuando los servicios se prestan a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los presta. Así estos servicios tributarán en el lugar en que el destinatario de ellos tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un EP al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual **(58)** .

Completa el panorama normativo de la Sexta Directiva el Reglamento (CE) nº 1777/2005 del Consejo dictado para armonizar y garantizar

una aplicación uniforme en los Estados miembros **(59)** . En lo que interesa, este reglamento, por una parte, consideró que: a) los servicios de traducción de textos estaban incluidos dentro de los servicios susceptibles de localización en destino (sede de la actividad económica o EP al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual) en las prestaciones hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste; b) las cesiones de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión por un establecido en un tercer país a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad eran cesiones de derechos; c) los servicios de solicitud o la obtención de devoluciones se incluían entre las prestaciones de… y otras prestaciones similares; d) las prestaciones de los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro... abarcan tanto la prestación de servicios efectuada por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del destinatario de la prestación en cuestión, como la prestación de servicios efectuada por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del proveedor de la prestación efectuada; e) los remolques, semirremolques y vagones de ferrocarril se considerarán medios de transporte **(60)** . Y, por otra parte, precisó que los **servicios efectuados por vía electrónica** **(61)** abarcarían los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información **(62)** , pasando, primero, a detallar aquellos servicios que, prestados por Internet o de una red electrónica, quedaban comprendidos como servicios electrónicos **(63)** , y, después, a remarcar que los servicios de radiodifusión y televisión y los de telecomunicaciones no se considerarían incluidos entre los servicios prestados por vía electrónica **(64)** , para, finalmente, concretar aquellas entregas **(65)** o prestaciones de servicios que no se considerarían servicios prestados por vía electrónica **(66)** .

B) CARACTERIZACIÓN POR LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

La exposición hecha nos ha permitido comprobar que la Sexta Directiva no definía el EP. No obstante, de las reglas de localización de los servicios, cabía deducir que, al ligar la Sexta Directiva la prestación del servicio al EP, no bastaba la mera existencia del establecimiento, sino que la prestación había de haber sido realizada o suministrada desde el EP o ser destinatario de la misma. Esto implicaba interpretar que para apreciar la existencia de un EP este debía contar con los medios adecuados para prestar el servicio y/o recibirlo en beneficio de la actividad en el realizada, como ente diferenciado del lugar donde estuviera la sede de la actividad económica del sujeto prestador o destinatario, por lo que se puede sostener que la directiva contenía las bases de los caracteres con los que la jurisprudencia comunitaria perfiló el concepto de EP, deducidos de la propia normativa del IVA: Prestación o entrega realizada o suministrada desde el EP o como destinatario de la misma; consistencia mínima y medios humanos, técnicos y materiales necesarios empleados en las operaciones realizadas desde o hacia ellos; realidad y prueba de su existencia; independencia económica y asunción de riesgos por los establecimientos, ya sean filiales o sucursales, respecto de sus matrices; independencia entre establecimientos permanentes de una misma entidad; y no necesidad de apelar a criterios provenientes de la imposición directa. Estas notas fueron finalmente incorporadas a la normativa que sucedió a la Sexta Directiva. A continuación se exponen los principales jalones de su elaboración.

El entonces denominado Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ya desde su Sentencia de 4 de julio de 1985, Caso Berkholz (asunto 168/84), al interpretar el artículo 9.1 de la Sexta Directiva, en la línea expuesta, configura los caracteres del concepto de EP que serán seguidos y mantenidos desde entonces por todos los órganos judiciales y administrativos. Razona que *"del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición… se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios"* (párrafo 18), por lo que "*el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una instalación destinada a una actividad comercial… sólo puede calificarse como EP, a efectos de la disposición citada, en el caso de que el establecimiento de que se trate suponga una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y de que tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador"* (párrafo 19). En el mismo sentido razona el TJCE en la Sentencia de 2 de mayo de 1996, caso Faaborg-Gelting Linien A/S (asunto C-231/94), en la que, con un criterio utilitarista, se pronuncia a favor de la sede de la actividad económica del prestador de servicios de restauración en el caso de una zona de restaurante a bordo de un barco, *"en especial cuando, como en el presente caso, la sede permanente del titular del barco ofrece un punto de referencia útil con vistas a la tributación"*.

La sentencia del caso Berkholz nos llama la atención no tanto por las notas con las que caracteriza el EP cuanto por la calificación de la sede de la actividad económica como punto de conexión prioritario cuando afirma que "*tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se presten servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro*" **(67)** , siendo que la literalidad del artículo 9.1 de la Sexta Directiva, en sí, no abonaba una interpretación tan decantada **(68)** , por más que en el séptimo Considerando de la Sexta Directiva se diga que el *"lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica"*. A la expresión *en principio…* le atribuimos el valor de que siempre que no se opere desde otro lugar. Esta idea de la preminencia de la sede de la actividad, sin embargo, va a representar una línea de continuidad que se extenderá a la interpretación del artículo 44 de la Directiva 2006/112 una vez modificado el punto de conexión general del prestador del servicio por el del destinatario, vigente ya la actual directiva. Para el TJCE la razón está en que la toma en consideración de otro establecimiento solo operaría en el caso en el que la sede de la actividad económica no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro. A nuestro juicio, la preeminencia de la sede de la actividad económica sobre el EP juega como criterio preferencial en la localización de una operación en el interior de un país miembro cuando un sujeto pasivo opera desde la sede de la actividad y desde sucursales que pueden reunir o no la condición de EP, pero no cuando resultan afectados territorios de varios estados en los que un sujeto pasivo opera, porque lo razonable es que los estados afectados aspiren a gravar la prestación que incida en su territorio. En realidad, el Tribunal, bajo argumentos de racionalidad, facilidad, evitación de casos de no imposición y seguridad jurídica, ante una prestación de servicios compleja, lo que hace es introducir un plus probatorio para que la prestación se entienda hecha desde o recibida en un EP, lo que constituye más bien una presunción a favor de la sede de la actividad económica.

En la Sentencia de 20 de febrero de 1997, Caso DFDS A/S (Asunto C-260/95), con reproducción de párrafos de la del Caso Berkholz **(69)** , aunque el TJCE, dados los antecedentes, reconoce la posición de DFDS **(70)** a favor de la sede de la actividad económica de un organizador de circuitos turísticos **(71)** , sin embargo acoge la alegación del Gobierno del Reino Unido y los argumentos del Abogado General **(72)** , que apelan más a la realidad económica de la operación **(73)** que a su racionalidad fiscal, decidiendo la cuestión, esta vez, a favor del EP **(74)** . Y, dando un paso más, atribuye esta condición a otra sociedad diferente, a través de la que el organizador actúa en otro Estado miembro como agente suyo, aunque sea como simple organizador, siempre que cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un EP **(75)** .

En esta sentencia el TJCE parece admitir la posibilidad de que una sociedad filial de otra residenciada en otro estado miembro pueda tener la condición de EP y, por ende, de sujeto pasivo, al margen de su personalidad jurídica independiente **(76)** . Sin embargo, años después, en la Sentencia de 25 de octubre de 2012, Casos Daimler AG y Widex A/S (asuntos C-318/11 y C-319/11) el ya denominado Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) relativizó ese alcance al declarar que en el caso DFDS "*la razón de haber atribuido menor importancia a la independencia jurídica de la filial que a la realidad económica subyacente fue únicamente la de determinar cuál de las dos sociedades (la matriz o la filial) había realizado efectivamente las operaciones imponibles de prestación de los servicios objeto del procedimiento principal, y poder determinar así cuál era el Estado miembro de imposición de dichas operaciones*" (apartado 49).

En las Sentencias de 17 de julio de 1997, Caso ARO Lease BV (asunto C-190/95), y 7 de mayo de 1998, Caso Lease Plan Luxembourg SA (Asunto C-390/96), se ventilan supuestos similares pero más complejos por tratarse de prestaciones de servicios a través de varios territorios (arrendamiento financiero de automóviles en Bélgica por parte empresas con sede, una, en Holanda y, otra, en Luxemburgo). En la primera, el

TJCE vuelve a colacionar la del caso Berkholz (en el apartado 15 se sintetizan el 17 y 18 **(77)**) y, apoyándose en la Sentencia de 15 de marzo de 1989, Caso Hamann (asunto 51/88), insiste en el carácter prioritario de la sede de la actividad económica **(78)** , para concluir que una sociedad que no dispone ni de personal propio ni de una estructura con un grado suficiente de permanencia… no puede considerarse que posea un EP **(79)** . En la segunda sentencia, ante planteamiento similar, repite los razonamientos recordados en la de ARO Lease **(80)** , y, atendiendo a que se trata de servicios de arrendamiento financiero de automóviles **(81)** , declara, de modo equivalente, que *"…el concepto de «EP» que figura en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una empresa establecida en un Estado miembro que alquila o cede en arrendamiento financiero diversos vehículos a clientes establecidos en otro Estado miembro no dispone de un EP en el otro Estado miembro por el mero hecho de tal arrendamiento* **(82)** .

En estos dos casos no se discute la existencia o no de medios humanos y materiales. Se parte de que en el Estado miembro de los arrendatarios concernido se carece de personal propio y de estructura con grado suficiente de permanencia, por lo que no servirían para dilucidar qué medios serían suficientes y qué relaciones se habrían de entablar entre el prestador y receptor del servicio para resolver una posible confrontación entre sede de la actividad económica y EP. Por otra parte, aunque la cita del caso Hamann es acertada –para reafirmar la necesaria conexión de la prestación con el EP y la consistencia mínima necesaria y permanente de recursos humanos y técnicos para proporcionar los servicios o, en su caso, utilizarlos en su provecho **(83)** –, sin embargo, nos parece equívoca. Primero, porque el objeto de la controversia allí planteada versa sobre si los yates de vela de alta mar, utilizados por los arrendatarios para la práctica del deporte de la vela, son medios de transporte en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, cuestión que se resuelve afirmativamente y conduce a la tributación de su arrendamiento en función del criterio, entonces principal, de origen del artículo 9.1 de la Sexta Directiva, en lugar de la excepción, lugar de utilización del medio, del artículo 9.2, letra d) de la que estaban excluidos los arrendamientos de medios de transporte. Y segundo, porque, pese a la literalidad del inciso final de uno de sus párrafos (*"… de conformidad con el principio general"*) **(84)** , en el objeto de la controversia no se confrontan la realización del arrendamiento del yate desde la sede de la actividad económica o desde un EP del mismo sujeto pasivo, extremo que resulta corroborado por una de las invocaciones preliminares de la sentencia **(85)** . En nuestra opinión, nada se opondría a que toda la operatoria de arrendamiento de un medio de transporte se hiciera desde un EP que contara con todos los medios humanos y técnicos necesarios para llevar a cabo todas las operaciones separadamente de su sede o casa central, como años después terminaría reconociéndose en la directiva vigente.

Más pegada a la letra del artículo 9.1 de la Sexta Directiva se muestra la Sentencia de 11 de septiembre de 2003, Caso Cookies World (asunto C-155-01), en la que, en un caso también de arrendamiento financiero de vehículos interviniendo dos Estados miembros (empresa con domicilio social en Austria que alquiló un vehículo a otra empresa establecida en Alemania –arrendadora en régimen de leasing– para utilizar el vehículo principalmente en Austria), aunque recuerde las precedentes de ARO Lease y Hamann, pone al mismo nivel la sede de la actividad económica y el EP al limitarse a decir que *"para el arrendamiento de cualquier medio de transporte, la conexión a efectos fiscales escogida por la Sexta Directiva queda fijada en principio, por razones de simplificación, en el lugar donde el arrendador del medio de transporte tenga establecida la sede de su actividad económica o un EP y no en aquel donde se efectúe la utilización de la cosa arrendada"* (apartado 47). En esta Sentencia el TJCE repite la conclusión del caso Lease Plan Luxembourg SA de que el mero arrendamiento financiero de vehículos no supone la existencia de un EP en el otro Estado miembro **(86)** .

Particular interés tienen las declaraciones de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, caso FCE Bank plc (Asunto 210/04). En el caso DFDS A/S el TJCE vendría a admitir que una sociedad filial de otra residenciada en otro estado miembro puede tener la condición de EP y, por ende, de sujeto pasivo, al margen de su personalidad jurídica independiente. Interpretada en el contexto de la sentencia que encabeza este párrafo, la condición de EP estaría en función de su independencia económica de la matriz. Así, en este caso de FCE BANK plc, con base en las Sentencias de 3 de marzo de 1994, caso Tolsma (asunto C-16/93), y 21 de marzo de 2002, caso Kennemer Golf (asunto C-174/00), el TJCE declara que una prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales es preciso verificar si la sucursal desarrolla una actividad económica independiente asumiendo el riesgo económico de la operación, de modo que si no lo asume sería una entidad dependiente que constituye un único sujeto pasivo con la entidad matriz con arreglo al artículo 4.1 de la Sexta Directiva, no empeciendo esta conclusión el artículo 9.1 de la misma porque esta tiene por objeto determinar quién es el sujeto pasivo en las transacciones de una sucursal con terceros, por lo que, concluye, los artículos 2, punto 1, y 9, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que un EP que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios **(87)** . Además, a la pregunta planteada en la cuestión prejudicial de si puede utilizarse el criterio *arm's length* del Modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición, declara tajantemente que *"procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos"* (apartado 39). Pese a la rotundidad de esta declaración, debe señalarse que el Abogado General en sus conclusiones **(88)** la limitaba al propio alcance del principio del *arm´s length* del artículo 7, apartado 2, del MC OCDE, pues como afirma *"se basa en una ficción jurídica, ya que consiste en tratar al establecimiento permanente como si se tratara de una empresa independiente, pese a que no lo es. Ahora bien, en el régimen común del IVA, la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental. En virtud de este principio, en particular, la base imponible para la aplicación de dicho impuesto debe ajustarse a la contraprestación del servicio prestado realmente recibido y no a un valor determinado conforme a criterios objetivos. Por consiguiente, sería contrario a dicho régimen basarse en una ficción jurídica y tratar a una operación interna como si fuera una operación realizada entre dos entidades independientes"*.

En cuanto a la realidad de la existencia de un EP, el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 28 de junio de 2007, Caso Planzer Luxembourg Sarl (Asunto C-73/06), declara, con ocasión de una petición devolución a un sujeto pasivo no establecido en el interior del país **(89)** , acompañada de la correspondiente certificación que permite presumir, en principio, que se trata de sujeto pasivo del IVA establecido en el Estado miembro que la expidió, que no implica que esté prohibido que la Administración tributaria del Estado miembro donde se solicita la devolución albergue dudas en cuanto a la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la referida certificación y se cerciore de dicha realidad recurriendo a las medidas administrativas previstas al efecto en la normativa comunitaria. En la misma Sentencia, a los indicados efectos, declara que la sede de la actividad económica de una sociedad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta señalando los elementos a tomar en cuenta **(90)** .

Es remarcable la precisión del concepto de "lugar de establecimiento" que hace la Sentencia de 12 de septiembre de 2013, Caso Le Crédit Lyonnais (asunto C-388/11), al decir que no alude únicamente a la sede del sujeto pasivo, sino también a los establecimientos permanentes que pueda tener en otros Estados miembros, considerándose el sujeto establecido también en esos otros Estados respecto de las actividades allí realizadas. De ello se desprende que un sujeto pasivo de IVA puede estar sometido tanto al régimen deducción aplicable en el Estado de su domicilio social como a los de los otros Estados miembros en los cuales disponga de establecimientos permanentes (apartados 33-34), pudiendo tener en cada Estado miembro en que tenga un EP una prorrata diferente (apartado 37). Dada la libertad de elegir estructuras organizativas que permitan a los sujetos pasivos aligerar su deuda fiscal, elegir entre realizar operaciones sujetas o exentas, las actividades realizadas desde un EP fuera de la Unión por una sociedad, cuya sede de actividad está ubicada en un Estado miembro, no pueden ser consideradas para determinar la prorrata de deducción del IVA que le sea aplicable, o sea, para incrementar su volumen de negocios con el realizado por las sucursales establecidas en Estados terceros (apartados 41 a 49).

2. EN LA ACTUAL DIRECTIVA 2006/112/CE

A) REVISIÓN DEL CRITERIO DE LOCALIZACIÓN E INCORPORACIÓN DEL CONCEPTO: ALCANCE DE LOS CAMBIOS

La sistematización, refundición, derogación y sustitución de la Sexta Directiva por la Directiva 2006/112/CE no deparó por sí la modificación de las reglas de localización del hecho imponible. Sin embargo, factores como la globalización, desregulación e innovación tecnológica habían posibilitado, ya para entonces, un cambio sustancial en el comercio de servicios (nuevos modelos de negocio y aumento de volumen) y elevado el número de servicios que podían prestarse a distancia. Aunque desde hacía tiempo se habían ido adoptando medidas para que numerosos servicios se gravaran en el país de destino, el funcionamiento del mercado interior había evidenciado la necesidad de cambiar el criterio principal de localización de los servicios en origen por el de destino, haciéndolo compatible con el deseo de la Comisión de simplificar el funcionamiento del régimen común del IVA, minimizar las posibles cargas para las empresas y la necesidad de establecer excepciones tanto por razones de índole administrativa como política. La revisión es realizada por la Directiva 2008/8/CE **(91)** que modifica la Directiva 2006/112/CE. Los cambios que introduce en la localización de los servicios, la necesidad de unificar las posibilidades interpretativas de los Estados miembros y garantizar la aplicación uniforme del sistema del IVA movieron luego al Consejo de la Unión Europea a aprobar el Reglamento de Ejecución nº 282/2011/ del Consejo, de 15 de marzo de 2011 [modificado por el Reglamento (UE) nº 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, y el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 **(92)**], siendo la primera norma comunitaria del IVA que incluye un concepto de EP a partir de las notas elaboradas por el Tribunal de Justicia.

De manera escalonada, en años sucesivos **(93)** , a partir de 1 de enero de 2010 **(94)** , la primera modificación, a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de servicios, consistió en la consideración como **sujetos pasivos** a quienes desarrollaran asimismo actividades o realizaran operaciones que no se consideraran entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto respecto de todos los servicios que les fueran prestados, así como a las personas jurídicas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos y estuvieran identificadas a efectos del IVA **(95)** .

En base a esta medida simplificadora, **se cambia la regla general de localización de los servicios en origen** diferenciando en función de la condición de sus destinatarios **(96)** , **se establecen disposiciones particulares para determinados servicios (97)** , que incluyen servicios prestados fuera de la Comunidad a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos **(98)** y medidas destinadas a evitar casos de doble imposición y de no imposición **(99)** , al tiempo que se extiende la aplicación obligatoria del mecanismo de inversión del sujeto pasivo **(100)** , la obligación de identificación de los sujetos pasivos deudores no establecidos **(101)** , y la presentación de un estado recapitulativo de los servicios recibidos y adquisiciones efectuadas respecto de los que se aplique el mecanismo de inversión por los sujetos pasivos y personas jurídicas no sujetos pasivos identificadas **(102)** . Asimismo, se regulan las devoluciones a no establecidos en la Comunidad o no establecidos en el Estado miembro de que se trate pero sí en otro **(103)** , y, para simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, se extiende el sistema de **ventanilla única electrónica** a las prestaciones de **servicios de telecomunicaciones**, de **radiodifusión y de televisión**, además de los **electrónicos** a los que ya venía siendo aplicada, a personas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos, posibilitando la obtención de devoluciones de IVA **(104)** .

Cuando el destinatario es un sujeto pasivo que actúe como tal **(105)** (no para su uso o consumo personal o privado), **la regla general será la de tributación en destino**, el lugar de prestación de servicios estará donde quien lo recibe tenga la **sede de su actividad económica**. Si el servicio se presta a un **EP** del sujeto pasivo **situado en un lugar distinto de la sede de su actividad económica**, el lugar de prestación de dichos servicios será **el lugar en el que esté situado ese EP**. En defecto de tal sede de actividad económica o EP, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

El Reglamento de Ejecución 282/2011 precisa que en caso de que el sujeto pasivo esté establecido (sede de actividad económica o EP) en un único país o, en su defecto, tenga en un único país su domicilio y residencia habitual, la operación se gravará en ese país **(106)** . Si estuviera establecido en varios países, se gravará en el país donde el cliente haya establecido la sede de su actividad económica. Si la prestación de servicios se hiciera a un EP del sujeto pasivo distinto de la sede del cliente, se gravará en el lugar del EP que reciba el servicio y lo utilice para sus propias necesidades; a falta de ambos, en el lugar del domicilio o residencia habitual del sujeto pasivo **(107)** . Asimismo, este reglamento da reglas para la identificación del EP del cliente (naturaleza y utilización del servicio prestado, contratos, hoja de pedidos, número de identificación atribuido por el Estado miembro del cliente y comunicado al prestador del servicio) y prescribe que cuando no se pueda determinar el establecimiento o cuando los servicios se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica **(108)** .

Para los servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (109) se mantiene la regla de localización en origen. El lugar de la prestación del servicio será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. Si los servicios se prestan **desde un EP** del proveedor que esté **situado en un lugar distinto de tal sede**, el lugar de prestación de dichos servicios será el **lugar en el que esté situado ese EP**. En defecto de ambos, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

A los efectos de aplicar las reglas de localización precedentes, los conceptos de sede de la actividad económica, EP, domicilio y residencia habitual de una persona física son definidos por el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, definiciones a las que suma, por la importancia que tiene la condición del destinatario de los servicios, al que pasa a denominar cliente, la determinación de la condición del cliente **(110)** , la calidad del cliente **(111)** , el lugar de establecimiento del cliente **(112)** , así como a establecer presunciones sobre su ubicación y refutación de las mismas, elementos de prueba para la ubicación y para la refutación de presunciones **(113)** y momento en el que cabe referir dicha condición, calidad y ubicación **(114)** , amén de remitir, lógicamente, la consideración del cliente como sujeto pasivo o no sujeto pasivo a lo dispuesto en la propia Directiva 2006/112 **(115)** .

La **sede de la actividad económica (116)** , tanto de los sujetos pasivos receptores de servicios (B2B) como de los proveedores (sujetos pasivos) de los mismos a personas no sujetos pasivos (B2C), será el lugar en el que el sujeto pasivo ejerce las funciones de administración central de la empresa, debiéndose tener en cuenta las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa. En ningún caso una simple dirección postal podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo.

El **EP** se define con los mismos requisitos pero se distingue en función de si recibe (cliente) o presta (proveedor) los servicios. Así, se entenderá **cualquier establecimiento**, **distinto de la sede de la actividad económica,** que se caracterice por un **grado suficiente de permanencia** y una **estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan**, respectivamente, **recibir** y **utilizar los servicios** que se presten **para las necesidades propias de dicho establecimiento (117)** o **prestar los servicios que suministre (118)** . En este caso los requisitos han de concurrir en:

- en el **EP del prestador de los servicios** a no sujetos pasivos (artículo 45 Directiva 2006/112/CE).
- en **el EP prestador del servicio** situado en el lugar de la puesta a disposición de la embarcación (artículo 56.2, párrafo segundo, Directiva 2006/112/CE), a partir de 1 de enero de 2013, en los servicios de arrendamiento de una embarcación de recreo a una persona que no sea sujeto pasivo;

– en el **EP fuera de la Comunidad** desde el que un sujeto pasivo preste servicios por vía electrónica a un no sujeto pasivo establecido, domiciliado o residente habitual en un Estado miembro de la Comunidad (artículo 58 Directiva 2006/112/CE redactado por artículo 2 Directiva 2008/8/CE) hasta el 31 de diciembre de 2014;

– en sentido negativo, en el **EP** situado en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el IVA considerado como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando no intervenga en la entrega de bienes o prestaciones de servicios con aquellos medios o cuando los medios se hayan utilizado en tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos. Ahora bien, si se expide una factura con el número de identificación a efectos de IVA asignado por el Estado miembro del EP, se considerará que el EP ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada desde ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario (artículos 192 bis Directiva 2006/112/CE, redactado por artículo 2 Directiva 2008/8/CE, y 53 y 54 del Reglamento 282/2011; el artículo 192 bis no se aplica cuando el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en el que se adeude el IVA, intervenga o no la sede en la entrega de bienes o prestaciones de servicios que se efectúe en ese Estado miembro).

El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un EP **(119)** .

A efectos de la Directiva 2006/112/CE, por **domicilio** de una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad **(120)** . Y por **residencia habitual** de una persona física, sea o no sujeto pasivo, en el sentido de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá aquel lugar en que dicha persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Cuando existan vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual estará determinado por vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive **(121)** .

Las **reglas particulares para localizar determinados servicios** se pueden agrupar en función de la no condición sujeto pasivo del destinatario de los servicios, con mención especial a los servicios prestados fuera de la Comunidad, o con independencia de tal condición:

A) Servicios a personas con independencia de su condición o no de sujeto pasivo (el **EP no juega como criterio de localización**):

a) Servicios de transporte: el lugar en el que se realice el transporte, en función de las distancias recorridas **(122)** .

b) Servicios vinculados a bienes inmuebles: el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles. Afecta a servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad **(123)** .

Este punto de conexión se tiene también en cuenta para determinar el lugar de prestación de **servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica** por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre **en combinación con servicios de alojamiento** en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, para los que se considerará que se prestan en dichas ubicaciones **(124)** .

c) Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares: el lugar en el que se lleven a cabo materialmente las manifestaciones para las prestaciones de servicios y servicios accesorios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades **(125)** .

A partir de 1 de enero de 2011, manteniendo el mismo punto de conexión para determinar el lugar de realización del hecho imponible, sin embargo se diferencian, por un lado, las prestaciones de servicios a un sujeto pasivo de los servicios de acceso a las citadas manifestaciones así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, y, por otro, las prestaciones de servicios y de servicios accesorios a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo relacionados con las mismas manifestaciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades **(126)** .

d) Servicios de restaurante y catering en transporte de pasajeros:

d´) **Servicios de restaurante y catering a bordo de buques, aviones o trenes** durante una parte de un transporte efectuada en la Comunidad: el lugar de partida del transporte de pasajeros **(127)** .

d´) **Servicios de restaurante y catering distintos de los anteriores**: el lugar en el que se presten materialmente los servicios durante una parte de un servicio de pasajeros efectuada en la Comunidad **(128)** .

e) Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo: el lugar en el que el medio de transporte se ponga efectivamente a disposición del destinatario **(129)** . Este lugar será aquel en que el cliente o un tercero que actúe en su nombre tome posesión de él materialmente.

B) Servicios a personas que no tuvieran la condición de sujeto pasivo (consumidores finales; el EP sí puede jugar como criterio de localización):

a) Servicios de intermediación en nombre de otra persona y por cuenta ajena: el lugar de los servicios será donde el proveedor de la operación subyacente intermediada tenga la sede de su actividad económica, un **EP** desde el que se presten situado en distinto lugar de la sede y, en defecto de ambos, su domicilio o residencia habitual **(130)** .

Los **servicios de intermediación en nombre propio, pero por cuenta ajena,** en una prestación de servicios no habían cambiado, seguía considerándose que el sujeto pasivo intermediario ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate **(131)** .

b) Servicios de transporte de bienes no intracomunitario: el lugar en el que se realice el transporte, en función de las distancias recorridas **(132)** .

c) Servicios de transporte de bienes intracomunitario: el lugar de partida del transporte **(133)** .

d) Servicios consistentes en actividades accesorias de transporte (carga, descarga, manipulación y otras similares): el lugar en el que se presten materialmente los servicios **(134)** .

e) Servicios de tasación de bienes muebles corporales y ejecuciones de obra sobre dichos bienes: el lugar en el que se presten materialmente los servicios **(135)** .

f) Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares a partir de 1 de enero de 2011: las prestaciones de servicios y de servicios accesorios a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo relacionados con las citadas manifestaciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades,

será **el lugar donde se lleven a cabo materialmente dichas manifestaciones** (136) .

g) Servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a partir de 1 de enero de 2013: el lugar en el que el **destinatario** esté **establecido** o domiciliado o resida habitualmente (137) .

No estará sujeto el servicio al IVA si el prestador del mismo demuestra que dicho lugar está situado fuera de la Comunidad, a menos que fuera de aplicación una medida para evitar la no imposición de la operación (138) .

Si el destinatario es una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo, el lugar de establecimiento será el lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (139) .

h) Servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de embarcaciones de recreo a partir de 1 de enero de 2013: el lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, cuando el servicio sea realmente prestado por el proveedor desde la sede de su actividad económica **o desde un EP situado en el lugar de la puesta a disposición** (140) .

i) Servicios prestados por vía electrónica (141) **/** (142) **a partir de 1 de enero de 2010 hasta 31 de diciembre de 2014**: el lugar dentro de la Comunidad en el que la persona destinataria que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o en el que tenga su domicilio o residencia habitual, cuando el servicio es prestado por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad o posea un **EP** fuera de ella desde el que se realice la prestación de servicios, o que, en defecto de tal sede de actividad económica o **EP**, tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad (143) .

Se debe retener que si el prestador del servicio está establecido en la Comunidad y quien recibe el servicio es un consumidor final (no sujeto pasivo) se aplica el criterio de gravamen en origen, se grava en sede del sujeto pasivo prestador (sede de la actividad, EP desde el que lo presta…), mientras que si quien recibe el servicio es un sujeto pasivo establecido en la comunidad se aplica el criterio de destino, lugar donde tenga la sede de su actividad económica o EP que reciba el servicio o, en defecto de ambos, el domicilio o residencia habitual.

j) Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y servicios prestados por vía electrónica (144) **a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos a partir de 1 de enero de 2015** (145) : el lugar en el que las personas que no tengan la condición de sujeto pasivo estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente.

Sin perjuicio de la aplicación de las medidas destinadas a evitar la no imposición de la operación, en caso de utilización efectiva del servicio en la Comunidad, si el prestador del servicio demuestra que el lugar está situado fuera de la Comunidad, la operación no estará sujeta al IVA (146) .

Si el destinatario es una **persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo**, el **lugar de establecimiento** será el lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (147) .

A partir de 1 de enero de 2015 se homogeneiza el tratamiento de estos servicios y confluyen los criterios de su localización territorial conforme al **principio de tributación en destino**: bien, respecto de servicios prestados a sujetos pasivos del IVA, por aplicación de la regla general de localizar la prestación en sede de la actividad económica, **EP que lo recibe sito en lugar distinto de la sede**, o, en defecto de ambos, del domicilio o residencia habitual del receptor (148) ; bien, respecto a los prestados a no sujetos pasivos tal y como se definen por la propia directiva, por aplicación de esta regla particular, que excepciona la aplicación de la regla general a los servicios recibidos por quienes no tienen la condición de sujetos pasivos (149) .

C) Servicios prestados fuera de la Comunidad a personas que no son sujetos pasivos y están establecidos, domiciliados o son residentes habituales fuera de la Comunidad: el lugar en el que la persona no sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad (150) .

Esta regla afecta a:

a) las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares;

b) los servicios de publicidad (151) ;

c) los servicios de asesores, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otros servicios análogos, así como el tratamiento de datos y el suministro de información, incluyendo los servicios de traducción de textos (152) ;

d) las obligaciones de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en el presente artículo;

e) las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;

f) la cesión de personal;

g) el arrendamiento de bienes muebles corporales, a excepción de cualquier medio de transporte;

h) el suministro de acceso a los sistemas de distribución de gas natural y electricidad y de transporte o transmisión a través de los mismos, así como la prestación de otros servicios directamente conexos;

i) servicios de telecomunicaciones (hasta 31 de diciembre de 2014 (153));

j) servicios de radiodifusión y de televisión (hasta 31 de diciembre de 2014 (154));

k) servicios prestados por vía electrónica, en particular los mencionados en el anexo II **(hasta 31 de diciembre de 2014** (155)).

El lugar de establecimiento del destinatario, persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo, será el lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o el lugar de **cualquier otro establecimiento** que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (156) .

Para que la operación quede no sujeta al IVA el prestador del servicio debe demostrar que el lugar del destinatario está situado fuera de la Comunidad, a menos que sea procedente la aplicación de medidas destinadas a evitar su no imposición por utilizarse en el interior de la Comunidad el servicio (157) .

Las **medidas destinadas a evitar casos de doble imposición y de no imposición,** en función de la utilización o explotación efectivas de los servicios, atribuyen a los Estados miembros la facultad de considerar:

a) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla en su territorio, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera de la Comunidad;

b) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio.

A partir de 1 de enero de 2010 y hasta 31 de diciembre de 2014 los servicios a los que podían ser aplicadas por los Estados miembros eran **(158)** :

– Prestaciones de servicios a los que se aplican las disposiciones generales de localización territorial (artículos 44 y 45 Directiva 2006/112/CE modificados por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE).

– Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (artículo 56 ídem).

– Prestación de servicios fuera de la Comunidad a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (artículo 59 ídem).

Durante ese tiempo estas medidas no han sido aplicables a los **servicios prestados por vía electrónica** a personas que no tuvieran la condición de sujeto pasivo no establecidas en la Comunidad (normalmente consumidores finales de fuera de la Comunidad) **(159)** .

Por otra parte, los Estados miembros no tenían dicha potestad en los **servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y de televisión** prestados a personas que no tuvieran la condición de sujeto pasivo que estuvieran establecidas o tuvieran su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro (consumidores finales establecidos en la Comunidad), por un sujeto pasivo que tuviera la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad o poseyera un EP fuera de ella desde el que se realizara la prestación de servicios, o que, en defecto de tal sede de actividad económica o EP, tuviera su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad. En estos casos, aunque los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y de televisión fueran prestados desde fuera de la Comunidad, los Estados miembros deberían considerar que la utilización o explotación efectivas de los servicios se llevaba a cabo en su territorio **(160)** cuando el receptor de los servicios fuera una persona no sujeto pasivo establecida, domiciliada o residente habitualmente en el mismo. En definitiva, estos servicios a consumidores finales comunitarios quedaban localizados y sujetos en el país miembro en que estuvieran establecidos, domiciliados o residieran habitualmente.

A partir de 1 de enero de 2015 **(161)** se prevé el mantenimiento de las medidas pero cambia su alcance –merced a los cambios que, con efectos de 1 de enero de 2013 **(162)** y 1 de enero de 2015 **(163)** , se habían introducido en las reglas particulares de localización de los servicios– y su aplicación por los Estados miembros resta potestativa (*… podrán considerar*). Comprenden los siguientes servicios:

– Prestaciones de servicios a los que se aplican las disposiciones generales de localización territorial (artículos 44 y 45 Directiva 2006/112/CE modificados por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE).

– Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (artículo 56.1 ídem).

– Arrendamientos de un medio de transporte, excepto a corto plazo, a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (artículo 56.2, párrafo primero, modificado por artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE).

– Arrendamiento de una embarcación de recreo, a excepción del arrendamiento a corto plazo, una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (artículo 56.2, párrafo segundo, modificado por artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE).

– Servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión y servicios prestados por vía electrónica enumerados en el anexo II (artículo 58 modificado por el artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE).

– Prestación de servicios fuera de la Comunidad a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo restantes **(164)** (artículo 59 después de su modificación por el artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE).

Acorde con el cambio del criterio principal de localización de los servicios a sujetos pasivos destinatarios de los mismos, el **mecanismo de la inversión del sujeto pasivo** será de aplicación obligatoria a los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujetos pasivos identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de las prestaciones de servicios, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no está establecido en el territorio del Estado miembro en el que se localice la operación **(165)** . En este punto debe tenerse en cuenta que tiene la consideración de sujeto pasivo no establecido en el territorio del Estado miembro de que se trate, en el que se localice la operación, aquel sujeto pasivo que, teniendo un EP en dicho Estado miembro, haya prestado el servicio sin que dicho EP intervenga como proveedor del mismo **(166)** . Los sujetos pasivos que resulten deudores del IVA por inversión del sujeto pasivo **(167)** tienen la obligación de identificarse y formular un **estado recapitulativo** de las adquisiciones y servicios que queden gravadas –no las exentas– como consecuencia de la inversión.

El **régimen de ventanilla electrónica única**, aplicado a los servicios electrónicos y servicios prestados por vía electrónica y prorrogado hasta 31 de diciembre de 2014 **(168)** , se extiende, con carácter indefinido **(169)** , a partir de 1 de enero de 2015 **a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos**, quedando desglosado en dos regímenes en función de si los proveedores no están establecidos en Comunidad o sí establecidos en ella pero no en el Estado miembro de consumo: **Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad** y **Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo** **(170)** . Ambos regímenes se entienden, respectivamente, como **régimen exterior a la Unión** y **régimen de la Unión** **(171)** .

En el **régimen exterior a la Unión** la definición de **sujeto pasivo no establecido en la Comunidad,** queda restringida a los efectos de dicho régimen, considerando como tal a todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad **ni posea en él un EP** y que no esté obligado por otro motivo a estar identificado a efectos del IVA.

Al régimen se puede acoger cualquier sujeto pasivo no establecido que preste los servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (normalmente consumidores finales B2C) y que esté establecida en un Estado miembro o que tenga en él su domicilio o residencia habitual. El régimen abarca a todos esos servicios prestados en la Comunidad, cualesquiera que sean los Estados miembros en que opere. Para acogerse al régimen especial, el sujeto pasivo no establecido debe optar –pudiendo elegir libremente cualquiera– por un Estado miembro para declarar, por vía electrónica, el inicio, cese o cualquier modificación de la actividad, recibiendo por el mismo medio el número de identificación que le asigne el Estado miembro elegido, así como para presentar declaraciones periódicas, y efectuar ingresos en la cuenta bancaria designada por el Estado miembro de identificación, teniendo la obligación de mantener un registro de las operaciones del régimen especial (durante 10 años contados a partir del 31 de diciembre del año en que se hubiera realizado la operación) que deberá facilitar por vía electrónica a petición del Estado miembro de identificación y al de consumo.

En su caso, sin que puedan beneficiarse del régimen de deducciones, tendrán derecho a la devolución del IVA, regulada en la Decimotercera Directiva del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, sin que quede supeditada a la reciprocidad de terceros estados ni a la exigencia de designación de representante fiscal, exclusión de determinados gastos o condiciones complementarias.

Al **régimen de la Unión** se puede acoger el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo, que se define, a efectos de este régimen, como todo sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un **EP**, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un EP.

El sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo no puede elegir el Estado miembro de identificación. Ha de relacionarse, como Estado miembro de identificación, con el Estado miembro en cuyo territorio tenga establecida la sede de su actividad económica o, cuando no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que tenga un EP. Si no tiene establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tiene en ella más de un EP, puede elegir, como Estado miembro de identificación aquel en el que haya uno de ellos y en el que el sujeto pasivo indique que se acoge al presente régimen especial. La decisión vincula al sujeto pasivo durante el año civil que corresponda y los dos años civiles siguientes. Como número de identificación utilizará el número individual de IVA con el que venía operando en dicho estado. El régimen abarca todos los servicios propios del mismo prestados en toda la comunidad y el funcionamiento, por lo demás, es similar al anterior.

En punto al **derecho a obtener devoluciones**, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo y acogido al presente régimen especial, con carácter general, no deducirá, con respecto a los impuestos soportados relacionados con actividades sometidas al presente régimen especial, ninguna cantidad de IVA con arreglo al régimen normal, pero podrá beneficiarse del régimen de devoluciones a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, regulado por la Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, modificada por la Directiva 2010/66/UE del Consejo de 14 de octubre de 2010 **(172)** . Si desarrolla también en el Estado miembro de consumo actividades no cubiertas por el régimen especial por las que está obligado a inscribirse a efectos del IVA, deducirá el impuesto soportado en relación con las actividades cubiertas por el presente régimen especial en la declaración de IVA presentada conforme al régimen normal del impuesto **(173)** .

Por lo que se refiere a **entregas de bienes**, el tratamiento dado en la Sexta Directiva a las **entregas de gas a través de una red de gas natural** y **entregas de electricidad** es modificado por la Directiva 2009/162/CE **(174)** para solucionar un problema de interpretación **(175)** y dar el mismo trato a las **entregas de calor o de frío (176) a través de redes de calefacción y refrigeración (177)** . Así, en cuanto a las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad, se añade y aclara, *"o de cualquier otra red conectada a dicha red"*. Y, en cuanto al criterio de localización, **se gravarán todas en destino o lugar de consumo (178)** : el lugar de esas entregas a un sujeto pasivo revendedor (comercio B2B) será donde tenga la sede de su actividad económica o disponga de un **EP** para el cual se entregan los bienes, o, de no existir la sede de actividad económica o el **EP** mencionados, el lugar en el que tenga su domicilio permanente o su residencia habitual. En cambio, cuando no se entreguen a un sujeto pasivo no revendedor (B2C), se consideran realizadas en el lugar donde el adquiriente realiza el uso y consumo efectivos de los bienes.

Con el mismo objetivo respecto de los **servicios de provisión de acceso a las redes de gas situadas en el territorio de la Comunidad** se añade *"o a una red conectada a dicha red"*, a la par que se incorporan los servicios de provisión de acceso a las redes de calefacción o refrigeración, o el transporte o la distribución a través de dichas redes o sistemas así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con estos **(179)** . Recordemos que a estos servicios de acceso les son de aplicación las reglas de localización generales de los artículos 44 y 45 y la particular del 59 de la Directiva 2006/112/CE redactados por la Directiva 2008/8/CE.

Estas medidas se complementan, por un lado, con la **no consideración como transferencia con destino a otro Estado miembro** de la entrega de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, la entrega de electricidad o la entrega de calor o de frío, a través de las redes de calefacción o de refrigeración **(180)** . Asimismo, se extiende la **exención de la importación** de gas a través del sistema de distribución de gas natural y la importación de electricidad a la importación de gas a través de una red de gas natural o de cualquier red conectada a dicha red o de gas natural introducido desde buques de transporte de gas en una red de gas natural o una red previa de gasoductos, electricidad, o calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración **(181)** .

Sin que afecte a los criterios de localización del hecho imponible, la **Directiva 2013/43/UE (182)** , ante la advertencia de fraudes, entre otros sectores, en los suministros de gas y electricidad y servicios de telecomunicaciones, incorporó **las entregas de gas y electricidad a un sujeto revendedor, las entregas de certificados de gas y electricidad y los servicios de telecomunicaciones** al mecanismo articulado por la **Directiva 2010/23/UE (183)** de aplicación optativa y temporal de la **inversión del sujeto pasivo** a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude, disponiendo que hasta el 31 de diciembre de 2018 y por un período mínimo de dos años, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de los bienes y servicios **(184)** . Al mismo tiempo, la **Directiva 2013/42/UE (185)** deja la misma medida en manos de los Estados miembros como mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA para salir al paso de modalidades específicas de fraude fiscal repentino y masivo especialmente a través de la **utilización de medios electrónicos**, que facilitan el comercio ilícito rápido a gran escala, al haber demostrado su eficacia para atajar el fraude.

Finalmente, las reglas de localización del hecho imponible influyen en las **normas aplicables a la facturación (186)** y al **contenido de las facturas (187)** . En principio, la facturación se regirá por las del Estado miembro en que se considere efectuada la entrega o la prestación de servicios. Ahora bien, la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que el proveedor o prestador esté establecido o tenga un EP a partir del cual se efectúa la entrega o la prestación, o en ausencia de tal lugar de establecimiento o EP, en el Estado miembro en que el proveedor o prestador tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, cuando el proveedor no esté establecido en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, o su establecimiento en ese Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios **(188)** y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios. Sin embargo, serán de aplicación las normas del Estado miembro en que se localice la operación en caso de expedición de la factura por el destinatario (facturación por el destinatario). Tampoco serán de aplicación las normas del Estado miembro cuando se considere que la entrega de bienes o la prestación de servicios no se efectúe en la Comunidad.

B) CONSOLIDACIÓN Y AJUSTE DE LA DOCTRINA DEL TJUE

Durante esta etapa la jurisprudencia de TJUE sobre el EP reafirma y precisa el concepto configurado bajo la Sexta Directiva e incorporado a la actual normativa y lo adapta a los cambios del criterio de localización territorial.

Así, sobre la necesidad de que para ser considerado EP se tengan que realizar operaciones desde el mismo, la ya citada Sentencia de 25 de octubre de 2012 (casos Daimler A/G y Widex A/S, asuntos acumulados 318/11 y 319/11) declara expresamente, en sentido negativo, que un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro y que únicamente realiza en otro Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, con exclusión de operaciones imponibles, no tiene en ese otro Estado miembro un EP desde el que se realizan operaciones, sin que esta afirmación quede desvirtuada por el hecho de que el sujeto pasivo tenga, en el Estado miembro de la solicitud de devolución, una filial propiedad suya al 100 %, cuyo objeto consiste casi exclusivamente en prestarle varios servicios relativos a la realización de pruebas. Tampoco constituiría un EP una sucursal integrada en un grupo al que un Estado miembro le haya atribuido un número de identificación fiscal.

En la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, Caso Skandia America Corp., filial de Sverige (asunto C-7/13), sin perjuicio de reafirmar los requisitos de independencia, autonomía y asunción de riesgo exigibles a un EP para ser considerado como tal respecto de una entidad no residente a la que pertenece **(189)** , se precisa que los servicios prestados por una sociedad no residente a una sucursal suya integrada en un grupo de personas vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y organizativo, que haya sido considerado como sujeto pasivo por un

Estado miembro **(190)** y le ha atribuido un número de identificación fiscal, son servicios prestados no a la sucursal sino al grupo a efectos del IVA, que pasa a ser, en tanto destinatario, deudor del impuesto exigible **(191)** .

Modificado el criterio principal de localización de los servicios fijando el punto de conexión fiscal en sede del destinatario **(192)** , y planteada ante el Tribunal la cuestión de interpretar cuál es el lugar en que el sujeto pasivo destinatario recibe los servicios, en la Sentencia de 16 de octubre de 2014, caso Welmory (asunto C-605/12), extiende *mutas mutandis* su doctrina sobre el artículo 9.1 de la Sexta Directiva al artículo 44 de la vigente **(193)** : "*… debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un «establecimiento permanente» en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos,* ***que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente***" **(194)** .

El interés de la declaración estriba en que, por una parte, la jurisprudencia anterior se correspondía a hechos imponibles imputables al EP del prestador de los servicios y, por otra, los hechos enjuiciados eran anteriores a que en el artículo 11 del Reglamento 282/2011 se recogieran los caracteres con los que la jurisprudencia había caracterizado el EP, una vez que, con efectos de 1 de enero de 2010, la Directiva 2008/8/CE hubiera cambiado el criterio de imputación del origen por el de destino. En opinión del Tribunal el artículo 11, incluso aunque no estaba en vigor en el momento de los hechos del litigio principal, procedía tenerlo en consideración dada la voluntad del legislador de la Unión de precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del Tribunal en la materia **(195)** .

Una vez más, el TJUE reitera que el punto de conexión prioritario de la prestación de servicios es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica por ser el más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios desde el punto de vista fiscal, por lo que la toma en consideración de otro establecimiento sólo opera en el caso de que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro **(196)** . Llega a calificar esta posición de **presunción** que permite evitar tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión fiscal **(197)** . Pero, a diferencia de ocasiones anteriores, el Tribunal acude esta vez para reforzar su criterio a la interpretación gramatical poniendo en valor la locución adverbial "*sin embargo*" (sic) con que arranca la segunda frase el artículo 44 la Directiva 2006/112 (después de su modificación por la Directiva 2008/8/CE): "*Esta última, al iniciarse con el adverbio «sin embargo» sólo puede ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior*". Disentimos de esta hermenéutica del Tribunal porque el significado de las expresiones utilizadas no tienen el sentido de crear una regla de excepción, sino más bien poner al nivel de la primera proposición una situación que, cuando se produce, se opone, limita, la teórica realidad contemplada en la proposición precedente. En la versión española del artículo 44 de la Directiva aparece la locución "*no obstante*", que tanto puede ser prepositiva, en el sentido de "*a pesar de*" –se entiende– lo dicho, como adverbial equivalente a "*sin embargo*", cuyo significado equivale a "*sin que sirva de impedimento*" **(198)** , expresando la idea de una oposición parcial **(199)** –se entiende– a lo anterior o lo dicho o enunciado con anterioridad. En la inglesa consta "*however*", adverbio que se utiliza para introducir una declaración que contrasta o parece contradecir algo que se ha dicho anteriormente **(200)** . En la francesa figura "*néanmoins*", adverbio con significados próximos a los de las citadas expresiones españolas **(201)** , al igual que en la alemana el adverbio "*jedoch*" **(202)** . El significado de los términos usados en los diferentes idiomas, sin perjuicio del matiz que aporta su propia etimología, expresan una misma idea de oposición, contradicción parcial, limitación que se utiliza para introducir una declaración que contrasta o parece contradecir lo dicho en precedencia porque las circunstancias no son iguales. El adverbio cumple su función complementaria o modificadora. Como las circunstancias, los hechos, varían, no encajan, no pueden ser tratados del modo previamente dicho, el punto de conexión que el Tribunal denomina prioritario no sirve. La oposición o la contradicción no es total, los hechos contemplados por la norma tributaria forman parte de la regla, son realizados por la misma persona, pero las prestaciones de servicios se producen en o desde un lugar distinto de su sede económica, en un EP que tiene la capacidad suficiente para realizarlos con sus medios o ser su destinatario efectivo, goza de un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en término de medios humanos y técnicos que le permiten recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho EP. Precisamente, lo que crearía el conflicto y no sería racional hubiera sido mantener el punto de conexión llamado prioritario por encima de la realidad económica de donde se suceden los hechos imponibles. Acertadamente, la Sentencia dictamina que la verificación de la concurrencia de las citadas circunstancias corresponde hacerla al juez nacional para determinar si, en el caso, la sociedad chipriota disponía en Polonia de los medios técnicos y humanos necesarios que le permitieran recibir los servicios prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para la gestión y el mantenimiento de un sitio de subastas en Internet así como la emisión y comercialización de los derechos de puja **(203)** . A estos efectos, el Tribunal descarta, lo que nos parece de especial interés por la precisa disección de prestaciones a que conduce su reflexión final, para determinar si la sociedad chipriota dispone de un EP en Polonia, el hecho de que ambas sociedades, vinculadas por un contrato de colaboración, formen un conjunto económico y que sus resultados beneficien esencialmente a los consumidores en Polonia, pues lo importante es distinguir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota de aquellas que esta última realiza a los consumidores en Polonia. Se trata de prestaciones de servicios distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes **(204)** .

Precisamente, es la realidad de que la prestación de un servicio se ha hecho desde un EP establecido en el Estado miembro del receptor del mismo, lo que lleva al TJUE a declarar al EP como sujeto pasivo deudor del IVA, aunque el destinatario se hubiera autoliquidado e ingresado el impuesto por entender que el prestador del servicio carecía de EP, en la Sentencia de 23 de abril de 2015, caso GST-Sarviz AG Germania, (asunto C-111/14). En el asunto –atinente a una doble denegación de devolución al prestador del servicio, que pagó el IVA mediada su comprobación por la administración, y de deducción al destinatario, que se lo había autorepercutido equivocadamente **(205)** –, resuelto, en cuanto a la cuestión mollar del litigio principal, declarando contraria al principio de neutralidad la disposición nacional que permitía denegar la devolución al prestador, siendo que al destinatario también se le negaba la deducción por no disponer del documento fiscal pertinente **(206)** , el TJUE declara que el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que solo es deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúa una prestación de servicios, cuando esta prestación se ha realizado desde un EP situado en el Estado miembro en el que se devenga el IVA. Y, añade, que el artículo 194 de la misma debe interpretarse en el sentido de que no permite a la Administración tributaria de un Estado miembro considerar deudor del IVA al destinatario de una prestación de servicios efectuada desde un EP del prestador, cuando tanto este último como el destinatario de los servicios están establecidos en el territorio de un mismo Estado miembro, aunque ese destinatario haya pagado ya el impuesto basándose en la suposición errónea de que dicho prestador no disponía de un EP en ese Estado.

III. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA ESPAÑOLAS DEL IVA

1. CONCEPTO Y TRANSCENDENCIA EN LAS LEYES DEL IVA

La incorporación del Reino de España a la Comunidad Económica Europea llevó aparejada la introducción del IVA adaptado a las disposiciones entonces vigentes de la Sexta Directiva. En consonancia con esta, la primera Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA 1985) **(207)** gravaba las mismas operaciones y su ámbito espacial de aplicación comprendía el territorio peninsular español e Islas Baleares quedando fuera Canarias, Ceuta y Melilla **(208)** , pero a diferencia de ella incorporó un concepto de EP, que incluía una serie de lugares que, con algunos más añadidos, ha llegado hasta el presente, tomándolo del artículo 5 MC OCDE, cuyos Comentarios, aun en el marco de tributos con distinta finalidad, han constituido fuente interpretativa de los pronunciamientos habidos, aun en sentido contrario para negar la condición de EP.

En paralelo con la Sexta Directiva, la LIVA 1985 invocaba el EP como criterio de localización de las operaciones sujetas a la normativa del

tributo español dentro de la regla general de determinación del lugar de las prestaciones de servicios basada en el principio de tributación en origen y también de las reglas especiales de locación de determinadas prestaciones de servicios cuya tributación se establece en función del de destino. Asimismo con ocasión de situar un conjunto de operaciones de agencias de viajes bajo una única prestación **(209)** .

Dentro de la **regla general**, para determinar si las prestaciones de servicios tenían lugar dentro o fuera del territorio de aplicación del IVA español **(210)** (TAIVA en adelante), los servicios se consideraban prestados en el lugar donde estuviera situada la sede de la actividad económica del prestador, que, a efectos del IVA, se situaba en el territorio donde el interesado centralizara la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que, además, careciera de establecimientos permanentes en otros territorios **(211)** . Ahora bien, si el sujeto pasivo ejercía su actividad con habitualidad y simultáneamente en el territorio peninsular español o islas Baleares y en Canarias, Ceuta y Melilla (territorio español no sujeto a IVA) o bien en el extranjero (tanto de la Comunidad como de fuera), los servicios se entenderían prestados donde radicara el establecimiento desde el que se realizara la prestación de los mismos **(212)** . Es decir, si el sujeto pasivo no tenía establecimientos permanentes en otros territorios, el servicio se localizaba en la sede; si la actividad económica se ejercía además de en el TAIVA en otros (fuera español –Canarias, Ceuta o Melilla–, comunitario o extranjero), **entraba en juego el EP como lugar de realización de la prestación, siempre que desde el mismo se hubiera realizado la prestación de los servicios**. En defecto de sede de la actividad económica o EP, se consideraba el lugar de prestación de los servicios el del domicilio de quien los prestara **(213)** .

La definición de **EP** de esta ley ha permanecido invariable. Se consideraba **EP cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales.** Y, **en particular**, atribuía dicha condición a la sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo; las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales; las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses; y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias **(214)** . A estos lugares se añadieron las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías, los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título, reflejados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA 1992) **(215)** , que la sustituyó. Han conformado sin cambios el concepto legal y contenidos del EP a efectos de la aplicación de la Ley del IVA vigente en todo su ámbito de aplicación **(216)** .

Los lugares señalados por la LIVA para ser EP deben reunir, por su eficacia directa, los requisitos del artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011: grado suficiente de permanencia, estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre y, en su caso, recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias del EP. No es suficiente, como el mismo precepto señala, el mero hecho de disponer de un número de identificación a efectos de IVA en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un EP.

Asimismo, en cuanto a la consideración de un EP como establecido en el TAIVA, a los efectos de su consideración como sujeto pasivo, la LIVA 1992 exige que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA. Se entiende que un EP interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas **(217)** .

Dentro de las **reglas especiales**, el **EP** ha sido considerado como criterio de localización de determinadas prestaciones de servicios **(218)** en las que el destinatario era considerado sujeto pasivo del IVA cuando las prestaciones eran realizadas por personas o entidades no establecidas en España y el destinatario era un empresario o profesional para el que se realizaba la operación **(219)** . Dicho de otro modo, la **inversión del sujeto pasivo** no se producía cuando el destinatario estaba domiciliado en un Estado miembro de la CEE y no era empresario o profesional o bien los servicios prestados no estaban relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo. La carga de la prueba de la condición del destinatario incumbía al sujeto pasivo que prestara el servicio. Desde la perspectiva interna significaba que las prestaciones de servicios efectuadas por sujetos pasivos del IVA español a sujetos pasivos con sede, establecimiento o domiciliado establecidos en otro país de la Comunidad o fuera de ella no quedaban sujetas en el interior del país y, en cambio, los servicios recibidos por sujetos pasivos del IVA español sí. A los efectos de la ley se consideraban establecidos en un determinado territorio los sujetos pasivos que tuvieran en el mismo la sede de su actividad económica, un **EP** o su domicilio **(220)** .

Las modificaciones de la Sexta Directiva, que en el ámbito del IVA posibilitaron la creación del mercado interior, motivaron la derogación de la LIVA 1985 y su sustitución por la LIVA 1992. Esta ley ha ido incorporando los sucesivos cambios de la normativa comunitaria referida en apartados anteriores, por lo que, hecha la obligada referencia a la primera ley del IVA, nos centraremos en la vigente.

La LIVA 1992 incorporó el nuevo hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes y los preceptos reglamentarios de desarrollo de la anterior que debían estar en la misma por afectar al hecho imponible y a las exenciones. En lo tocante a la localización del hecho imponible, define con mayor exactitud el ámbito territorial del IVA, especificando qué comprende y qué se entiende por Estado miembro, Territorio de un Estado miembro, interior del país, Comunidad y territorio de la Comunidad y Territorio y país tercero **(221)** . Referido al Reino de España, Ceuta y Melilla quedan excluidas de la condición de Estado miembro, Territorio de un Estado miembro o interior del país por no estar comprendidas en la Unión Aduanera, y Canarias en cuanto territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

El **EP** como criterio específico de localización territorial en la actual ley se proyecta sobre la determinación del **lugar de realización de algunas entregas de bienes** y de las **prestaciones de servicios** e influye en la configuración de los **sujetos pasivos**, los **regímenes especiales** de **telecomunicaciones**, de **radiodifusión o de televisión** y a los **prestados por vía electrónica** y **del grupo de entidades, así como** en el **régimen de devoluciones** y cumplimiento de **obligaciones formales y materiales.**

Como **punto de localización territorial de entregas de bienes,** el **EP** se tiene en cuenta en las **entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red**, **las entregas de electricidad** o **las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración**. La tributación de estas operaciones es fruto de la adaptación gradual a la normativa comunitaria de liberación de los mercados de gas y electricidad destinada a completar el mercado interior de estos productos **(222)** .

Con carácter general, las entregas de gas, electricidad, calor o frío en las condiciones expresadas se consideran entregas sujetas al IVA **(223)** ; están exceptuadas de su asimilación a entrega de bienes cuando la transferencia de dichos bienes es hecha por el propio sujeto pasivo con destino a otro Estado miembro para afectarlos a las necesidades de su empresa en ese otro estado **(224)** ; no constituyen adquisiciones intracomunitarias **(225)** cuando se corresponden con entregas que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con los criterios de localización que seguidamente expondremos **(226)** ; y su importación está exenta con independencia del lugar en el que deban considerarse efectuadas la entregas de dichos bienes, alcanzando la exención a las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo o en una red previa de gaseoductos **(227)** .

Con tales premisas, en la sujeción de las entregas de estos bienes en el TAIVA, conforme al criterio de tributación en destino, cabe diferenciar las **adquisiciones realizadas por empresarios o profesionales revendedores** de estos bienes (comercio entre empresarios para revender o negociar, por sus siglas en inglés B2B) de las **realizadas por cualesquiera otras personas para su uso o consumo** (ya se trate de un consumidor particular, B2C, o un empresario o profesional con ocasión del ejercicio de su actividad empresarial o profesional o cualesquiera

otras personas para el desarrollo de cualquier otra actividad aunque no realice entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas, B2B).

En el primer caso, quedan **sujetas al IVA español** cuando las **entregas se efectúan a un empresario o profesional revendedor** que tenga la sede de su actividad económica o **posea un EP** o, en su defecto, su domicilio **en el citado territorio**, **siempre que dichas entregas tengan por destinatarios** a dicha sede, **EP** o domicilio. La condición de empresario o profesional revendedor se atribuye a **aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío** consista en su **reventa** y el **consumo propio** de los mismos sea **insignificante** **(228)** .

En el segundo, **quedan sujetas cualesquiera otras entregas**, cuando **el adquirente, no revendedor**, **efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del Impuesto**. Se considerará que tal uso o consumo se produce en el territorio español cuando **el contador** en el que se efectúe su medición se encuentre en el mismo. Si el contador no se encontrare en el territorio de aplicación del IVA, la operación no estará sujeta. Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un EP o, en su defecto, su domicilio, **siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios** a dicha sede, un **EP** o el domicilio.

Referidas las entregas de dichos bienes a un **EP**, significa que para la localización y sujeción de las entregas en el TAIVA, en el primer caso, **el destinatario de las adquisiciones ha de ser un EP situado en dicho territorio**. La Directiva 2006/112 vincula la adquisición con el EP al decir que "*… o dispone de un **EP para el cual se entregan los bienes***". Aunque la LIVA 1992 solo dice que el **EP** sea destinatario de las entregas, la duda que se plantearía de si en la fase previa de la entrega, la que precede a la puesta a disposición de estos bienes al EP, los recursos humanos y medios técnicos de que esté dotado el EP deben intervenir en las operaciones de adquisición, fue despejada en el párrafo segundo del apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 22/2005 que adaptó la Directiva 2003/92/CE. Expresamente dice que la consecución de un auténtico mercado interior de gas y electricidad… *"obliga a la localización de las entregas de gas y electricidad a revendedores en el lugar en el que estos tengan la sede de su actividad, EP o, en defecto de los anteriores, el lugar de su domicilio, **siempre que sean dichos lugares aquellos desde los que se ha contratado el suministro"***. No obstante, entendemos que, en caso de que hubiese faltado, la interpretación conjunta del ordinal 1º del apartado Siete del artículo 68 LIVA 1992 con el artículo 84.Dos LIVA 1992, más los requisitos exigidos por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de aplicación directa, conducirían a la conclusión de la necesidad de que el EP interviniera activamente, con los medios humanos y materiales y dotado de facultades para llevar a cabo las operaciones de la adquisición cuya entrega determina su condición de sujeto pasivo.

Cuando conforme a las reglas de localización de estas operaciones la entrega se entienda producida en el TAIVA, en principio, el **sujeto pasivo** será la persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional establecido en el TAIVA y realice tales entregas (el proveedor), cualquiera que fuera la condición del destinatario de las entregas (cliente B2B o B2C) **(229)** , ya las adquiera para revender o consumirlas en su actividad empresarial o profesional, ya para el consumo particular. A estos efectos, se debe tener en cuenta que la **condición de establecidos en el TAIVA** recae en los **sujetos pasivos** que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un **EP que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto** en los términos que antes se ha dicho **(230)** .

El sujeto pasivo que realiza operaciones sujetas a través de un EP debe cumplir en el TAIVA con las obligaciones materiales y formales establecidas para los sujetos pasivos en la LIVA 1992 **(231)** y las censales en la legislación general aplicable del territorio en el que se haya domiciliado fiscalmente **(232)** . Ahora bien, cuando el proveedor es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto y el cliente, empresario o profesional adquirente de los bienes, sea o no sea revendedor, está identificado en el territorio, tiene un número de identificación fiscal asignado por la Administración española y se lo comunica al proveedor no establecido, se produce la **inversión del sujeto pasivo**, pasándolo a ser los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, destinatarios de las entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto **(233)** .

El mercado de las entregas de gas, electricidad, frío o calor se completa con las **prestaciones de servicios de acceso a las redes de gas natural** situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el **transporte o distribución a través de dichas redes**, así como la **prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los mismos servicios**. Todos estos servicios no se entenderán realizados en el TAIVA cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad. En caso de que el destinatario de estos servicios sea un empresario o profesional que actúe como tal y esté establecido (sede de la actividad económica, EP, domicilio o residencia habitual) en otro estado miembro de la Comunidad tampoco estará sujeto en el TAIVA sino en el de destino.

La **localización de las prestaciones de servicios en el TAIVA a partir del EP** se contempla en las **reglas generales** de determinación de su lugar de realización, en el **régimen especial de las agencias de viajes** y, específicamente, **en alguna de las especiales** con algún tipo de incidencia en las restantes. Unas y otras obedecen a la generalización del principio de tributación en destino de los servicios. Dentro de las primeras, la LIVA 1992 diferencia en función de la condición del destinatario de los servicios, siendo necesario tener en cuenta como **premisa** que, a los solos efectos de las reglas de localización generales, especiales y de transportes comunitarios de bienes cuyo destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, **la ley reputa como empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados** a quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al IVA y a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA por la Administración española **(234)** .

Las **reglas generales de localización de las prestaciones de servicios** distinguen en función de la condición del destinatario.

Tratándose de un **destinatario de servicios** que sea un **empresario o profesional que actúe como tal** (B2B comercio entre empresarios) y radique **en el TAIVA** la sede de su actividad económica, o **tenga en el mismo un EP** o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de **servicios que tengan por destinatarios** a dicha sede, **EP**, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste, **la prestación del servicio se entenderá realizada y estará sujeta en el TAIVA** **(235)** . El **sujeto pasivo** será el **prestador del servicio establecido en el TIVA** **(236)** . En cambio, si el **prestador no está establecido** (no tiene la sede de su actividad económica, el servicio no se ha efectuado desde un establecimiento sito en el territorio, ni está domiciliado ni reside habitualmente en el mismo), el **sujeto pasivo**, por el **mecanismo de la inversión**, será el cliente destinatario del servicio establecido en el TIVA que tenga la condición de empresario o profesional, y si lo es porque tiene un EP en el TAIVA, debe ser este el que reciba el servicio para su utilización en provecho de la actividad del mismo **(237)** .

Cuando **el destinatario del servicio no reúne aquellas condiciones** (consumidor final en el B2C) pero **el prestador es un empresario o profesional establecido en el TAIVA,** por tener la sede de su actividad económica o **EP desde el que lo presta** o, en defecto de ambos, el lugar de su domicilio o residencia habitual, **la prestación del servicio se entiende realizada y sujeta en el TAIVA** **(238)** **y** el **prestador del servicio será el sujeto pasivo** **(239)** .

Esta última regla tiene **excepciones** para **determinadas prestaciones de servicios** **(240)** en las que no se entenderá el servicio prestado en el TAIVA cuando tal destinatario (consumidor en el B2C) esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que lo esté en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla (territorios españoles en los que no se aplica el IVA) **(241)** . Los servicios en cuestión prestados por establecidos en el TAIVA a dichos destinatarios establecidos fuera de la Comunidad no quedarán sujetos en el TAIVA, pero si el destinatario está establecido en Canarias, Ceuta o Melilla sí quedará sujeta la prestación en el TAIVA, constituyendo una excepción a la aplicación del criterio de tributación en destino ya que el impuesto será repercutido en origen por el prestador establecido en el TAIVA, en calidad de sujeto pasivo **(242)** , al cliente consumidor establecido en esos territorios españoles.

Aunque se anticipe la exposición de **una de las reglas especiales**, a modo de **cláusula de cierre** para evitar supuestos de no imposición, doble imposición o distorsiones de la competencia, si cualquiera de las prestaciones de servicios del párrafo anterior se localizara fuera de la Comunidad pero su **utilización o explotación efectiva tuviera lugar en el TAIVA** y el **destinatario** de los servicios fuera un **empresario o profesional** actuando como tal, el servicio se consideraría localizado en el TAIVA **(243)** y el sujeto pasivo sería el prestador del servicio **(244)** .

En un orden parecido, se debe adelantar una **regla** más bien **particular**. En cualquiera de las prestaciones de servicios contempladas en las reglas generales y especiales **(245)** que queden sujetas en el TAIVA, cuando el **destinatario es una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional**, será sujeto pasivo dicha persona jurídica destinataria cuando la prestación del servicio sea realizada por empresarios o profesionales no establecidos en el TAIVA, o, a los efectos aquí traídos, **desde un EP** situado fuera del TAIVA **(246)** .

Dentro de las **reglas especiales de localización** **(247)** el **EP** como punto de conexión específico solo se contempla en los **arrendamientos a largo plazo de embarcaciones de recreo** a **destinatarios** que **no** tengan la condición de **empresario o profesional** actuando como tal. Tales arrendamientos se entenderán prestados en el TAIVA cuando las embarcaciones se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el TAIVA siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un **EP situado en dicho territorio** **(248)** . El **sujeto pasivo** será el arrendador de la embarcación.

Aunque en las demás reglas especiales el EP no figure como punto de localización de servicios, incide en una serie de aspectos cuando el sujeto pasivo que presta los servicios tuviera dicha condición y estuviera establecido en el TAIVA o el destinatario de los servicios también lo fuera.

En los **servicios relacionados con bienes inmuebles** **(249)** que fueran, a su vez, establecimientos de hostelería, acampamento y balneario y lugares de los servicios de restauración podrá haber **coincidencia entre lugar del EP y lugar de realización del servicio** cuando los respectivos inmuebles reunieran también la condición de ser EP del empresario o profesional prestador del servicio ubicado en el TAIVA. Si el EP coincide con el lugar del inmueble con el que se relaciona el servicio, la prestación del servicio se localizará en el TAIVA, el EP estará establecido en el mismo y tendrá la condición de sujeto pasivo. Por otra parte, el arrendamiento o cesión de uso de inmuebles, incluidas viviendas amuebladas, sitos en el TAIVA puede ocasionar a un sujeto pasivo prestador de dichos servicios, cuya sede de actividad económica estuviera fuera del TAIVA, la atribución de un EP en el TAIVA adquiriendo la condición de empresario o profesional actuando como tal desde el mismo.

A su vez, en las **operaciones de mediación en nombre y por cuenta ajena** cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, cuando la operación subyacente objeto de intermediación sea realizada desde un EP sito en el TAIVA, el punto de localización del servicio de mediación coincidirá con el de la operación intermediada **(250)** . Este punto de conexión no juega en los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando en su condición de tal. Cuando estos se entiendan realizados fuera de la Comunidad pero su utilización o explotación efectiva se realizan en TAIVA, se considerarán prestados en este **(251)** .

En cuanto a **los servicios de acceso** a lugares donde se celebren determinadas manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y **los servicios accesorios al mismo**, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio, la prestación del servicio se entiende localizada y sujeta en el TAIVA **(252)** . **Sujeto pasivo** del servicio de acceso será el empresario o profesional actuando como tal establecido en el TAIVA (sede de la actividad económica, **EP**, domicilio, residencia) que recibe el servicio cuando el prestador de los servicios de acceso no está establecido en el TAIVA. Quedan excluidos de la aplicación de esta regla especial los servicios de acceso a tales manifestaciones y los accesorios a los mismos que no se presten a empresarios o profesionales actuando como tales, que quedarán reconducidos a la regla especial de los restantes servicios. Así, el resto de servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten materialmente en el TAIVA y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, se entenderán realizados en el TAIVA y el sujeto pasivo será el prestador de los servicios **(253)** . Si el destinatario del servicio relacionado, p.e. la organización de una exposición, fuera un empresario o profesional no establecido y el servicio fuera prestado por un sujeto tampoco establecido en el TAIVA, aunque la exposición se llegue a celebrar en el TAIVA, se sigue la regla general y no se considera realizada en el mismo, con independencia de que la propia celebración se celebre en el TAIVA y queden sujetos los servicios de acceso a la misma.

El mismo tratamiento corresponderá a los **servicios accesorios a los transportes** tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares (mantenimiento, almacenaje…), y los trabajos y las **ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales** y los **informes periciales y dictámenes relativos a dichos bienes**, **prestados materialmente en el TAIVA cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal**. Quedarán sujetos en el TAIVA, y al prestador de tales servicios materialmente realizados en el TAIVA, en caso de que no tuviera la sede de su actividad económica en el mismo, dichas prestaciones le conferirán la tenencia de un **EP** y la condición de sujeto pasivo establecido, al conllevar, lógicamente, la prestación de tales servicios la ordenación de factores de producción, materiales y humanos o uno de ellos en el territorio y su realización el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en el territorio. Si el destinatario fuera un empresario o profesional se aplica la regla general de localización en sede del destinatario. Si el destinatario fuera una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y, en su caso, la prestación se realizara por un empresario o profesional no establecido, tal destinatario tendrá la condición de sujeto pasivo.

En los **arrendamientos de medios de transporte** **(254)** , los a corto plazo **(255)** se entenderán realizados en el TAIVA cuando los medios se pongan en posesión del destinatario en dicho territorio cualquiera que sea su condición, así como en los a largo plazo (con la especialidad dicha de las embarcaciones de recreo) cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el TAIVA. El sujeto pasivo será el prestador del servicio. Si dicho destinatario no se encuentra establecido… la operación no se localizará en el TAIVA. No obstante, en los arrendamientos de transporte sin distinción, que conforme a cualquiera de las reglas de localización no se entendieran realizados en la Comunidad, pero su explotación o utilización efectiva tuviera lugar en el TAIVA, se consideran prestados en este, siendo sujeto pasivo el prestador de los servicios o, en su caso, el empresario o profesional arrendatario de los medios de transporte que realizara la utilización o explotación efectiva de los medios arrendados y estuviera establecido en el TAIVA.

En cuanto a los **servicios de transporte de pasajeros**, cualquiera que sea su destinatario, y de bienes, distintos de los intracomunitarios de bienes, cuyo destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, se entenderán realizados en el TAIVA por la parte de trayecto que discurra por el mismo **(256)** . El sujeto pasivo de tales servicios será el prestador del servicio. En el caso del transporte de bienes, cuyo

destinatario sea un empresario o profesional, no resulta de aplicación la regla especial sino la general, siendo sujeto pasivo el prestador establecido en TAIVA. Normalmente se tratará de un sujeto pasivo establecido, bien porque cuente con la sede de la actividad económica dentro del territorio o bien con un EP por contar con los recursos humanos, logísticos y materiales adecuados a la prestación del servicio de transporte. Si el destinatario es un empresario o profesional actuando como tal y el prestador no se considerase que estuviera establecido, se invertiría el sujeto pasivo siéndolo el destinatario. Si el destinatario no estuviese establecido en el territorio y tampoco el transportista, la operación estaría sujeta en el TAIVA, no se invertiría el sujeto pasivo por lo que el sujeto pasivo sería el transportista.

Los **servicios de restauración y catering a bordo de buques, aviones o trenes en transportes de pasajeros** en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad intracomunitarios, se entenderán realizados en el TAIVA cuando el lugar de inicio se encuentre en el mismo. En los transportes de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considera un transporte distinto. En los restantes, cuando se presten materialmente en el TAIVA **(257)** . La condición de sujeto pasivo de estas prestaciones corresponderá al prestador de los servicios.

En cuanto a los **servicios prestados por vía electrónica**, los de **telecomunicaciones**, de **radiodifusión** y de **televisión (258)** , la **regla especial** establece que cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (B2C consumidor final), siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAIVA, se entienden realizados en el TAIVA (Península e Islas Baleares), **siendo indiferente que sean prestados los servicios desde la sede de la actividad económica o de un EP del proveedor situado fuera o dentro de la Comunidad o dentro o fuera del Estado miembro (259)** . La novedad de la regla aplicable a partir de 1 de enero de 2015 es que ya no queda sujeta en el TAIVA la prestación del servicio hecha desde la sede o un EP de un empresario o profesional establecido en el TAIVA cuando el destinatario está domiciliado en el territorio de otro Estado miembro de la Comunidad distinto de España o fuera de la misma, mientras que hasta el 31 de diciembre de 2014 la operación quedaba sujeta al TAIVA español y el prestador del servicio era el sujeto pasivo que debía repercutir el impuesto (ídem en el otro sentido cuando el consumidor final estaba establecido en otro Estado miembro de la Comunidad).

En estos servicios la **combinación de la regla especial con las generales** depara diversas posibilidades. En caso de que **el prestador del servicio esté establecido en el TAIVA y el destinatario del mismo sea un consumidor final domiciliado en el TAIVA la oper**ación estará sujeta y el prestador tendrá la condición de sujeto pasivo **(260)** . Dichos servicios del mismo prestador no estarán sujetos en el TAIVA si el consumidor final está establecido en Canarias, Ceuta o Melilla, otro Estado miembro de la Comunidad o fuera de la Comunidad. También se entienden realizados en el TAIVA los servicios en cuestión cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el TAIVA la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un EP o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, EP, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste **(261)** . Si el prestador del servicio no está establecido en el TAIVA, se produce la inversión del sujeto pasivo condición que recaerá en el empresario o profesional destinatario **(262)** . Si el destinatario empresario o profesional estuviera establecido en Canarias, Ceuta o Melilla, el servicio no estaría sujeto al IVA (con independencia del tributo aplicable en estos territorios, Impuesto General Indirecto Canario o Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación respectivamente), de igual manera que si lo estuviese en otro Estado miembro de la Comunidad distinto de España (en el que quedaría sujeta a su respectivo IVA y régimen especial de la Unión que luego se dirá) o fuera de la misma. Cuando **la prestación de estos servicios se realiza desde otro Estado miembro** distinto de España (prestador establecido en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad) y el destinatario no es un empresario o profesional actuando en su condición de tal pero está establecido, tiene su residencia o domicilio habitual en el TAIVA, la prestación de los servicios se entiende realizada en el TAIVA (hasta 31 de diciembre de 2014 se localizaba en el Estado miembro del prestador) sin que tenga lugar la inversión del sujeto pasivo **(263)** , por lo que el sujeto pasivo será el prestador de estos servicios que deberá identificarse en el TAIVA y, en su caso, optar por el régimen de ventanilla electrónica única del **régimen especial de la Unión (264)** . Este régimen especial no resulta de aplicación **a los servicios prestados en el TAIVA** por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad o un EP en el mismo territorio. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del IVA. **Cuando la prestación de estos servicios se realiza desde fuera de la Comunidad** y, al igual que antes, el destinatario es un consumidor final establecido en el TAIVA, la prestación de los servicios se entiende realizada en citado TAIVA, sin que tampoco se invierta el sujeto pasivo, por lo que el prestador tendrá que identificarse y, en su caso, optar por el régimen de ventanilla electrónica única del **régimen especial exterior de la Unión (265)** .

Finalmente, como **cláusula de cierre**, cuando conforme a las reglas generales o especiales aplicables estos servicios se localizaran fuera de la Comunidad (territorios o países terceros y, referidos al Reino de España, Canarias, Ceuta y Melilla, además de los restantes mencionados en el artículo 3 LIVA 1992), pero su utilización o explotación efectivas se realicen dentro de la Comunidad en el TAIVA español, se considerarán sujetos en el mismo para evitar su no imposición **(266)** .

En el **régimen especial de agencias de viaje** el criterio de localización no ha cambiado. Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje siguen teniendo la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del viaje, y se entienden realizadas en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un **EP desde donde efectúe la operación (267)** .

En cuanto a la relevancia del **EP** en la conformación **del grupo de entidades (268)** se debe señalar que los establecimientos permanentes sitos en el TAIVA pueden integrarse dentro de un grupo de entidades. El EP puede, incluso, tener la condición de dominante del grupo respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo, pero, sin embargo por sí mismo no podrá constituir una entidad dependiente.

Los **establecimientos permanentes** desde los que se efectúen operaciones sujetas tributarán conforme a las reglas generales de gestión y liquidación del IVA presentando las declaraciones periódicas pertinentes en las que practicarán las deducciones y obtención de devoluciones que fueran procedentes. Sin embargo, un EP situado en el TAIVA, pero desde el que no se realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en el período, se entiende que no está establecido, por lo que para obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas deberá acudir a los regímenes especiales de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla o al de de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla **(269)** .

2. NOTAS JURISPRUDENCIALES

La caracterización del EP en la jurisprudencia española sobre el IVA ha estado influenciada por el hecho de que nuestra legislación interna acogió desde el principio un concepto de EP y una casuística que, luego ampliada, en lo esencial ha permanecido, tomándola del **artículo 5 MOCDE**, cuyos **Comentarios**, aun en el marco de tributos con distinta finalidad, han constituido una **indudable fuente interpretativa**. En el ramillete de pronunciamientos elegidos como representativos, en los argumentos del Tribunal Supremos se entremezclan la discusión de la necesidad o no de acudir a los criterios elaborados en el campo de la imposición directa con la notas que atribuye al EP para ser considerado como tal en el IVA.

La influencia del concepto de EP del MC OCDE se refleja en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009** (Rec. 10106/2003) que, ante el silencio de la LIVA sobre si cabe computar en los doce meses las obras realizadas por los subcontratistas **(270)** , no ve inconveniente en que la sentencia de instancia acuda al contexto normativo en el que se encuentra el tratamiento que se hace en el Impuesto sobre Sociedades o en el pertinente Convenio para evitar la doble imposición, aunque se refiera a tributos distintos del IVA, y, en concreto, a su interpretación en los **Comentarios al MOCDE** que, **aunque no tienen fuerza normativa**, desempeñan un papel principalísimo

para delimitar significados de los conceptos y términos utilizados por los convenios conformados con arreglo al MOCDE, por la seguridad jurídica que proporciona acudir a los mismos **(271)** .

Aunque no encuentra inconveniente, el Tribunal Supremo en la **Sentencia de 26 de diciembre de 2011** (Rec. 194/2009), entiende que **no es necesario acudir como criterio interpretativo a los Comentarios al MC OCDE**, **aunque no sea ilegítimo hacerlo**, por más que en los comentarios al modelo se contenga una definición completa y perfilada de lo que en ese contexto debe entenderse por EP.

Si embargo, a pesar de tal manifestación, en la **Sentencia de 14 de enero de 2013** (Rec. 2434/2010), con cita de las precedentes, no se limita a declarar que *"con arreglo a dicha doctrina,* ***no cabe despreciar el valor*** *que, como* ***criterio interpretativo de lo que ha de entenderse por EP****, pueden tener los* ***Comentarios al artículo 5º del MOCDE****,* ***pese a no ser directamente aplicables"***, sino que da un paso más porque, como seguidamente veremos, los toma en consideración para determinar desde cuándo existe una obra, el tiempo de duración incluyendo el de las subcontratas incluidas dentro de la contrata general y la inclusión de las actividades preparatorias y auxiliares.

Los caracteres con los **que la jurisprudencia configura el EP** en las sentencias escogidas son: **lugar fijo de negocios, desarrollo de la actividad desde el mismo, vinculación física con el territorio de aplicación del impuesto**, **continuidad**, **habitualidad**, **grado suficiente de permanencia**, **estructura de medios** adecuada que posibilite las operaciones, **dependencia de las agencias o representaciones para contratar**, **independencia entre establecimientos permanentes de una misma entidad**.

Las principales notas de las señaladas se recogen quintaesenciadas en la **Sentencia de 12 de mayo de 2011** [Rec. 3597/2007; confirmando la Sentencia del Tribunal Superior de Andalucía de 2 de abril de 2007 y la Resolución del TEAC de 9 de junio de 2000, R.G. 00/8837/1998]. Al analizar la letra a) del apartado Cinco del artículo 69 anterior [actual número Tres, 2º, letra a) del mismo artículo de la LIVA 1992, tras la reforma de la Ley 2/2010, de 1 de marzo] razona, en sentido negativo, que la **característica de continuidad y habitualidad** se **excluye** cuando la representación se ha limitado a **una sola operación**, por lo que el otorgamiento de poderes para la realización de una única operación resulta contrario a la idea básica que define la **permanencia**. Descendiendo al supuesto concreto afirmará que la particularización de los casos contemplados en la LIVA –*"sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo*"– sugiere la idea de que el mandante disponga de un **lugar fijo de negocios**, para **desarrollar su actividad**, y, desde luego no cabe confundir a la entidad que entre sus actividades se dedica a representar en determinadas operaciones a un tercero, con lo que **son las agencias o representaciones autorizadas dependientes de la entidad representada**, con un **grado suficiente de permanencia y estructura adecuada para hacer posible el conjunto de operaciones en relación con la prestación de servicios o actividad de la entidad principal**; **dependencia**, como criterio básico, que resulta extraño al de una entidad independiente ajena y autónoma a la entidad representada, que en modo alguno puede considerarse como EP de aquella entidad **(272)** .

En la meritada **Sentencia de 26 de diciembre de 2011** (Rec. 194/2009), el TS reclama como requisito la **vinculación física con el TAIVA** del lugar fijo de negocios con un **suficiente grado de permanencia**. En el caso, unas obras que se desarrollaron durante seis meses, se discutía cuándo empezaba a contar el plazo, si el plazo empezaba a contar desde la firma de los contratos. Al TS, que en este caso, había descartado acudir como criterio interpretativo a los Comentarios al MC OCDE aunque no fuera ilegítimo hacerlo, dice que le bastaba atender a la interpretación lógica, sistemática y teleológica del artículo 69 de la Ley 37/1992 para llegar a la convicción de que, si el **EP** debe ser un "**lugar fijo**" en el territorio de aplicación del impuesto, **no cabe entender que principia su existencia** en relación con una obra de construcción, instalación o montaje **antes de que ésta haya comenzado físicamente** (Fundamento segundo, párrafo octavo).

La **independencia** entre las operaciones llevadas a cabo por establecimientos permanentes diferentes de una misma entidad es declarada por el TS **en las Sentencias de 13 de octubre de 2010 y 7 de abril de 2011** (Rec. 1431/2005 y Rec. 6118/2005). En ellas, planteada la posibilidad de si a efectos de la aplicación de la regla de prorrata se podían computar las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAIVA cuando los costes relativos a dichas operaciones hayan sido soportados en parte por establecimientos permanentes situados en dicho territorio y en parte por establecimientos permanentes situados fuera del mismo, el TS rechaza aplicar la regla de proporcionalidad admitida por la sentencia de instancia que revoca, declarando conforme a derecho la resolución del TEAC, porque, como ya había resuelto en ocasión anterior (Sentencia de 2 de diciembre de 2009), el artículo 104.Tres.1º LIVA 1992 solo se está refiriendo a los costes de la operación, sin ningún tipo de referencia a parte de los costes dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto. En definitiva, cada EP es independiente de otro u otros que pudieran localizarse en otros territorios respecto de las operaciones que cada uno realiza o recibe.

Especial atención ha dedicado el TS a la existencia o no de un EP en supuestos ligados a la realización de obras de instalación o montaje, para cuya determinación es preciso fijar su duración, inicio y finalización y tareas y actividades que comprenden.

Así la **Sentencia de 30 de enero de 2012** (Rec. 2667/2008), en un caso de obras concluidas que debieron continuar para corregir deficiencias no previsibles durante el proyecto que obligaron al contratista a continuarlas con posterioridad a la fecha de conclusión inicialmente prevista, señala que no era arbitrario, ilógico o contradictorio entender que **las tareas de corrección de las deficiencias advertidas** en los hornos erigidos, una vez que habían arrancado en pruebas, **formaban parte de los trabajos necesarios para su instalación**.

Para determinar la **existencia**, **comienzo y fin del plazo duración de unas obras** y, de paso, determinar **si se incluían dentro del mismo actividades preparatorias y auxiliares**, la **Sentencia de 14 de enero de 2013** (Rec. 2434/2010), como hemos dicho, no solo no desprecia el valor de los Comentarios al artículo 5º del MOCDE, pese a no ser directamente aplicables, como criterio interpretativo de lo que ha de entenderse por EP, sino que los asume para determinar desde cuándo existe una obra, el tiempo de duración incluyendo el de las subcontratas y la inclusión de las actividades preparatorias y auxiliares en estos términos:

"Con base en ellos se entiende: (a) que una obra existe desde la fecha en la cual el contratista comienza su trabajo o actividad y continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o abandonan definitivamente y (b) que el tiempo empleado por cada subcontratista debe considerarse utilizado por el contratista general de la obra. Y si ello es así, no existe obstáculo alguno para entender, a los efectos señalados en el artículo 69.Cinco LIVA… ***que las actividades preparatorias y auxiliares de la obra de instalación deben tenerse en cuenta a efectos del inicio del plazo previsto en dicho artículo****"* **(273)** .

Se da la particularidad de que en esta sentencia, en la que se ventilaba, además, la fijación de la fecha de finalización de las obras, el TS hace una curiosa disquisición en la que, aun reconociendo el hecho material de la entrada en funcionamiento de la planta en una fecha determinada, sin embargo, alude a la **perspectiva jurídica de la noción de EP** en cuanto que determina el régimen fiscal del IVA y otorga mayor relevancia al **certificado de aceptación final de la obra** que dio lugar al pago de la misma y a la **transmisión del riesgo a su propietario**, liberando así a la sociedad contratista recurrente de cualquier obligación complementaria en su ejecución, de modo que considera que ese es el momento en que cesa su "establecimiento" en España por razón de la obra contratada, porque hasta entonces debía de permanecer su presencia en el país a los efectos de atender las eventualidades que pudieran acontecer, obligación contractual de la que solamente quedó liberada una vez que se hubo emitido el mencionado Certificado.

Aun cuando la perspectiva del recurso es otra (identidades que determinan contradicción entre sentencias en un recurso de unificación de doctrina), en la **Sentencia de 20 de diciembre de 2016** (Rec. 3750/2015) al TS le parece como prueba concluyente y objetiva de la fecha de finalización de unas obras la **factura correspondiente al certificado fin de obra**. En el caso la recurrente pretendía la inexistencia de EP para

articular la devolución del IVA por la vía del artículo 119 LIVA 1992.

Hasta el momento en esta colaboración se ha eludido, para aislar el concepto de EP en el ámbito del IVA en los términos con los que lo ha construido la jurisprudencia y resulta recogido en la normativa comunitaria, comparar el concepto, notas y casuística del EP en el IVA, tributo que grava el consumo, con los elaborados en el ámbito de los impuestos directos que recaen sobre la renta de no residentes, terreno este en el existe una amplia jurisprudencia que, ciertamente, interpreta, tanto la normativa interna como los convenios internacionales para evitar la doble imposición de la renta y el patrimonio suscritos en el ámbito de los países OCDE, en función de los Comentarios al MOCDE. Sin embargo, cabe preguntarse si tiene fundamento la diferenciación de conceptos y la distinta metodología seguida por la Unión Europea al definir el EP sin hacer un desglose de la casuística al modo del MOCDE o la legislación española, lo que puede suscitar diferencias o por lo menos dudas que, de cualquier manera, por las razones expresadas **(274)** , en el ámbito del IVA deben interpretarse conforme a la jurisprudencia, en armonía con el Reglamento 282/2011 y la doctrina del TJUE **(275)** , aun cuando, cuando sea preciso y no se oponga, como hemos visto no ha tenido inconveniente nuestro Tribunal Supremo, poder acudir a los pragmáticos y seguros criterios de los Comentarios dada su larga trayectoria e implantación en multitud de países.

Dentro de esta línea, por ello, y con tales premisas, deben recibirse aquellas interpretaciones producidas en el ámbito de los impuestos directos de lo que constituye un EP en supuestos iguales, similares o que, en cualquier caso, presenten elementos demostrativos de la existencia de una estructura organizativa con la que se opere en la entrega de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA, sin perjuicio de que se evidencie que los convenios internacionales para evitar la doble imposición, aun los basados en el MOCDE, y las legislaciones nacionales, pueden incluir o excluir lugares o definir caracteres de EP diferentes, a los efectos que les son propios, bien convencionalmente mediante acuerdos entre estados, bien unilateralmente en el ejercicio de su potestad, para gravar unos hechos, dónde y en qué medida.

Tampoco se pueden ignorar las reacciones de los estados y tribunales ante la realidad de las reorganizaciones de las estructuras empresariales que, motivadas, unas veces por razones fiscales, otras, solas o en conjunción con las anteriores, por razones económicas, en las que han incidido sobre manera el fenómeno de la globalización y digitalización, cambian los centros de toma de decisiones, los lugares de producción, comercialización y administración o varían las funciones hasta entonces asignadas o el modelo de relación, lo que ha llevado a convertir a filiales de grupos multinacionales que operaban en el interior de un país en meras productoras o maquiladoras desligadas de tareas de comercialización y venta a terceros cuando no en comisionistas. En estas situaciones se plantea la cuestión de si las estructuras dejadas o surgidas en el país o los nuevos modelos de relación determinan que una entidad no residente tenga un EP.

Con las salvedades expuestas, traemos a colación un grupo de sentencias de indudable interés en las que se aborda la existencia o no de un EP a partir de la reestructuración de actividades en el seno de un grupo empresarial, que van a concluir con la consideración de que la sociedad no residente tiene un EP en el territorio a través de la utilización de los medios de una filial, bien para configurar la existencia de un lugar fijo de negocios, bien como agente dependiente de la misma, que, salvando las distancias del diferente objeto y hecho imponible, enlazando con aquellas Sentencias del TJUE en las que surgió la posibilidad de que una filial pudiera ser considerada como EP de un sujeto pasivo no establecido en el TAIVA a efectos de este impuesto, muestran elementos de hecho que deben ser tenidos en cuenta ante situaciones semejantes en el ámbito del IVA porque dichas reorganizaciones pueden afectar también a este y otros tributos.

En la primera de ellas, Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. 1626/2008), se enjuicia el asunto de la empresa suiza DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD (antes Roche Vitamins Europe LTDR), en el que la Audiencia Nacional, Sentencia de fecha 24 de enero de 2008 (rec. 894/2004), confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de mayo de 2003, en materia de liquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, entiende que la empresa suiza tenía un EP en España al operar a través de una filial suya, Roche Vitaminas, S.A., con la que a partir de 1999 cambia su modelo de relación, suscribiendo dos contratos que supusieron un cambio de estrategia. La española, hasta entonces fabricante, importadora y vendedora de bienes, pasó a producirlos para un único cliente, la suiza Roche Vitamins Europe, que posteriormente procedía a su introducción en el mercado **(276)** . Lo interesante del minucioso análisis de la AN, en el que se desgranan los distintos supuestos de EP que podían producirse según los términos del Convenio con Suiza y la ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes entonces vigente **(277)** , es que aprecia la existencia del EP por la conjunción de características indicativas de que (a efectos del Convenio hispano-suizo) operaba a través de un agente dependiente: producción en España a través de un agente dependiente de los bienes que después comercializaba, asumiendo las contingencias propias de toda actividad económica, sin que esa actividad de fabricación fuera auxiliar, secundaria o preparatoria de su ocupación principal, exclusividad de la actividad de la empresa española para la suiza, no asunción de riesgos, fabricación de los productos conforme a sus estrictas instrucciones, promocionándolos e interviniendo en la ejecución de los acuerdos de venta, sin otro cometido, y, si bien la filial no tenía capacidad de concluir contratos, el MOCDE autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de "concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye **(278)** .

En línea con la anterior, la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de junio de 2014 (rec. 1933/2011, asunto BORAX EUROPE LIMITED) también desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de 9 de febrero de 2011 de la Audiencia Nacional (rec. 80/2008) que confirmaba la Resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2007 (recurso de alzada 1508/2005). En la sentencia recurrida se declaran como hechos probados que BORAX EUROPE LIMITED, entidad residente en el Reino Unido, era la matriz de un grupo de empresas dedicado a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización, importados de Argentina y Estados Unidos, depositados en Europa y sometidos a procesos de molturación, depuración, envasado, análisis de calidad, etc. hasta su venta final a los clientes. Este proceso, hasta 1995, venía llevándose a cabo por las filiales de BORAX EUROPE, concretamente, en España y Portugal, por BORAX ESPAÑA, S.A., cuyo capital pertenece en su 100% a BORAX EUROPE. El 1 de enero de 1996 entraron en vigor dos contratos firmados el 28 de diciembre de 1995 entre BORAX EUROPE y BORAX ESPAÑA, denominados "de provisión de almacén y prestación de servicios" y "de agencia". Por el primero de ellos BORAX ESPAÑA se obliga a proporcionar a BORAX EUROPE el uso exclusivo de sus almacenes, los servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc...), los servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado e incluso los servicios administrativos que pudiera necesitar. Por el segundo contrato, BORAX ESPAÑA se convierte en agente independiente de BORAX EUROPE, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determinará BORAX EUROPE. El Agente debería remitir los pedidos a BORAX EUROPE, quien no está obligada a aceptarlos. BORAX ESPAÑA no puede ni aceptar pedidos, salvo autorización expresa, ni recibir el precio de venta. BORAX ESPAÑA no está autorizada para obligar a BORAX EUROPE ni para contratar en su nombre. La AN después de analizar el artículo 5 MC OCDE y el Convenio de Doble Imposición firmado por el Reino Unido y España, deduce que: a) las mercancías pertenecen ininterrumpidamente a BORAX EUROPE; b) todas las actividades que con dichas mercancías realiza BORAX ESPAÑA (transporte, molturación, control de calidad, depuración, envasado, etc.) se realizan por cuenta de BORAX EUROPE, de forma que ésta compra los productos borácicos a granel, los importa, los transporta, los almacena, los transforma, los envasa y los vende; c) el hecho de que para alguna, o la mayoría de estas actividades, incluso para la estructura administrativa de todo tipo –recepción de pedidos, facturación, contabilización etc.– que las mismas exigen, acuda a contratar los servicios de BORAX ESPAÑA no altera en absoluto la conclusión anterior, siendo irrelevante la circunstancia de que BORAX ESPAÑA sea filial al 100% de BORAX EUROPE, pues a la misma conclusión –dice– llegaríamos si se tratase de sujetos carentes de toda vinculación, sin perjuicio de que esa vinculación "probablemente" no haya sido irrelevante para hacer posible la organización de la reestructuración de la actividad llevada a cabo a partir de 1996; d) esas actividades se encuentran centralizadas en las instalaciones que tiene BORAX ESPAÑA en Nules (España), donde radican las oficinas a que los clientes deben seguir dirigiendo sus pedidos, en ellas se reciben los productos, se someten a los procesos pertinentes de transformación, control de calidad, envasado, etc. y desde ellas, así como desde el almacén que tiene BORAX ESPAÑA en el puerto de Valencia, se sirven a los clientes ubicados en España. De tales consideraciones concluye que concurren los tres elementos necesarios para colegir que BORAX EUROPE ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España: 1º. Existen unas instalaciones de negocio,

sin que importe que la empresa sea o no propietaria o arrendataria del local, del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma. La instalación de negocios también se puede encontrar en los locales de otra empresa. 2º. Esa instalación es "fija", en cuanto que "está establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia". 3º. BORAX EUROPE LIMITED ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BORAX ESPAÑA, S.A., a quien contrata y retribuye por ello, pero quien no puede ni contratar en nombre de BORAX EUROPE ni obligar a ésta jurídicamente. El Tribunal Supremo comparte el razonamiento de la AN y, además, por una parte, rechaza que se esté ante un mero "depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlos, exponerlos o entregarlos **(279)** " porque con el contrato de prestación de servicios se pretende la transformación de los bienes y, por otra, excluye la existencia de actividad por medio de agente independiente porque el contrato de arrendamiento de servicios celebrado excluía cualquier posibilidad de que esta BORAX ESPAÑA operara de modo independiente, pues era indudable que en el ejercicio de su actividad había de atenerse a lo que en dicho contrato se había establecido, que es ordenado y exigido por BORAX EUROPE, y que imposibilita que se pudiera hablar de una actuación mediante agente independiente.

En la más reciente Sentencia de 20 de junio de 2016 (rec. 2555/2015), caso Dell Products LTD, en la que se ventila el recurso contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015 (rec. 182/2012), que trae causa de la resolución del Tribunal Económico–Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, se vuelve a plantear, como cuestión principal, la existencia de un EP, en el marco del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Irlanda y la interpretación de su artículo 5 que contempla dos supuestos distintos, no acumulativos, de EP: un lugar fijo mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad y la figura del agente dependiente **(280)** . Basta la concurrencia de uno de los supuestos para la existencia de un EP. El TS parte de los hechos fijados por la AN. En la modalidad de **lugar fijo de negocios** los hechos declarados probados suponían la concurrencia de los elementos constitutivos de la existencia de un **EP**: a) la **disposición de locales o instalaciones** utilizadas para la realización de la actividad económica de la empresa, utilizadas o no en exclusividad para este fin, siendo indiferente el título de utilización, que puede ser mediata porque sirve al mismo objeto y fin que el uso directo por el personal de la entidad no residente, ambos casos comprende su "**puesta a disposición**" **(281)** ; b) un cierto **grado de permanencia** en el territorio del Estado en la realización de actividades determinante de la fijeza requerida; y c) la **realización** en dichas instalaciones **de actividades propias de la empresa** **(282)** .

Resumidas las alegaciones contra la sentencia de la AN [la puesta a disposición exige una relación directa entre la instalación a disposición y la entidad no residente y no una indirecta, la negación de que las actividades se realizaran a través de la filial sino desde Irlanda y la participación de la filial era meramente auxiliar], el TS, después de transcribir comentarios al MC OCDE, con base en los hechos declarados probados por la sala de instancia, las rechaza y afirma que en los mismos se refleja *"el alto grado de flexibilidad que se otorga a la expresión lugar fijo de negocios, no sólo desde el punto de vista material, sino en razón del título por el que se dispone, incluyendo, como se recoge expresamente, el que se encuentre en las instalaciones de otra empresa; a lo que cabe unir, con igual alcance abierto, que la puesta a disposición incluye, por el criterio expansivo de la normativa aplicable, a la actuación por cuenta de la empresa. Sin que pueda perderse de vista, en atención a la función y finalidad que prestan estos Convenios, que trata de regular aspectos de la fiscalidad internacional, la nueva realidad y globalización mercantil que necesariamente exige una interpretación de la normativa aplicable adaptada a esta nueva realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial. / Ciertamente la casuística es amplísima, tal y como queda reflejado en los propios ejemplos con que se ilustran los Comentarios, y ha de ponderarse las circunstancias de cada caso. Pero con carácter general, en modo alguno se desprende de los términos del citado precepto y de los Comentarios vistos, la exigencia de la relación directa y utilización física del establecimiento como reclama la parte recurrente, resultando de todo punto correcta la extensión que a la expresión otorga la Sala de instancia"*.

Aun cuando, la apreciación precedente hacía ocioso entrar a considerar si la filial tenía la consideración de agente dependiente o simple comisionista, a mayor abundamiento, después de reproducir los términos de la sentencia de instancia, el TS **(283)** reafirma su criterio, y dice que *"ni siquiera del tenor literal…* –artículo 5 del Convenio– *se desprende que necesariamente la representación deba ser directa, sin que tampoco "en nombre de" implique necesariamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, pues basta que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado, lo cual se prevé en el propio art. 253 del C. Comercio. Lo cual conlleva que se comprenda, por tanto, como agente dependiente, al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional–economicista-sustancialista, acorde a la doctrina de la OCDE que emana de los Comentarios al MC, en el que se prevé que se opera en un Estado por mediación de un agente dependiente cuando éste dispone de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa, considerándose que esta circunstancia se da no sólo en los casos en que el agente concluya literalmente contratos en nombre de la empresa, sino también en aquellos otros en que concierte contratos que la vinculen, aunque no se finalicen efectivamente a nombre de aquélla. Lo relevante, por tanto, no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo; de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar."*

Y, en segundo lugar, por lo que a la excepción del agente independiente **(284)** , afirma que excluiría al agente independiente que actúa en el ejercicio normal de su actividad, una persona distinta jurídica y económicamente, pero, y esto es lo importante, *"el rasgo diferenciador no estaría en el modo en el que se haya formalizado la relación contractual, sino igualmente en la relación fáctico funcional existente, siendo el rasgo más característico la desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía, cuya determinación habrá de hacerse atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad"* **(285)** .

Decididas las cuestiones principales en los términos expuestos, entremedias, establecido que DELL disponía de un EP en España, y aunque a la AN le parece de poca relevancia plantearse la cuestión de un sitio web como EP, sin embargo, se hace eco de la misma al señalar *«que la doctrina científica venía a considerar que una «web site», como combinación de un software y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, un servidor, en el que la «web site» es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo, y como tal sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo»*. En este punto solo apuntar que la cuestión del uso de equipos informáticos para determinar o atribuir la existencia o no de un EP es algo más compleja de como la deja formulada la AN, referida solo a sitios web o servidores. La cuestión de que en el comercio electrónico el uso de equipos informáticos en un país pueda constituir un EP es abordada detenidamente en los apartados 42.1 a 42.10 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE, concerniente a la definición de EP **(286)** . No obstante, los nuevos y diferentes modelos de negocio que posibilita la economía digital, las diversas formas de interactuar con los equipos informáticos y los múltiples agentes que pueden intervenir en la prestación de los servicios desde ubicaciones distintas y alejadas hace que no sea satisfactorio la reducción del problema a solo esos ámbitos. Por ello, se han suscitado diferentes debates y nuevas propuestas basadas en determinar la existencia de una presencia virtual significativa o en la presencia significativa de tipo territorial en la economía nacional, cuyo estudio excede del cometido fijado al comenzar este trabajo **(287)** .

IV. PUNTOS DE CONEXIÓN Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IVA EN LOS TERRITORIOS FORALES: FUNCIONALIDAD, DIFERENCIAS Y ARMONIZACIÓN

Desde la primera ley del IVA en España los territorios forales acogidos a los regímenes de Concierto o Convenio quedaron encuadrados

dentro del ámbito peninsular del territorio de aplicación del impuesto. En ellos el tributo se exigiría de acuerdo con lo dispuesto en la LIVA 1985 y en las reguladoras de los regímenes de Concierto o Convenio, que a la sazón hubieron de modificarse **(288)** . La adaptación de ambos, por lo que al ámbito material, espacial y temporal del hecho imponible del impuesto se refiere, no conllevaba novedad alguna al regirse por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado **(289)** . Ello significaba que para sujetar una operación al IVA debían tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y localizadas en un lugar situado dentro del territorio peninsular y balear –y las importaciones con ocasión de la entrada de los bienes en el mismo– conforme a las reglas de localización, lugar de realización del hecho imponible, contenidas en la LIVA 1985. Las reglas de localización servían para localizar el hecho imponible en el contexto comunitario e internacional y determinar el ámbito de eficacia territorial del IVA en dicho contexto y, en su caso, las relaciones con Canarias, Ceuta y Melilla, por lo que, desde el principio, no eran aplicables para determinar las competencias gestoras de las Comunidades Autónomas **(290)** . Situadas las operaciones en el TAIVA, la delimitación competencial de a qué administración correspondía su exacción y gestión y en qué cuantía estaba regulada en las leyes del Concierto y Convenio que establecieron reglas para fijar el lugar de realización de las operaciones en los territorios forales (Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra) o en el territorio de régimen común (TRC) en función de los llamados puntos de conexión establecidos para las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El actual Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por el artículo único de la Ley 12/2002, de 23 de mayo **(291)** (LCEPV), que lo incluyó como Anejo a la misma, sin duda, por su naturaleza de acordado entre las Administraciones del Estado y del País Vasco en el seno de la Comisión Mixta de Cupo de 6 de marzo de 2002 **(292)** . De entre las competencias, principios y criterios de armonización fiscal reflejados en su articulado **(293)** , a los efectos que aquí interesan, sobresalen el de respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, la atención a la estructura general impositiva del Estado, el principio de sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera y, en particular, las normas de armonización fiscal de la Unión Europea que, en lo tocante al IVA se traducen **(294)** en que, como normativa aplicable, *"se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado"*, pudiendo las instituciones competentes de los Territorios Históricos aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Por su parte, el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, contenido en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (LCEN), con el mismo carácter de paccionado, obedece a los mismos principios y criterios, contenido **(295)** y limitación competencial/ **(296)** .

El EP solo está contemplado en las leyes del Concierto Económico y el Convenio Económico como punto de conexión para la aplicación de la normativa, exacción, gestión e inspección del Impuesto sobre la Renta de no Residentes e Impuesto sobre las Primas del Seguro **(297)** . Cuando en las disposiciones comunes de ambos **(298)** se define o utiliza el concepto de EP hay que referirlo, en lo que afecte, a dichos tributos. Las expresiones de los textos de ambas leyes lo corroboran **(299)** . Igualmente, este concepto de EP **(300)** solo opera ámbitos concertados y convenidos de los tributos indicados, por lo que no es válido para localizar el hecho imponible del IVA en el territorio español de aplicación del impuesto, ni, dentro del mismo, en los territorios forales (TTFF) o en el territorio de régimen común (TRC), de aquellas operaciones cuyo criterio de localización atiende al EP, por más que pudieran coincidir en concepto y casuística la LIVA 1992 y la LCEPV **(301)** .

En la delimitación de competencias entre el TRC y el País Vasco o Navarra **(302)** , en el IVA debemos distinguir las competencias para la exacción del impuesto **(303)** de lo que constituyen las reglas para establecer el lugar de realización de las operaciones **(304)** . La finalidad de estas reglas no es dirimir el lugar de realización de las operaciones a efectos del IVA, sino establecer los puntos de conexión para el ejercicio y reparto de las potestades exaccionadoras de cada territorio cuando intervienen sujetos pasivos que operan en uno o en más de un territorio (común y/o foral) **(305)** . En este sentido, las reglas de la LCEPV y LCEN toman en cuenta las operaciones que hacen los sujetos pasivos que realizan entregas o prestan servicios **(306)** , no de quienes son sus destinatarios, con la excepción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes **(307)** .

Por otra parte, los puntos de conexión concertados o convenidos no tienen por qué coincidir con las reglas de localización en el TAIVA, de hecho no coinciden al predominar el criterio de origen sobre el de destino **(308)** , lo que por otra parte, en palabras del Tribunal Supremo, como dice en la Sentencia de 9 de febrero de 2016, justifica el empleo del término DESDE en lugar de EN ya que tratan de determinar el punto de conexión desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes **(309)** .

Sin embargo, aunque no lo expresen las leyes del Concierto y Convenio, la noción de EP sí tiene importancia, no solo para localizar territorialmente una operación sujeta al IV, sino también para determinar la competencia de unas u otras administración. **La localización de operaciones en territorio foral en base a las propias reglas del IVA pueden tener como efecto directo la atribución de la condición de sujeto pasivo establecido en el territorio foral, merced a la posesión de un EP en el mismo en el que se reciben o desde el que se realizan operaciones sujetas, quedando sujeto al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales, incluidas las censales, establecidas como cualquier otro sujeto pasivo con la Administración foral respectiva** **(310)** . Amén de la tenencia de la sede de la actividad económica o un EP, también la posesión de un domicilio o residencia habitual en los territorios forales a efectos del IVA tiene efecto para la localización territorial de las operaciones y situación del obligado en el territorio **(311)** .

Todas las consideraciones que preceden permiten hacer esta serie de precisiones:

Primera.- Las reglas de determinación del lugar de realización de las operaciones contenidas en la LCEPV y LCEN solo tienen virtualidad a efectos del Concierto o del Convenio Económico. De otro modo, los puntos de conexión de la LCEPV y LCEN son los que han de tenerse para localizar una operación en los territorios forales.

Segunda.- Las reglas sobre los puntos de conexión solo se aplican a operaciones que estén sujetas al IVA en el TAIVA por la concurrencia de los elementos material (con independencia de que estén sujetas –gravadas– o exentas con derecho pleno a la deducción que se entiendan realizadas en los respectivos territorios **(312)**), temporal y espacial del hecho imponible del tributo en territorio español (Península e Islas Baleares).

Tercera.- La determinación de la sujeción de una operación en el TAIVA se hace conforme a lo dispuesto en la LIVA 1992 **(313)** –adaptada a las directivas vigentes– y en los reglamentos comunitarios y de la Unión Europea de efecto directo aplicables, por lo que las reglas de localización del hecho imponible en el TAIVA, en otro Estado miembro de la Comunidad o fuera de la misma, son las contenidas en esa normativa, interpretada conforme a la jurisprudencia de los Tribunales internos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea **(314)** .

Cuarta.- La aplicación de las reglas generales y especiales de la LIVA 1992 para la localización territorial de las operaciones pueden conducir a situarlas en los territorios forales como parte del TAIVA en su deslinde respecto de otros territorios de otros Estados de la Comunidad o fuera de ella, e identificar un EP –de una entidad cuya sede esté en otro país miembro de la Comunidad o fuera de la misma– situado en el territorio foral destinatario de la operación o desde el que se realiza, incluso distinto de otro EP de la misma entidad, situado en otra parte del TAIVA diferente de los territorios forales, que no intervenga en la operación. El EP situado en un territorio foral, que realice o reciba en provecho del mismo entregas de bienes y prestaciones de servicios, funcionará como punto de localización territorial de la entrega de bienes o el servicio para aplicar la normativa del IVA.

Quinta.- Un sujeto pasivo que tiene la sede de la actividad económica en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad o de la Unión, al tiempo de iniciar sus operaciones en o desde el TAIVA puede establecerse en el territorio foral para operar en o desde el mismo a través

de un EP. Ahora bien, el mismo sujeto, como consecuencia de hechos o actuaciones posteriores, propias o de las autoridades administrativas, puede resultar que viniera realizando operaciones localizadas en el TAIVA atribuidas a un EP ubicado en territorio foral sin que tuviera otro número de identificación fiscal en el TAIVA. Dicho sujeto pasivo estará establecido en el territorio foral respectivo al tener, en el primer caso, o serle atribuido, en el segundo, un EP en el que recibe o desde el que realiza operaciones sujetas, quedando, por lo tanto, sujeto al cumplimiento de las obligaciones establecidas como cualquier otro sujeto pasivo con la Administración foral respectiva. Si este sujeto pasivo que opera mediante un EP en los territorios forales también lo hace en territorio de régimen común, para la exacción del tributo habrá de estarse a las reglas que delimitan la competencia exactora entre las diferentes Administraciones de dichos territorios.

Sexta.- Determinada la sujeción de la operación al IVA en el TAIVA español –tanto si se trata de un sujeto pasivo con un EP dado de alta en uno de los TTFF como si lo estuviera en TRC– cuando se opera en más de un territorio entran en juego los puntos de conexión del lugar de las entregas de bienes, prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias en los territorios del País Vasco o en Navarra como base para la exacción del tributo con arreglo a las normas del Concierto y Convenio.

Séptima.- Para determinar si se opera exclusivamente en uno o en más de un territorio se tienen en cuenta los puntos de conexión de LCEPV y LCEN, no las reglas de localización del IVA. Así, los sujetos pasivos que, con arreglo a los puntos de conexión concertados o convenidos, operan exclusivamente en los TTFF del País Vasco o en el TRC tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales del País Vasco o a la Administración del Estado **(315)** . También tributarán a unas u otra en todo caso aquellos que operando en ambos territorios tienen su domicilio fiscal en el País Vasco o en el TRC y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones **(316)** . En la Comunidad Foral de Navarra tributarán exclusivamente los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal, al igual que los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal **(317)** . Fuera de los supuestos de tributación en exclusiva en uno u otro territorio, foral o común, cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión concertados o convenidos para determinar a estos efectos el lugar de realización de las operaciones que, repetimos, no son los de la LIVA 1992 **(318)** .

Octava.- Con carácter general, la LCEPV y la LCEN no establecen puntos de conexión para determinar el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en TRC. Los puntos de conexión se refieren a entregas de bienes y prestaciones de servicios en los Territorios Históricos del País Vaso o Navarra. Por excepción, en tres tipos de operaciones se articula el punto de conexión (las normas hablan de competencia para la exacción), en base al domicilio fiscal sito en TRC o en el País Vasco o Navarra **(319)** , cuya imputación al territorio nada tiene que ver con el lugar de realización de la entrega de bienes o la prestación del servicio. De modo semejante, como se ha dicho en la precisión anterior, se imputan operaciones a uno u otro territorio, en función del domicilio fiscal, cuando no se supera un umbral determinado de volumen de operaciones **(320)** . Salvo estas excepciones, si las entregas de bienes y prestaciones de servicios no se entienden realizadas en los TTFF, lo serán en TRC. En este se incluye Navarra, a efectos de la delimitación con el País Vasco, y el País Vasco respecto de Navarra.

Este punto de conexión del domicilio fiscal es aplicable, entendemos, al supuesto de un sujeto pasivo del IVA cuya sede de actividad económica estuviera fuera del TAIVA pero tuviera un EP domiciliado fiscalmente en territorio foral o común desde el que realizara servicios de transporte, arrendamientos de medios de transporte o mantuviera una explotación agrícola, forestal o ganadera o pesquera desde la que hiciera entregas de productos naturales no transformados, procedentes directamente desde sus cultivos, explotaciones o capturas. Estas prestaciones de servicios y entregas serían imputadas, conforme al punto de conexión del domicilio fiscal, al respectivo territorio foral o común donde estuviera domiciliado fiscalmente.

Por otra parte, cuando no se realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios el punto de conexión para tributar siguen la regla del domicilio fiscal en el territorio vasco o navarro **(321)** .

Novena.- Los puntos de conexión concertados y convenidos para las entregas de bienes y prestaciones de servicios no coinciden necesariamente con las reglas de localización del hecho imponible del IVA en el TAIVA. Las propias LCEPV y LCEN no dicen que el lugar de las entregas y prestaciones de servicios será… sino *se entenderán realizadas* en… (Territorios Históricos del País Vasco, Navarra). Repárese en que tanto en el Concierto como en el Convenio prima el criterio de aplicación del IVA en origen sobre el de destino. El IVA se repercute a los clientes y se recauda por los proveedores de bienes o prestadores de servicios en origen, sin que se invierta el sujeto pasivo, mecanismo que solo opera en el marco de operaciones con no establecidos en el TAIVA.

Así como en el IVA se ha ido produciendo un continuo y final deslizamiento hacia el criterio de destino para gravar y recaudar los bienes y servicios en el TAIVA cuando intervienen operadores de Estados diferentes, de dentro o fuera de la Comunidad, o sea, por la Administración del lugar en que se reciben o consumen los bienes y servicios, en cambio, en los regímenes de Concierto y Convenio, aun cuando intervengan administraciones diferentes en la gestión y recaudación, no ha sido así, sin perjuicio de que se haya abierto paso una interpretación jurisprudencial de puntos de conexión en línea con los criterios de localización del IVA, singularmente en la entrega de bienes muebles corporales, en la medida que el significado de conceptos utilizados en el Concierto y en el Convenio coincide con el de los manejados por el IVA como impuesto europeo armonizado, como expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016 (rec. 37/2016) a la que luego nos referiremos.

La literalidad de los preceptos que disciplinan las reglas por las que una operación se entiende realizada en el País Vasco (Álava, Bizkaia, Gipuzkoa) o en Navarra omite la referencia a los establecimientos permanentes. Ninguno de ellos contiene referencia al EP como punto de conexión específico, ni para las entregas, ni para las prestaciones de servicios. Ello no quiere decir, como ya se ha dicho, que no existan en el País Vasco o Navarra establecimientos permanentes (de sujetos pasivos que tienen la sede de su actividad en otro Estado) a efectos del IVA (ídem en TRC), tanto para realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios desde los mismos como para ser sus destinatarios. Lo que se quiere significar es que en aquellas operaciones que se localizan en el TAIVA, y, en su caso, dentro de este en uno de los territorios del País Vasco o Navarra, por tener un EP desde el que se realiza la entrega o presta el servicio o en el que se recibe, cuando el destinatario es el sujeto pasivo del impuesto por haberse realizado la entrega o prestación por un no establecido, para localizar luego la operación en territorio vasco, navarro o común, a efectos del Concierto o Convenio, no juega el EP como punto de conexión por más que pudiera coincidir con el lugar en que se entienda producida la entrega de los bienes o con el lugar desde el que se prestan los servicios. Es fácil deducir la razón. Localizada la operación en el TAIVA se están repartiendo competencias y recaudación del impuesto entre administraciones del mismo TAIVA conforme a criterios que no coinciden necesariamente con el lugar de realización del hecho imponible del tributo, por más que se esté consolidando una corriente de interpretación integradora de alguno de los puntos de conexión con el criterio de localización territorial.

Un ejemplo de no coincidencia lo constituyen las entregas de bienes transformados por quien realiza la entrega. Se entienden efectuadas en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación, al margen de donde se produzca el lugar de la entrega o del lugar donde se encuentren al tiempo del inicio de la expedición o transporte. Ídem en el caso de Navarra respecto de las entregas de bienes muebles corporales o fabricados o transformados por quien realiza la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro. El bien puede haber sido transformado o fabricado en un EP sito en el País Vasco o Navarra **(322)** y, sin embargo, la entrega hacerse desde otro lugar ubicado en TRC, por ejemplo, en el que se almacenan o en el que se publicitan y comercializan los productos fabricados en TRC o Navarra.

Otro tanto sucede con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje. Hasta el 31 de diciembre de 2014 en la LIVA 1992 se entendían realizadas en el TAIVA las entregas de bienes que hubieran de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio y la instalación o montaje implicara la inmovilización de los bienes entregados y su coste excediera del 15 por 100 de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. A partir del día 1 de enero de 2015 **(323)** , se elimina el requisito del coste y solo será necesario que la instalación se ultime en el TAIVA y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados. En la LCEPV/LCEN, las entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco/Navarra, se entienden realizadas en territorio vasco/navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación, y viceversa en TRC **(324)** .

El punto de conexión en la entrega de bienes que hayan de ser transportados para su puesta a disposición del adquirente, que se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte, ha suscitado la conocida controversia entre el criterio de la Junta Arbitral del Concierto del País Vasco de 19 de Junio de 2009 y el Tribunal Supremo expresado en su Sentencia de 13 de abril de 2011 (rec. 540/2009), el llamado Caso Rover, en la que el Tribunal Supremo hace una interpretación del punto de conexión del Concierto y Convenio que lo aproxima al punto de localización del IVA en el TAIVA de las entregas de bienes que hayan de ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente.

La Junta Arbitral resumió así su posición:

"12. En resumen, esta Junta Arbitral sobre la base de los antecedentes fácticos y jurídicos examinados entiende que las entregas de bienes (operaciones interiores) se realizan desde Álava, lugar de inicio del transporte a los compradores, resultando indiferente que (Entidad) cuente o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien haya subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, puesto que resulta claro que es dicha sociedad quien tiene el poder de disposición de los vehículos y, lo que es más importante, que tiene el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos, sin que el grupo (Entidad 2) pudiera localizar aleatoriamente el hecho imponible del IVA, ya que el contrato suscrito con (Entidad) obligaba a localizar los vehículos en Araya, no por decisión libérrima del prestador de los servicios auxiliares, sino precisamente por decisión empresarial de la sociedad que en todo momento controlaba, supervisaba y ordenaba la transmisión, distribución y venta de los vehículos…".

En consecuencia, entendió que la situación de los vehículos en las instalaciones de Araya (Álava) para el almacenamiento y preparación antes de su envío a los concesionarios hacía que todas las entregas debían considerarse realizadas en territorio foral, por ser Álava el lugar de inicio del transporte de los vehículos.

No compartió este acuerdo el Tribunal Supremo que calificó de literal la interpretación de la Junta Arbitral cuando la procedente hubiera sido una interpretación lógica y sistemática de la regla del Concierto para las entregas de bienes, al tiempo que desechó la idea de que fuera indiferente que Rover España contase o no con medios personales y materiales propios en Álava o que se hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios. Frente a la interpretación de que la entrega de los bienes que hayan de ser transportados es una regla especial, el TS opone que el artículo 28.Uno, A), 1º, LCEPV 2002 **(325)** (anterior artículo 28.Cinco, A, a, de la LCEPV 1981) fija una regla general para las entregas de bienes corporales con una especificación para cuando han de objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente que contiene los mismos criterios que el artículo 68 de la LIVA 1992 **(326)** y se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica, por lo que solo puede jugar para entregas de bienes sujetas al IVA cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición. El TS recuerda el concepto de entrega de bienes **(327)** y rechaza la interpretación literal porque conduce a que la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días atribuiría a este íntegramente la tributación sin que la fabricación de las mismas se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido su transformación en el País Vasco, y sin que la labor de su comercialización haya tenido lugar en este territorio. Con tales premisas razona:

"Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover España S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que Rover España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco" (Fundamento Octavo).

Desde el objeto de estudio que aquí nos trae, interesa esta parte de la sentencia que, en la hipótesis de un EP, enlazaría con el contenido y caracteres que la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea había elaborado plasmados en el Reglamento 282/2011, asumidos por la legislación y seguidos por la jurisprudencia y doctrina administrativa española, que, en nuestra opinión, no le deberían haber resultado indiferentes a la Junta Arbitral para tomarlos como referencia en el ámbito del IVA en su deslinde con otros territorios de dentro o fuera de la Comunidad. La Junta Arbitral debería, por un lado, haber deslindado la relación entre la empresa subcontratada para el almacenamiento y depósito de los vehículos y la empresa propietaria y, por otro, la relación entre esta y los compradores. Ello le hubiera permitido deducir que en esta segunda relación la empresa subcontratada no empeñaba medios personales y recursos materiales ubicados en Araya que hubieran intervenido en la realización efectiva de la entrega desde el País Vasco, y que en las operaciones propias de la comercialización y venta de los vehículos no intervenía la subcontratada ni podía entenderse que sus medios materiales y personales fueran utilizados por la vendedora en la realización de la venta de vehículos como si fuera un agente dependiente de la misma. Además, en el orden lógico temporal, el transporte de los vehículos no tenía por destino la entrega, en el sentido del traslado del poder de disposición, al comprador, sino un mero servicio de transporte por cuenta de la empresa vendedora para trasladar los vehículos al punto de venta, siendo este el lugar desde o donde tenía lugar la operación de venta y puesta a disposición de los compradores. Cuestión distinta hubiera sido que la empresa vendedora de los vehículos hubiera realizado las labores de comercialización y venta de los vehículos desde el País Vasco y, una vez concertada la venta, hubiera procedido, para la puesta a disposición, bien con sus propios medios bien subcontratando a un tercero, a su transporte al punto de venta para su entrega al concesionario o al comprador final, que es, en definitiva, el criterio principal del punto de conexión para las entregas de bienes corporales cuya puesta a disposición se realiza desde territorio vasco o navarro **(328)** . Finalmente, la Junta Arbitral no debería haber minimizado la importancia que cabe atribuir al fundamento del principio tributación en origen, que está en la base del Concierto, de gravar y percibir el impuesto en la jurisdicción donde se ha creado el valor añadido.

La polémica de las entregas de bienes no ha acabado ahí y se ha traslado a los **suministros y entregas de gas y electricidad**, en cuya praxis interpretativa, como se comprobará, se ha acudido a la armonización de las reglas de localización de las entregas y el punto de conexión de las entregas de bienes corporales del Concierto y Convenio, a pesar de que se sostenga que a efectos del Concierto y Convenio no son de aplicación los criterios de localización del IVA, sino los puntos de conexión allí previstos, y por más que se destaque que establecen sus propias

reglas y tienen diferente finalidad, en el IVA el gravamen del consumo, en el Concierto y Convenio el reparto de la tributación entre diferentes administraciones en función de donde se genera el valor añadido **(329)** , lo que, por otra parte, explicaría, como antes se expuso, que el TS dijera en la citada sentencia de 9 de febrero de 2016 que en el Concierto y en el Convenio se utilice la preposición *desde* en lugar de *en*.

También para determinar el punto de conexión de las **entregas de carburantes** salidos de un depósito fiscal, se ha acudido a la verificación de la concurrencia de los elementos que conforman la existencia de un EP, acuñados por la jurisprudencia comunitaria y contenidos en el reiterado Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, a fin de demostrar la aptitud de un almacén o depósito fiscal que cuenta con medios propios para intervenir en la realización de entregas.

En contraste con el punto de conexión específico de las **entregas realizadas por los productores de energía eléctrica**, que se entenderán realizadas en los TTFF cuando radiquen en los mismos los centros generadores la misma **(330)** , por el contrario, tradicionalmente había venido siendo admitido que la **energía eléctrica** era un bien corporal cuyo último proceso de transformación se produce en el lugar donde estuviera localizado el punto de suministro, ya que era ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente, razón por la que, si esa última transformación se producía en el territorio vasco, la operación se localizaba en el mismo **(331)** .

A raíz de la liberalización del mercado eléctrico, que supuso la separación de las actividades de generación, trasporte, distribución y comercialización, se abrió un período transitorio que culminaría en 2009 durante el que coexistirían actividades que se podían ejercer libremente y actividades reguladas, entre las que se encontraban la distribución y el suministro a clientes a tarifa integral. Una administración foral, para calcular el volumen de operaciones y la imputación al territorio correspondiente, instó un cálculo del volumen de operaciones de los suministros de energía eléctrica que pasaba por dividir los ingresos de la tarifa integral en dos componentes, venta de energía y servicios de transporte, asignando como punto de conexión de las entregas de electricidad el lugar de la puesta a disposición del adquirente (acorde con el criterio tradicional) y de los servicios de transporte el domicilio fiscal de la entidad que realiza la distribución de la energía eléctrica. Planteados los pertinentes conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la CAPV, esta rechazó **(332)** el método, porque entendió que la actividad de suministro de energía por las empresas distribuidoras a los clientes de tarifa integral constituía una única operación apoyándose en el carácter unitario del contrato de suministro de energía eléctrica y en la doctrina de las sentencias del TJUE de 27 de octubre de 2005 y 29 de marzo de 2007. Apeladas las decisiones de la Junta Arbitral por considerar que vulneraban el Concierto Económico, fueron desestimados los recursos por el Tribunal Supremo en Sentencias de 13, 14 y 17 de noviembre de 2014 **(333)** . El TS, después de sentar los preceptos de la LCEPV a tener en cuenta y de reconocer el criterio de la Junta Arbitral de que la cuestión ha de enjuiciarse sólo a la luz del Concierto Económico, centra la cuestión principal en determinar si en el caso controvertido se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes, resolviendo que el suministro de energía a clientes a tarifa integral era un contrato de suministro único, en el que no cabía la separación entre las actividades porque, en resumidas cuentas **(334)** , *"la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, al englobar la energía que se consume, el acceso a la red y todos los costes del sistema, viniendo a actuar, por ello, los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes*". Al considerarla una sola operación, el punto de conexión aplicable era el considerado tradicional de entrega de bienes muebles corporales transformados por quien realiza la entrega, por lo que el TS concluye: "***los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral deben localizarse en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente***".

A los anteriores pronunciamientos y al que luego se expondrá, relativo a los servicios de transporte de electricidad, se remite la Sentencia de Tribunal Supremo de 11 de junio de 2015 (Rec. 860/2014) para desestimar el recurso contra la Resolución de 25 de marzo de 2014 (conflicto 47/2012) de la Junta Arbitral del Convenio Económico que había declarado que se entenderán realizadas en Navarra las **entregas de energía eléctrica** cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro. Para el TS la claridad del artículo 33.6.A).4º LCEN ("*Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente*") no deja lugar a duda alguna, lo que viene a reforzar el dictado del artº 68.Siete 2º de la LIVA, sobre su interpretación, puesto que es evidente que **en la actividad de comercialización la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador**, por lo que, si los contadores se encuentran en Navarra, es en Navarra donde está el lugar de realización de la operación o exacción del impuesto.

Las **entregas de gas** también ha sido objeto de disputa, incluso como extensión de los efectos de la doctrina del caso Rover, ventilada ante la Junta Arbitral del Convenio (conflicto 57/2012) y el Tribunal Supremo (rec. 161/2015) al que se acudió para impugnar la resolución de 30 de junio de 2014 de aquella que había declarado que las entregas de gas y electricidad efectuadas a los consumidores finales, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado, se han de entender realizadas en Navarra.

El fondo de la cuestión se plantea porque una de las administraciones forales sostiene que la conclusión de la Junta no respetaba los puntos de conexión del Concierto Económico y del Convenio Económico, tampoco la regulación del sector de hidrocarburos y desnaturalizaba la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del caso Rover sobre la comercialización de bienes no transformados por quién realizaba la entrega, porque, a la luz de esta, las entregas de gas debían entenderse localizadas en el lugar desde el que la entidad realiza la puesta de dicho bien a disposición del adquirente, lo que, tratándose de una empresa meramente comercializadora, que utiliza medios ajenos para llevar a cabo las entregas de bienes, cuya localización previa a la entrega no añade valor al proceso de comercialización, ha de entenderse producido en el territorio en el que radiquen las instalaciones desde las cuales efectúa las tareas y procesos de comercialización encaminados a realizar las ventas. De contrario, la otra administración opuso la meritada sentencia de 11 de junio de 2015 y la resolución de la Junta Arbitral del Convenio de 25 de marzo de 2014 porque, aunque trataran de entregas de electricidad, la argumentación era extensible a las entregas de gas. Además, referida a estas, apeló a la resolución de la propia Junta de 15 de junio de 2011 (conflicto 21/2009) en la que declaró que se entenderán realizadas en Navarra las entregas de gas natural cuando las acometidas desde las que la empresa pone el gas a disposición de sus clientes consumidores estén sitas en Territorio navarro, acuerdo que no fue recurrido por la AEAT.

El Tribunal Supremo dictó en Sentencia en 3 de febrero de 2016 en la que afirma que la doctrina de su Sentencia de 11 de junio de 2015 referida a las entregas de energía era perfectamente trasladable a las entregas de gas. Para el Alto Tribunal, con arreglo a la Ley de Hidrocarburos (Ley 34/1998, de 7 de octubre), son comercializadoras de gas las sociedades mercantiles que, accediendo a las instalaciones de terceros, adquieren el gas natural para su venta a los consumidores, y **la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida, salvo pacto en contrario, en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador**. En esta situación, si la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que éste tiene entrada en las instalaciones del comprador, las ventas realizadas desde acometidas de clientes sitas en Navarra deben considerarse, a los efectos previstos en los artículos 21 A). 4º y 33.6.A) 4º del Convenio Económico, como operaciones realizadas en territorio navarro. En definitiva, **la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador**, no siendo aplicable la sentencia del caso Rover invocada al referirse a otro supuesto.

La confirmación por el TS del punto de conexión de las entregas de electricidad y gas en el territorio donde tiene lugar el suministro o está situado el contador, bien porque es el último lugar donde se produce el último proceso de transformación, bien porque el lugar de la puesta a disposición sea donde está el contador, suponen el acercamiento del punto de conexión al criterio de localización de las entregas de electricidad a consumidores finales previsto en el artículo 68. Siete. 2º LIVA 1992, trasunto del artículo 39 de la Directiva 2006/112, lo que, situado en el extremo final de la cadena, está más próximo al principio de tributación en destino que al de origen. La misma confluencia se repite en las

entregas de carburante.

La consideración de si un depósito fiscal reunía los requisitos propios de los establecimientos permanentes ha sido abordada al discutir el punto de conexión de **entregas de carburantes** hechas desde depósitos fiscales sitos en Navarra. Ante la Junta Arbitral del Convenio se plantearon los conflictos 51/2012 y 60/2013 que terminaron en sendos recursos ante el Tribunal Supremo, núm. 13/2015 y 35/2016, fallados en Sentencias de 9 de febrero de 2016 y 31 de enero de 2017.

En el primero, la AEAT, invocando la Sentencia del caso Rover, entendía, en el primero de los conflictos, que en el lugar de realización de la entrega el transmitente debía disponer de los medios humanos y materiales necesarios para generar valor añadido, circunstancia que no concurría en las entregas en cuestión. En el segundo, que las entregas habían de entenderse realizadas donde se encontraran centralizadas las labores de comercialización de los productos, por ser ese el lugar donde se encontraban los medios materiales y humanos que generaban el valor añadido, y que radicaban en TRC.

La Junta Arbitral resolvió el primero en Acuerdo en 9 de octubre de 2014 significando que el punto de conexión del Convenio para las entregas de las empresas comercializadoras era el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente, designación que resultaba acorde con las definiciones que la Directiva 2006/112 y la LIVA 1922 daban de la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal **(335)** . En cuanto a los hechos, se puso de manifiesto que: en el depósito fiscal se llevaba a cabo la mezcla con carburantes de otros comercializadores, se le agregaban determinados elementos que le añadían valor; el vendedor lo tenía allí a su disposición para la venta a distintos tipos de adquirentes, acreditándose la transmisión de la propiedad del carburante vendido con los correspondientes contratos y albaranes emitidos por el depósito fiscal; cuando el carburante adquirido por terceros debía ser transportado a otro lugar, el transporte era realizado unas veces por el propio adquirente, en cuyo caso, éste se hacía responsable del mismo desde que sale del depósito fiscal, y otras por la sociedad vendedora a través de transportistas contratados por ella, en cuyo caso mantenía la responsabilidad sobre el carburante vendido hasta la llegada del mismo a las instalaciones del adquirente; la sociedad contaba con una persona domiciliada en Navarra que se ocupaba de promover y gestionar las ventas del carburante depositado; y, además de utilizar el depósito fiscal, ostentaba un derecho de superficie sobre dos estaciones de servicio sitas en Navarra. Por todo ello concluía que la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y la entrega del mismo a éstos se producía en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito. Esta conclusión, añadía la Junta, no vulneraba su Resolución de 15 de diciembre de 2011 (conflicto nº 21) de que la transmisión de la propiedad del gas se entendía producida en el momento en que entraba en las instalaciones del comprador en el lugar de las acometidas en que se ponía a su disposición. Tampoco vulneraba la doctrina establecida en el caso Rover, porque, como ya había destacado en su Resolución de 30 de junio de 2014 (conflicto nº 57), las premisas fácticas eran distintas, estando acreditado que para la comercialización del carburante disponía en Navarra de medios y personal propios, siendo incuestionable que todo ello generaba el correspondiente valor añadido. Finalmente, añadía, tampoco contradecía la doctrina de la Dirección General de Tributos, consultas vinculantes V2669-11 y V2670-11 **(336)** , en las que se estima que un almacén arrendado debe considerarse como EP siempre que el arrendatario tenga una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia, porque, además de no cuestionarse en el caso la concurrencia o no de los requisitos para que un almacén arrendado pueda merecer la consideración de EP, sino si un depósito fiscal puede o no aportar algún valor añadido, a juicio de la Junta Arbitral, un depósito fiscal no sólo aporta el valor añadido propio de un almacén, sino que aporta un valor añadido adicional, ya que el operador logístico titular del depósito fiscal cumplimenta todos los trámites administrativos propios de los impuestos especiales y puede, además, realizar determinadas operaciones que añaden valor al carburante depositado.

El segundo conflicto fue decidido por la Junta Arbitral en Acuerdo de 16 de julio de 2015 en el mismo sentido pero con el matiz de que en el caso el vendedor (DYNEFF) tenía a su disposición el carburante en el depósito fiscal en Navarra de la principal empresa de almacenamiento y transporte de productos petrolíferos de España (CLH) y desde allí lo vendía a los terceros mediante un contrato que permitía considerar que las instalaciones propiedad de CLH situadas en Navarra servían al objeto de la actividad comercial de DYNEFF, dicho de otro modo, eran instalaciones de DYNEFF, ya que la actividad de cualquier empresa puede ejercerse mediante instrumentos pertenecientes a terceros sobre los que dicha empresa disponga de algún derecho o se encuentre en situación de hecho que haga posible su uso. Concluía: "*la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito*". Terminaba señalando que la conclusión no vulneraba la doctrina del TS del caso Rover como ya había señalado en las citadas resoluciones de 30 de julio y 9 de octubre de 2014.

Impugnados los acuerdos por la AEAT, el TS desestima los recursos en Sentencias de 9 de febrero de 2016 (rec. 13/2015) y 31 de enero de 2017 (rec. 35/2016), sentencia esta que se remite a la primera, así como a la de 3 de febrero de 2016 ya examinada y a la de 13 de diciembre de 2016 (rec. 37/2016), caso que se expondrá a continuación de estos **(337)** . En cuanto a la invocación de la sentencia del caso Rover resume que el significado de la posición allí expresada consiste en que no era suficiente que las operaciones cumplan con los requisitos que se les exija jurídicamente sino que además deben tener sentido económico real y se debe indagar su finalidad para evitar un uso abusivo de la misma. Y por lo que se refiere a los hechos, aspecto sobre el que recae nuestra atención, en cuanto toma en consideración los elementos de hecho que el punto de conexión reúne para que desde el mismo se puedan realizar entregas, aparte de no ofrecerle dudas que donde radica el depósito de gas de la sociedad vendedora, aunque no sea de su propiedad, es el lugar desde donde se distribuye el gas, pone en valor la existencia de una mínima infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas, propia de un EP, y reconviene el argumento de que pueda considerarse como lugar de la entrega el lugar en el que se otorgan las facturas, pues la lógica de las cosas lleva a que los elementos materiales y personales de la entrega estén fuera del lugar de emisión de las mismas **(338)** , conclusión lógica a la vista del artículo 53.2, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

En la Sentencia de 13 de diciembre de 2016 (rec. 37/2016), se impugna el Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio de 9 de septiembre de 2015 (conflicto 59/2013), relativo también a **entrega de carburantes**. El desacuerdo tiene otro cariz distinto de los anteriores, pues lo que se ventila es si la puesta a disposición de carburante a clientes mediante una tarjeta implica una transmisión de la estación de servicio al emisor de la tarjeta y de este al cliente que utiliza la tarjeta, caso en el que habría dos transmisiones casi simultáneas o, por el contrario, solo hay una entrega de la estación de servicio al poseedor de tarjeta, caso en el que la utilización de la tarjeta implicaría una prestación de servicios financieros del emisor de la tarjeta al cliente. El contrato en cuestión contenía una cláusula entre el emisor de la tarjeta y sus clientes que para el suministro de carburante establecía una comisión en nombre propio por cuenta ajena, y otra entre el emisor de la tarjeta y la empresa de la red de gasolineras la adquisición del carburante que la estaciones de la red proporcionaría a los clientes con tarjeta.

La decisión del TS pasa por razonar que existe una comisión de compra en la que el comisionista actúa en nombre propio y por cuenta ajena, que, a efectos de IVA, se considera entrega de bienes. El comisionista se obliga a adquirir bienes, el carburante, a un tercero a favor del comitente. Se diferencia el hecho imponible de la entrega de los bienes del comisionista al comitente, del devengo que se produce en el momento en el que el proveedor entrega los bienes al comisionista. Técnicamente se distinguen dos entregas de bienes, una del proveedor, la empresa de la red de gasolineras al comisionista, la empresa emisora de la tarjeta, y otra de esta al comitente, los clientes del emisor de la misma. Frente a la negación de que hubiera dos entregas en el mismo acto, el TS opone que **el concepto de entrega de bienes en el IVA no es tanto jurídico como económico**, que no existe duda de la realidad de que a través de la comisión se hacía posible el suministro, en el que era esencial la compra previa del carburante por parte del emisor de la tarjeta a favor de sus clientes para podérselo ofrecer en condiciones más favorable, siendo evidente que el emisor de la tarjeta adquiría previamente el combustible en su propio nombre con el fin de proporcionárselo a sus clientes en su día, lo que configura una comisión en nombre propio y por cuenta ajena. Para el TS no existe prohibición alguna que impida la simultaneidad de las entregas, amén de que, en la operativa estructurada entre el emisor de las tarjetas y la red de gasolineras, existía una

cesión en exclusiva de surtidores, contraprestación por la cesión de uso, instalación de los mecanismos para hacer posible el suministro con total distinción del que la red hace a otros usuarios y la posesión de los permisos y licencias necesarios para vender carburante a sus clientes con tarjetas, lo que no tenía otra razón de ser que identificar quien suministra el carburante a los clientes de tarjeta, sin que gran parte de las mismas tuvieran sentido si no se quisiera visualizar y otorgarle presencia real a la adquisición de carburante previamente al suministro por el emisor de las tarjetas a la empresa de la red de gasolineras. En lo que atañe al objeto de este estudio, esta última parte de la sentencia tiene la relevancia de que posibilita la existencia de un EP cuando se utilizan medios personales y materiales de un tercero para realizar operaciones sujetas.

Sin que en los recursos vistos haya sido objeto de discusión como tal punto de conexión, el TS asume que el **transporte de electricidad** está comprendido dentro del punto de conexión de los servicios de transporte que remite al domicilio fiscal del sujeto pasivo. Los **servicios de transporte de electricidad**, en concreto la tarifa de acceso eléctrico a las redes a las compañías comercializadoras de energía eléctrica, han generado discusión al sostenerse que el concepto de transporte que utiliza la LCEN (y por ende la LCEPV) no era aplicable al transporte de electricidad ni subsumible en el concepto de transporte del Convenio (ídem Concierto), por lo que el punto de conexión aplicable a aquellos era el de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entienden realizadas en los territorios forales cuando dichos bienes radiquen en estos territorios **(339)** .

La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en resolución de 7 de febrero de 2014 (conflicto 52/2012), amparándose en la interpretación usual o gramatical de la expresión transporte de energía eléctrica, el significado técnico jurídico de la actividad de los distribuidores de energía y la utilización del término transporte o distribución de energía eléctrica a través de redes por el artículo 69. Dos. k) LIVA 1992, consideró que para el legislador tributario esta actividad era un servicio de transporte, rechazando que pudiera encuadrarse como un servicio relacionado con bienes inmuebles, lo que llevaba a que el punto de conexión fuera el domicilio fiscal del sujeto pasivo. Recurrida la decisión, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de mayo de 2015 (Rec. 328/2014) desestima el recurso.

El TS antes de entrar a analizar el fondo del asunto, recuerda que indirectamente ya se había referido al transporte de electricidad en las sentencias aquí citadas referidas al período transitorio de la liberalización eléctrica. A renglón seguido, pasa a analizar la realidad, características técnicas y económicas de la actividad, el marco jurídico del sector eléctrico, las actividades diferenciadas y separadas que surgieron de su reordenación, en particular, la actividad de distribución y los costes que cubre la tarifa de acceso, entre los que se encuentra los generados a la distribuidora por el transporte de la electricidad, pareciéndole al TS un ejercicio de puro voluntarismo vincular la tarifa de acceso a la utilización de una infraestructura por tener un mero carácter instrumental dirigido a hacer posible la libre competencia, viniendo determinado su contenido por las singularidades y necesidades del propio sistema eléctrico **(340)** . Rechaza la alegación de diferenciar la actividad del transporte y de distribución, pues la diferenciación entre una y otras es simplemente técnica y funcional, alta tensión versus media y baja tensión.

El TS señala que el objeto de la actividad de las distribuidoras en el sector eléctrico tiene como objeto característico, que le dota de contenido e identifica y lo distingue, el de la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo, trasladar la energía eléctrica de un lugar a otro, haciendo posible un suministro de calidad, lo que constituye genuinamente una actividad de transporte, por lo que la Administración competente es la del domicilio fiscal de la entidad que realiza el servicio de transporte. Si no le ofrece dudas al TS el significado técnico y jurídico de transporte eléctrico, tampoco el usual, llevar algo (alguien) de un lugar a otro, en ausencia de una definición normativa del término transporte distinta. Por eso cuando el legislador utiliza el término transporte de electricidad se refiere a la acción de llevar a la electricidad de un lugar a otro, desde los puntos de producción al de su consumo… así es en la legislación estatal, pero también el legislador comunitario le otorga la misma significación. La Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo, entiende por distribución, *"el transporte de electricidad por las redes de distribución de alta, media y baja tensión con el fin de suministrar a los clientes, pero sin incluir el suministro"*. El TS no comparte que el concepto de transporte del Convenio (ídem Concierto) sólo se refiera al transporte tradicional de mercancías y personas, más cuando está junto a los servicios de mudanza, remolque y grúa, ni tampoco el argumento del diferente encuadramiento en las Tarifas del IAE del transporte tradicional del transporte de electricidad. Desecha la primera interpretación por apriorística porque no existe dato o regulación alguna de que se haya querido establecer dicha distinción. Antes bien, afirma, el concepto y significación de transporte de energía eléctrica tiene realidad expresa en los reglas de localización en la del artículo 69. Dos. K) LIVA 1992, sin que el legislador haya establecido dos categorías distintas y diferenciadas, "transporte" y "transporte de energía eléctrica", ni aparece diferenciado cuando se refiere al transporte en el artículo 70. Uno. 2), ni, en la hipótesis de haberlo diferenciado, pudiera encajar al mismo tiempo la previsión de una norma distinta de localización de ese mismo servicio de transporte de electricidad dentro de la regulación del artículo 70. Uno. 1), ambos de la LIVA 1992. Para el TS carece de lógica alguna relacionar el servicio de transporte de electricidad con un servicio relacionado directamente con bienes inmuebles, siendo que el legislador nacional y europeo cuando hacen referencia a transporte de electricidad sólo puede referirse más que a la actividad de transporte y distribución en el sector eléctrico, lo que excluye *in radice* que pueda subsumirse entre los vinculados directamente con bienes inmuebles. Finalmente, frente al argumento de la relevancia que representa el distinto encuadramiento en las Tarifas del IAE del transporte tradicional y del transporte de electricidad, el TS opone que nada tiene que ver el objeto de gravamen del IAE con las con las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA, extensible en este caso al Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, en cuanto a los restantes, los puntos de conexión de entrega de los bienes inmuebles y de los servicios relacionados con los mismos vienen a coincidir con el criterio de localización territorial del IVA **(341)** . Y los puntos de conexión de las operaciones de seguro y capitalización se identifican con la localización del riesgo compromiso, mientras que la localización territorial de esas operaciones en el IVA no coinciden porque siguen la regla general y particular de las prestaciones de servicios **(342)** .

---

(1) Artículo 2 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial nº L 145 de 13/06/1977 p. 0001 – 0040).

Ver Texto

(2) Artículos 3 de la Sexta Directiva y 227 TCEE en sus sucesivas redacciones.

Ver Texto

(3) Véase artículo 8. No se quiere decir que el concepto de EP estuviera ausente ni fuera baladí para determinar si una entidad tenía o no en un territorio una estructura suficiente que le permitiera realizar y recibir en beneficio o utilidad del mismo operaciones de entrega de bienes. La Sexta Directiva contiene numerosas referencias a sujetos pasivos establecidos y no establecidos en la Comunidad, fuera de la Comunidad, en el interior del Estado miembro, en el extranjero, que obligan a determinar cuándo tiene un EP desde el que realiza las entregas cuando está establecido en varios Estados miembros,

delimitación imprescindible para fijar la competencias exaccionadoras tanto desde el lado activo como del pasivo de la obligación tributaria para darse de alta, presentar declaraciones, hacer ingresos o solicitar devoluciones.

Ver Texto

(4) La noción de EP es objeto de tratamiento preferente en el artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE) desde el proyecto de 1963 y ha sido acogida en el MC OCDE de 1977 y en las modificaciones sucesivas hasta la novena edición publicada de 15 de julio de 2014 que reemplaza a la de 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en). Son relevantes los comentarios incorporados al texto por su valor interpretativo. Ídem en el artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en vías de desarrollo desde 1980 (precedido en 1979 por el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo) hasta la revisión de 2011 (http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf). La definición de lo que debe entenderse por EP se recoge en la extensa red de convenios internacionales para evitar la doble imposición firmados entre países que siguen uno u otro modelo y en sus legislaciones internas. Asimismo, a raíz del informe de la OCDE, publicado en febrero de 2013, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Informe BEPS, *Base erosion and profit shifting)*, los países de la OCDE y el G-20 adoptaron un Plan de Acción compuesto por 15 acciones (Plan BEPS), que motivó la publicación en julio de 2013 del *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, en el que se identificaban 15 acciones para luchar contra el fenómeno BEPS de manera integral y establecían los plazos para poner en práctica las acciones. Una de las previstas es la 7 Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (más descriptivas las versiones inglesa y francesa: "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status";* "Empecher les mesures visant a éviter artificiellement le statut d'établissement stable"), que tiene por objetivo modificar la definición de establecimiento permanente del modelo de convenio para impedir que una instalación pueda escapar artificialmente al estatuto de establecimiento permanente, desde la perspectiva de la erosión de las base imponible y de la transferencia de beneficios, sobre todo por la utilización de acuerdos de comisionista y el recurso a las exenciones que benefician actividades específicas. Tras dos años, los trabajos cristalizaron en el informe *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015* (OCDE 2016, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es) en el que se presentan las modificaciones de la definición de EP que se introducirán de manera prospectiva, sin afectar a las interpretaciones anteriores, en el artículo 5 del MC OCDE y en sus Comentarios, ampliamente utilizado como base para la negociación de convenios fiscales, que se complementa con las medidas propuestas en el informe de la Acción 6, *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales*, OCDE, 2016a.

Ver Texto

(5) Las virtudes del principio de tributación en destino sobre el de origen, en la medida que asegura la neutralidad en los intercambios internacionales, ha generado un amplio consenso internacional a su favor porque, además, en congruencia con el objeto del impuesto, sitúa la percepción de los ingresos en la jurisdicción donde se produce el consumo final. Vid OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958.fr o *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en.

Ver Texto

(6) Artículo 9.1 Sexta Directiva.

Ver Texto

(7) Artículo 26.2 *ibídem.*

Ver Texto

(8) Artículo 9.2. a) *ibidem*.

Ver Texto

(9) Artículo 9.2.b) *ibidem*.

Ver Texto

(10) Artículo 9.2.c) *ibidem*.

Ver Texto

(11) Artículo 9.2.d) *ibidem*.

Ver Texto

(12) Artículo 9.2.e) *ibidem*: Servicios consistentes en cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares; publicidad; las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones; las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en este apartado e); las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad; las prestaciones consistentes en cesiones de personal; las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en este apartado e). Paulatinamente posteriores directivas incorporarán los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, prestados por vía electrónica y relacionados con la distribución de gas natural y electricidad.

Ver Texto

(13) En las operaciones del artículo 9.2.e) realizadas por un sujeto establecido en el extranjero se considera deudor del impuesto el que contrate la prestación del servicio (los Estados miembros podían disponer que el prestador del servicio quedara obligado solidariamente). Asimismo, en las demás, cuando la operación gravada localizada en el territorio de aplicación del IVA era efectuada por un establecido en el extranjero, se facultaba a los Estados miembros para disponer que el impuesto fuera debido por otra persona, un representante designado por el fisco o el destinatario de la operación gravada. Véase artículo 21.1 *ibidem*.

Ver Texto

(14) Véanse las Sentencias de 5 de junio de 2003, Caso Design Concept, C-438/01 (apartado 26), y 19 de febrero de 2009, Caso Athesia Druck Srl, asunto C-1/08 (apartado 26).

Ver Texto

(15) Artículo 9.2.e) ibidem.

Ver Texto

(16) Artículo 9.3 *ibidem*. Sobre el alcance y efectos de si un Estado miembro utiliza esta facultad véase la Sentencia del Tribunal de Justica de 19 de febrero de 2009, Caso Athesia Druck Srl, asunto C-1/08, en la que se considera que una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata (apartado 38).

Ver Texto

(17) Párrafo primero del número 3 del artículo 9 *ibídem.*

Ver Texto

(18) Artículos 1.1) y 2 de la Directiva Décima 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales (Diario Oficial nº L 208 de 03/08/1984 p. 0058 – 0058).

Ver Texto

(19) Artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva redactado por el artículo 1.2) de la citada Directiva Décima 84/386/386. Su finalidad es evitar distorsiones de la competencia cuando hay diferencias de tipos impositivos en uno u otro Estado miembro.

Ver Texto

(20) Cuarto considerando de la Décima Directiva 84/386/CEE Directiva.

Ver Texto

(21) Artículo 9.3 de la Sexta Directiva redactado por el artículo 1.3) de la citada Directiva Décima 84/386/386.

Ver Texto

(22) El impulso definitivo a la creación del mercado interior lo dio el Acta Única Europea (AUE), firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 (DOCE nº L 169/1, de 29 de junio de 1987), que había sido precedida del Libro Blanco sobre el mercado interior de 1985 que definió las medidas legislativas necesarias para completar el mercado interior y propuso un calendario y plazo de consecución el 31 de diciembre de 1992. El artículo 13 del AUE completa el Tratado de la CEE e introduce el artículo 8 A que refleja el objetivo de establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que concluiría el 31 de diciembre de 1992 como «*un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado*». El Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 (DOCE 92/C 191/01, 29 de julio de 1992, p. 0001-0110), traslada el artículo 8 A al 7 A (versión codificada Diario Oficial nº C 224 de 31/08/1992 p. 0001 0079, documento EUR-Lex 11992E/TXT). Después del Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997 (DO C 340 de 10.11.1997, p. 1/144) el artículo 7 A pasará en la versión consolidada del Tratado de la Comunidad Europea de 1997 a ser el 14 (ídem en las de 2002 –DO C 325 de 24.12.2002, p. 33/184– y 2006 –DO C 321E de 29.12.2006 p 37/186–). Tras el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007 (DO C 306 de 17.12.2007, p. 1/271), en el que figura dentro del artículo 22bis, pasará a constituir el artículo 26 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que sustituye al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

Ver Texto

(23) Artículo 4 de la Primera Directiva 67/227 CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios («DOUE» núm. 71, de 14 de abril de 1967, páginas 1301 a 1303).

Ver Texto

(24) A partir de 1 de enero de 1997 el régimen transitorio se habría de sustituir por un régimen definitivo de tributación en los intercambios entre los Estados miembros basado en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes y prestaciones de servicios. Como ya sabemos este deseo no se ha cumplido y el transitorio se ha convertido en definitivo. La Primera Directiva del Consejo fue derogada por el artículo 411 de la Directiva 2006/112 del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DOUE, Serie L, núm. 347 de 11 de Diciembre de 2006).

No ha sido la única transitoriedad que ha habido en el IVA. El artículo 28.4 de la Sexta Directiva estableció un período transitorio inicial de cinco años a partir del 1 de enero de 1978 revisable al cabo de seis meses antes de su terminación de este período, y posteriormente siempre que fuera necesario, referido a las excepciones establecidas en el apartado 3 para la eventual supresión de todas o algunas. La Decimoctava Directiva 89/465/CEE del Consejo de 18 de julio de 1989 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Diario Oficial nº L 226 de 03/08/1989 p. 0021 – 0022) llevó a cabo la supresión de algunas de las excepciones que dificultaban el cálculo de los recursos propios de las Comunidades procedentes del IVA y mejorar el funcionamiento del sistema común, asegurar una mayor neutralidad del IVA en el ámbito comunitario.

Ver Texto

(25) Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (Diario Oficial nº L 376 de 31/12/1991 p. 0001 – 0019).

Ver Texto

(26) Artículo 1, apartados 1) y 2), de la Directiva 91/680/CEE modifica los arts. 3 y 7 de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(27) Artículo 1, 22) de la Directiva 91/680/CEE introduce el TÍTULO XVI bis RÉGIMEN TRANSITORIO DE TRIBUTACIÓN DE LOS INTERCAMBIOS ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS y los artículos 28 bis a 28 decimocuarto.

Ver Texto

(28) Directiva 92/77/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (Diario Oficial nº L 316 de 31/10/1992 p. 0001 – 0004) y Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (Diario Oficial nº L 384 de 30/12/1992 p. 0047 – 0057). Se omiten las referencias a las numerosas Directivas que han seguido modificando la Sexta Directiva durante este período hasta su derogación, salvo las que afecten al objeto de este estudio.

Ver Texto

(29) Artículo 28 ter, E), número 1, Sexta Directiva redactado por artículo 1, 22) de la Directiva 91/680/CEE.

Ver Texto

(30) Artículo 28 ter, E), número 2, *ibidem*.

Ver Texto

(31) Artículo 9, 2, letra e) Sexta Directiva en la redacción dada por el artículo 1, apartado 2) de la Décima Directiva 84/386/CEE.

Ver Texto

(32) Artículo 28 ter, E), número 3, *ibidem*.

Ver Texto

(33) Los artículos 28, octavo, de la Directiva 91/680/CEE y 1, 19), de la Directiva 92/111/CEE modifican sucesivamente el artículo 21 y completan los cambios con la designación como deudores de IVA frente al Erario con carácter general del sujeto pasivo que efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto y distinta de las prestaciones de servicios contempladas contemplados en los artículos 9, 2, letra e) y 28 ter, partes C (prestaciones de servicios de transporte intracomunitario de bienes), D (prestaciones de servicios accesorias a las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes) y E (prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios). En particular, cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios sujeta al IVA sea realizada por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, se faculta a los Estados miembros para adoptar disposiciones que establezcan que el obligado al pago del impuesto sea otra persona y a designar a tal efecto a un representante fiscal o al destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios sujeta al impuesto. Ahora bien, el deudor del impuesto será el destinatario de la entrega de bienes cuando la operación sujeta al IVA sea una entrega de bienes efectuada en estas condiciones:

– quien realice la adquisición intracomunitaria de bienes debe ser un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro; la adquisición intracomunitaria de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada por el sujeto pasivo identificado en otro Estado miembro en el interior del país; los bienes así adquiridos por dicho sujeto pasivo se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquél en el que se encuentre identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega; el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados en ambos casos a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país; dicho destinatario haya sido designado como deudor del impuesto exigible por concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país],
– el destinatario de dicha entrega de bienes sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificada a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país,
– la factura extendida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país contenga las menciones de rigor y se refiera a las disposiciones aplicables para este supuesto, su número de identificación del IVA, referencia a la entrega subsiguiente de los bienes y el número de identificación del destinatario.

No obstante, se prevé que los Estados miembros puedan hacer una excepción a esta obligación en caso de que el sujeto pasivo no establecido dentro del territorio del país haya nombrado un representante fiscal en dicho país.

Asimismo, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del sujeto pasivo esté obligada solidariamente al pago del impuesto.

En cuanto a los servicios del artículo 9,2, letra e) se designa deudor al destinatario y al destinatario identificado a efectos del impuesto en el interior del país, de los servicios a que se refieren las partes C, D y E del artículo 28 ter realizados por un sujeto establecido en el extranjero. Con efectos de 1 de enero de 1996 el artículo 1, apartados 7) y 11), de la Directiva 95/7/CE del Consejo de 10 de abril (D.O. nº L 102 de 5 de mayo de 1995) añade la parte F referida al lugar de las prestaciones de servicios en caso de informes periciales o trabajos realizados con bienes muebles corporales y modifica también el artículo 21.

En todos esos casos los Estados pueden designar responsables solidarios, bien el no establecido que preste el servicio o una persona distinta del adquirente no establecido.

Asimismo, los artículos 28 nono de la Directiva 91/680/CEE y 1, 20) de la Directiva 92/111/CEE modifican el artículo 22 y regulan obligaciones en materia de identificación de los sujetos pasivos mediante un número individual, facturación, contabilización, declaración y estado recapitulativo. Ídem desde 1 de enero de 1996 el artículo 1, 12) de la Directiva 95/7/CE.

Ver Texto

(34) Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006 y de 20 de diciembre de 2007).

Ver Texto

(35) Artículo 9.

Ver Texto

(36) Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones (DOUE núm. 162, de 26 de junio de 1999, páginas 63 a 64).

Ver Texto

(37) *"Servicios de telecomunicaciones: Se considerará que los servicios de telecomunicaciones son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción. Los servicios de telecomunicaciones en el sentido de la presente disposición incluirán asimismo la disposición de acceso a las redes de información mundiales."* El artículo 1, 1) de la Directiva 1999/59/CE los adiciona a los de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. En la Directiva 2006/112 la definición se contiene en el artículo 24.2.

Ver Texto

(38) Sintaxis del apartado 4 del artículo 9 de la Sexta Directiva añadido por el artículo 1, 2) de la Directiva 1999/59/CE que la posterior Directiva 2002/38/CE enmendó.

Ver Texto

(39) En la segunda parte del considerando (6) de la Directiva 1999/59/CE, después del punto y coma se dice que "*en el caso de los servicios de telecomunicaciones a otros beneficiarios en la Comunidad, puede, sin embargo, seguir aplicándose sin modificación alguna el apartado 3 del artículo 9 de la citada Directiva*" (se refiere a la Sexta). Hay que señalar que, respectivamente, las letras a) o b) del número 3 del artículo 9 de la Sexta Directiva pueden ser aplicadas por los Estados miembros en los casos en que conforme a lo dispuesto en los números 1 y 2 del mismo artículo 9 la operación se localiza bien en el interior del país bien fuera de la Comunidad, posibilitando que los Estados miembros decidan su sujeción o no al IVA en función de la utilización y explotación efectiva de los servicios dentro del país o fuera de la Comunidad. Aplicado a los servicios de telecomunicaciones significa que, fuera del caso de prestaciones de servicios por un establecido fuera de la Comunidad a no sujetos pasivos de IVA establecidos en la Comunidad, en que se debe aplicar obligatoriamente la letra b) del número 3 por disponerlo así el número 4, ambos del artículo 9, en las prestaciones de esos servicios a sujetos pasivos los Estados miembros pueden decidir aplicar el número 3 en su integridad.

Ver Texto

(40) Artículo 1,3) ibídem. En materia de deudores del IVA la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (Diario Oficial nº L 269 de 21/10/2000 p. 0044 – 0046), modifica la Directiva 77/388/CEE y redacta de nuevo el artículo 21 y modifica el 22 para solventar problemas que se les plateaban a los operadores de menores dimensiones; atender cuestiones relacionadas con la asistencia mutua para liquidación y recaudación del IVA; simplificar el sistema de representación fiscal suprimiendo cualquier facultad de los Estados miembros para hacer obligatoria la designación de un representante fiscal, que se convierte en optativa para los sujetos pasivos no establecidos; imponer a los sujetos pasivos no establecidos las mismas obligaciones que a los establecidos, manteniendo la de que los sujetos pasivos no establecidos, nacionales de países con los que no se haya negociado ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista en el interior de la Comunidad, designen a un representante fiscal que asuma la condición de deudor del impuesto en lugar del sujeto pasivo no establecido o a un mandatario; ídem la de que los Estados miembros sigan estando facultados para designar al deudor del impuesto en las operaciones de importación y puedan seguir adoptando disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.

Por lo que se refiere a las obligaciones de facturación, la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (Diario Oficial nº L 015 de 17/01/2002 p. 0024 – 0028), modifica la Directiva 77/388/CEE con el objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido, en vista de las escasas condiciones que la Sexta Directiva imponía, lo que dejaba en

libertad a los Estados para fijar sus condiciones esenciales, y atender las recomendaciones del informe de la Comisión sobre la segunda fase de la iniciativa de Simplificación de la Legislación sobre el Mercado Interior de establecer unas menciones necesarias en la factura y determinar cuáles son las exigencias jurídicas y técnicas de la facturación electrónica.

Ver Texto

(41) Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica (Diario Oficial nº L 128 de 15/05/2002 p. 0041 – 0044).

Ver Texto

(42) El artículo 4 de la Directiva establece que las modificaciones del artículo 1 serán de aplicación durante un período de tres años a partir del 1 de julio de 2003. La Directiva 2006/58/CE del Consejo, de 27 de junio de 2006, que modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, señaló que sería de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2006. Los artículos 56.3, 57.2 y 59.2 y 357 de la Directiva 2006/112/CE recogen la misma fecha, prorrogada, luego, hasta el 31 de diciembre de 2008, por la Directiva 2006/138/CE del Consejo de 19 de diciembre de 2006 (DOUE de 29 de diciembre de 2006, L384/92, págs.. 92-93), y hasta 31 de diciembre de 2009 por el artículo 1 de Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, (DOUE» núm. 44, de 20 de febrero de 2008, páginas 11 a 22), que además prorroga el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica hasta 31 de diciembre de 2014. La Directiva 2008/8/CE deroga y suprime aquellos preceptos en la forma escalonada dispuesta por sus artículos 1, 2 y 5.7 y modifica el lugar de las prestaciones de servicios heredado de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(43) *"ANEXO L LISTA ILUSTRATIVA DE PRESTACIONES DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA CONSIDERADAS EN LA LETRA E) DEL APARTADO 2 DEL ARTÍCULO 9*

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

2. El suministro de programas y su actualización.

3. El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.

4. El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

5. El suministro de enseñanza a distancia.

En caso de que el suministrador de un servicio y su cliente se comuniquen por medio de correo electrónico, esta circunstancia no implica por sí misma que el servicio prestado sea un servicio electrónico con arreglo a lo dispuesto en el último guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9".

Ver Texto

(44) A tal efecto, el Consejo expresamente dice que *"los servicios de radiodifusión y de televisión y los servicios prestados por vía electrónica a partir de terceros países a personas establecidas en la Comunidad o a partir de la Comunidad a destinatarios establecidos en terceros países deberían estar gravados en el lugar de establecimiento del destinatario de los servicios"*.

Ver Texto

(45) Artículo 9.2, letra e).

Ver Texto

(46) Artículo 9.3.

Ver Texto

(47) Artículo 9.4 en relación con el 9.3.b).

Ver Texto

(48) Artículo 9.2.f).

Ver Texto

(49) El artículo 1, 3), de la Directiva 2002/38/CE añade a la Sexta Directiva el artículo 26 quater.

Ver Texto

(50) Vid artículo 22 de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(51) El artículo 5.2 de la Sexta Directiva consideraba bienes corporales la corriente eléctrica y el gas.

Ver Texto

(52) Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad (Diario Oficial nº L 260 de 11/10/2003 p. 0008 – 0009).

Ver Texto

(53) Artículo 1, 3), de la Directiva 2003/92/CE.

Ver Texto

(54) Artículo 1, 1), de la Directiva 2003/92/CE añade la letra d) al artículo 8.1 de la Sexta. Por sujeto pasivo revendedor entiende el sujeto pasivo cuya actividad principal respecto de las compras de gas y electricidad consista en la reventa de dichos productos y cuyo consumo de los mismos sea insignificante.

Ver Texto

(55) Artículo 1, 1), de la Directiva 2003/92/CE añade la letra e) al artículo 8.1 de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(56) Artículo 1, 7) *ibídem*.

Ver Texto

(57) Artículo 1, 4), 5) y 6) *ibídem*.

Ver Texto

(58) Artículo 1, 2), *ibídem* introduce un nuevo supuesto en el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(59) Reglamento (CE) nº 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L 288, de 29 de octubre de 2005, pág. 1 a 9). Las disposiciones de este reglamento solo fueron jurídicamente vinculantes para los Estados miembros a partir de su entrada en vigor con el 1 de julio de 2006 (el artículo 13 con efectos de 1 de enero de 2006), pocos meses antes de la entrada en vigor de la Directiva 2006/112/CE el 11 de diciembre de 2006. Fue derogado y refundido con modificaciones por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE (DOUE de 23 de marzo de 2011, L 77, p. 1-22).

Ver Texto

(60) Artículos 6 a 10 del Reglamento (CE) 1777/2005 en relación con artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(61) Artículo 9.2.e) guión doce de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(62) Artículo 11.1 ibidem.

Ver Texto

(63) Artículo 11.2 ibidem: a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones; b) los servicios que permitan o presten apoyo a la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web; c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente; d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador; e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.); f) los servicios enumerados en el anexo I.

Ver Texto

(64) Artículo 12, 1) y 2) ibidem.

Ver Texto

(65) Artículo 12, 3) ibídem: a) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica; b) los CD-ROM, disquetes o un medio tangible similar; c) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas; d) los CD o casetes de audio; e) las cintas de vídeo o DVD; f) los juegos en CD-ROM.

Ver Texto

(66) Artículo 12, 3) ibídem: g) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico; h) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota; i) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos; j) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea; k) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión; l) los servicios de ayuda telefónica; m) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal; n) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas; o) los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía; p) el acceso a Internet y a la World Wide Web; q) los servicios telefónicos prestados a través de Internet.

Ver Texto

(67) Apartado 17: "*Asimismo, en ejercicio de las opciones que brinda la Directiva, corresponde a las autoridades fiscales de cada Estado miembro determinar, para una prestación de servicios determinada, cuál es el punto de conexión más apropiado desde la perspectiva fiscal. Según el apartado 1 del artículo 9, el lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica resulta ser, a este respecto, el punto de conexión prioritario, en tanto en cuanto tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se presten servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro*".

Ver Texto

(68) Artículo 9.1: *"Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual"*.

Ver Texto

(69) Apartados 18, 19 y 20.

Ver Texto

(70) Debe retenerse que el artículo 26.2 de la Sexta Directiva al disponer que la prestación de la agencia de viaje, considerada como un servicio único de la agencia al viajero, *"será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un EP desde el que haya suministrado la prestación de servicios"*, contenía, a este respecto, una redacción equivalente a las del artículo 9.1: *"Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios…"*.

Ver Texto

(71) "*En el presente caso, tal como ha indicado DFDS, la conexión a efectos fiscales de todas las prestaciones de servicios de un organizador de circuitos turísticos, incluidas las suministradas en otros Estados miembros a través de empresas que actúan en su nombre, a la sede de su actividad económica presentaría evidentemente la ventaja de establecer un único lugar de gravamen para la totalidad de las actividades de dicho organizador a las que se aplicara el artículo 26 de la Sexta Directiva*" (párrafo 21).

Ver Texto

(72) *"Sin embargo, tal como ha alegado el Gobierno del Reino Unido, dicha conexión no ofrecería una solución racional desde el punto de vista fiscal, en la medida en que ello supondría hacer abstracción del lugar donde realmente se han comercializado los viajes, lugar que las autoridades nacionales tienen buenas razones para tomar en consideración como punto de conexión más útil, sea cual sea el destino del viajero"*(párrafo 22)

"A este respecto, procede recordar, como subrayó el Abogado General en los puntos 32 a 34 de sus conclusiones, que la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Pues bien, la otra solución posible a la hora de determinar el lugar de gravamen de las prestaciones de las agencias de viajes, es decir, el EP desde el que se haga la prestación de servicios, tiene precisamente por objeto tomar en consideración la posibilidad de que las agencias diversifiquen sus actividades en diferentes lugares del territorio de la Comunidad. La aplicación sistemática de la solución de la sede de la actividad económica podría provocar por lo demás distorsiones de la competencia, en la medida en que supondría un riesgo de animar a las empresas que desarrollan actividades en un Estado miembro a establecer su sede en el territorio de otro Estado miembro que haya optado por la posibilidad de continuar dejando exentas de IVA las prestaciones de que se trata, para eludir así el impuesto" (párrafo 23).

Ver Texto

(73) Apartado 23: *"… la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA"*.

Ver Texto

(74) "*Dadas estas circunstancias, procede considerar que, cuando la prestación de servicios al viajero la suministra un organizador de circuitos turísticos desde un EP que dicho organizador posee en un Estado miembro que no es el Estado en que ha establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación de servicios al viajero se encuentra sujeta al impuesto en el Estado en que se halla dicho EP*" (párrafo 24).

Ver Texto

(75) Apartado 28:*"A este respecto, se deduce de los datos mencionados en la resolución de remisión, principalmente de los relativos al número de empleados de la sociedad establecida en el Reino Unido y a las condiciones materiales en las que esta última presta servicios a los viajeros, que dicha sociedad presenta efectivamente las características de un EP en el sentido de las disposiciones antes citadas"*. Apartado 29: *"Procede responder por tanto que el apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un organizador de circuitos turísticos cuya sede se halla en un Estado miembro suministra a los viajeros prestaciones de servicios a través de una sociedad que actúa como agente suyo en otro Estado miembro, dichas prestaciones se encuentran sujetas al IVA en este último Estado, siempre que dicha sociedad, que actúa como un simple auxiliar del organizador, cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un EP"*.

Ver Texto

(76) DFDS era una sociedad danesa dedicada a la navegación, la organización de viejas y el transporte en general que tenía una filial inglesa, DFDS Ltd, unidas por un contrato de agencia que nombra a la segunda agente general de ventas y consignatario de la primera en el Reino Unido y central de reservas en el Reino Unido e Irlanda para todos los servicios de pasajeros de la sociedad danesa.

Ver Texto

(77) *"en lo que se refiere a la regla general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha estimado que el lugar en que el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario, en el sentido de que tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se efectúa la prestación de servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la conexión con la sede no conduce a una solución racional desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro. Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartados 17 y 18)"*.

Ver Texto

(78) *"…para que, apartándose del criterio prioritario de la sede, un establecimiento pueda considerarse válidamente como el lugar de la prestación de servicios de un sujeto pasivo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate"* (párrafo 16).

Ver Texto

(79) Apartado 19: *"En consecuencia, no puede considerarse que posea un EP en dicho Estado una sociedad de arrendamiento financiero que no dispone en un Estado miembro ni de personal propio ni de una estructura con un grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión; estructura que sea, por tanto, apta, para hacer posibles, de una forma autónoma, las prestaciones de servicios de referencia"*.

Apartado 20: *"Además, tanto del tenor literal como de la finalidad del apartado 1 y de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, al igual que de la sentencia Hamann, antes citada, resulta que no cabe considerar como un criterio seguro, simple y practicable, que responda al espíritu de la Sexta Directiva, y que permita fundamentar la existencia de un EP, ni el hecho de poner automóviles materialmente a disposición de clientes en el marco de contratos de arrendamiento financiero, ni el lugar de utilización de los vehículos."*

Ver Texto

(80) Vid apartados 23 y 24.

Ver Texto

(81) Apartados 18 de ARO Lease y 25 de Lease Plan Louxembourg.

Ver Texto

(82) Apartado 29.

Ver Texto

(83) Apartado 15, segundo inciso: *"Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios"*.

Ver Texto

(84) *"Por consiguiente la Sexta Directiva ha consagrado, para el arrendamiento de todos los medios de transporte, la vinculación no con el lugar de utilización del bien arrendado, sino con el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien preste los servicios,* ***de conformidad con el principio general****"* (párrafo 18, segunda parte)

Ver Texto

(85) *"Con carácter preliminar, conviene recordar en primer lugar que, según el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, "los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual""* (apartado 11).

Ver Texto

(86) Apartado 48: *"el concepto de "EP", que figura en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una empresa*

establecida en un Estado miembro que alquila o cede en leasing diversos automóviles a clientes establecidos en otro Estado miembro no dispone de un EP en el otro Estado miembro por el mero hecho de tal arrendamiento".

Ver Texto

(87) Véanse apartados 32 a 41.

Ver Texto

(88) Conclusiones presentadas el 29 de septiembre de 2005, asunto C-210/04, apartados 61 a 68.

Ver Texto

(89) Directivas 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva, y 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva.

Ver Texto

(90) *"La determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, donde se decide la política general de dicha sociedad. Asimismo, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales, el lugar de reunión de las Juntas de accionistas, el de llevanza de los documentos administrativos y contables, y el de principal desenvolvimiento de las actividades financieras, en especial las bancarias"* (apartado 61). *"Por tanto, una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» o «pantalla», no puede calificarse de sede de una actividad económica... "*(apartado 62).

Ver Texto

(91) Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/C en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DOUE nº 44, de 20 de febrero de 2008, p. 11-22).

Ver Texto

(92) Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DOUE de 26 de octubre de 2013, L 284, p. 1-9).

Ver Texto

(93) El considerando (10) motiva la introducción paulatina de los cambios en el lugar de la prestación de servicios porque podrían tener un impacto significativo en el presupuesto de los Estados miembros: *"A fin de garantizar una transición sin problemas, dichos cambios deben introducirse de manera progresiva"*.

Ver Texto

(94) El artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE redacta de nuevo el capítulo 3 del Título V de la Directiva 2006/112/CE con efectos a partir de 1 de enero de 2010 y sus artículos 3, 4 y 5 introducen modificaciones que aplicables a partir de 1 de enero de 2011, 2013 y 2015.

Ver Texto

(95) Artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE. El artículo 17 del Reglamento 282/2011, que dispone que cuando el lugar de realización de la prestación de servicios se determine en función de si el cliente es o no sujeto pasivo, la condición del cliente se determinará con arreglo a los artículos 9 a 13, relativas a la consideración de los sujetos pasivos y al propio artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE, precepto que completa para señalar que se considerará sujeto pasivo a toda persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero que esté identificada o esté obligada a identificarse a efectos del IVA porque sus adquisiciones intracomunitarias de bienes están sujetas al IVA o debido a que ha ejercido la opción de someter esas operaciones al IVA.

Ver Texto

(96) Ibidem artículos 44 y 45.

Ver Texto

(97) Ibidem artículos 46 a 58.

Ver Texto

(98) Ibidem artículo 59.

Ver Texto

(99) Ibidem artículos 59 bis y 59 ter.

Ver Texto

(100) Ibidem artículos 196.

Ver Texto

(101) Ibidem artículo 214.

Ver Texto

(102) Ibidem artículo 262.

Ver Texto

(103) Directivas 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986 (DO L 326 de 21 de noviembre de 1986, p. 40) y 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DOUE nº 44 de 20 de febrero de 2008, p. 23 a 28), con efectos a partir de 1 de enero de 2010 y artículos 170 a 172, 368 y 369 undecies de la Directiva 2006/112/CE. Debe señalarse que para la devolución, los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, durante el período de devolución, no tienen que haber tenido en el Estado miembro de devolución la sede de su actividad económica, o un EP desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o EP, su domicilio o residencia habitual ni haber entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, con determinadas excepciones (véase artículo 3 Directiva 2008/9/CE).

Ver Texto

(104) Supresión del artículo 357, sustitución de los artículos 358 y 359 a 365, inclusión de un nuevo artículo 358 bis, una nueva sección 3 en el capítulo 6 del Título XII, artículos 369 bis a 369 duodecies.

Ver Texto

(105) Artículo 44 Directiva 2006/112. Dentro de esta regla se incluyen, expresamente, según establece el Reglamento 282/2011, la cesión dela cesión por un organismo de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión a sujetos pasivos (artículo 26), servicios consistentes en obtención de devoluciones (artículo 27) y servicios con motivo de la organización de un funeral como servicio único (artículo 28) y servicios de traducción de textos (artículo 29) cuyos destinatarios sean sujetos pasivos; y servicios prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros consistentes en la intermediación en la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar cuando se presten a un sujeto pasivo que actúe como tal o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal (artículo 31, a), Reglamento (UE) 282/2011).

Ver Texto

(106) Artículo 20 del Reglamento.

Ver Texto

(107) Artículo 21 del Reglamento.

Ver Texto

(108) Artículo 22 del Reglamento.

Ver Texto

(109) Artículo 45 Directiva 2006/112. Dentro de esta regla también se incluyen, según establece el Reglamento 282/2011, los servicios con motivo de la organización de un funeral como servicio único (artículo 28) y servicios de traducción de textos (artículo 29) a personas que no sean sujetos pasivos.

Ver Texto

(110) Véanse artículos 17 y 18 del Reglamento.

Ver Texto

(111) Ibidem artículo 19.

Ver Texto

(112) Ibidem artículos 20 a 24.

Ver Texto

(113) Ibidem artículos 24 bis a 24 septies introducidos por el Reglamento 1042/2013 aplicables a partir de 1 de enero de 2015.

Ver Texto

(114) Ibidem artículo 25.

Ver Texto

(115) Remisión a los artículos 9 a 13 y 43 de la Directiva.

Ver Texto

(116) Artículo 10 Reglamento (UE) 282/2011 en relación con los artículos 44 y 45 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(117) Artículo 11.1 Reglamento (UE) 282/2011 en relación con el artículo 44 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(118) Ibidem artículo 11.2, letras a), b), c) y d) en relación con los preceptos citados en el texto.

Ver Texto

(119) En la 104ª reunión de 4-5 de junio de 2015 del Comité del IVA, instituido en el artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, se convino que conforme al artículo 11 del Reglamento de Ejecución del IVA el hecho de disponer de un número de identificación de IVA en un Estado miembro no era suficiente para considerar que un sujeto pasivo tiene un EP en ese Estado miembro. Véase LIGNES DIRECTRICES DÉCOULANT DES RÉUNIONS DU COMITÉ DE LA TVA Jusqu'au 8 mars 2017, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

Ver Texto

(120) Ibidem artículo 12.

Ver Texto

(121) Ibidem artículo 13.

Ver Texto

(122) Ibidem artículo 48.

Ver Texto

(123) Ibidem artículo 47. El artículo 43 del Reglamento (UE) 282/2011, dentro de los alojamientos por vacaciones, incluye el arrendamiento de tiendas de campaña, caravanas o viviendas móviles instaladas en campings y utilizadas a modo de alojamiento. Véase el detalle de los servicios que abarcan y no abarca en los artículos 31 bis y 31 ter del Reglamento (UE) 282/2011 insertados por el Reglamento (UE) 1042/2013 del Consejo aplicable, en este caso, desde 1 de enero de 2017 por disposición de su artículo 3.

Ver Texto

(124) Artículo 31 quater del Reglamento (UE) 282/2011 insertados por el Reglamento (UE) 1042/2013 del Consejo aplicable desde 1 de enero de 2015 por disposición de su artículo 3.

Ver Texto

(125) Ibidem artículo 53 y véanse los servicios que también comprenden los artículos 32 y 33 del Reglamento (UE) 282/2011, y, asimismo, el 33 bis introducido por Reglamento (UE) 1042/2013 del Consejo que incluye el suministro de entradas que permitan acceder a manifestaciones culturales, artísticas,

deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares por parte de un intermediario que actúe en nombre propio pero por cuenta de un organizador o un sujeto pasivo, distinto del organizador, que actúe por cuenta propia.

Ver Texto

(126) Artículo 3 de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(127) Ibidem artículo 57.1. El apartado 2 define qué se entenderá por parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad –la parte del transporte que se efectúe, sin hacer escala fuera de la Comunidad, entre el lugar de partida y el lugar de llegada de un transporte de pasajeros–, lugar de partida de un transporte de pasajeros –primer lugar situado en la Comunidad en el que esté previsto el embarque de pasajeros, tras haber hecho escala fuera de la Comunidad, en su caso– y lugar de llegada de un transporte de pasajeros –el último lugar situado en la Comunidad en el que esté previsto el desembarque de pasajeros que hayan embarcado en la Comunidad, antes de hacer escala fuera de la misma, en su caso–.

En el caso de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará un transporte distinto. Véanse los artículos 6, 35, 36 y 37 del Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

(128) Ibidem artículo 55. Véanse los artículos 6, 35, 36 y 37 del Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

(129) Ibidem artículo 56.2 y 56.3 a partir de 1 de enero de 2013. La expresión a corto plazo se aplicará a la tenencia o el uso continuado de un medio de transporte durante un período ininterrumpido no superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días. Recordemos que la Décima Directiva 84/386/CEE consideró que convenía aplicar a todos los arrendamientos de medios de transporte estrictamente la regla general de la prestación de los servicios, o sea, el criterio de tributación en origen. Véanse los artículos 38, 39 y 40 del Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

(130) Ibidem artículo 46. Abarcan tanto los servicios de intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del destinatario del servicio prestado como los servicios realizados por intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del prestador de esos servicios (artículo 30 del Reglamento (UE) 282/2011) y consistentes en la intermediación en la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar cuando se presten a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (artículo 31, b), Reglamento (UE) 282/2011)

Ver Texto

(131) Ibidem artículo 28. Véase también el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 redactado por el Reglamento 1042/2013 sobre la intermediación de servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal (mercado de aplicaciones) y servicios telefónicos.

Ver Texto

(132) Ibidem artículo 49.

Ver Texto

(133) Ibidem artículo 50. El artículo 51 define lo que se entiende por transporte intracomunitario –transporte de bienes cuyos lugares de partida y de llegada estén situados en el territorio de dos Estados miembros distintos–, lugar de partida –en el que comience efectivamente el transporte de los bienes, con independencia de los trayectos efectuados para llegar al lugar donde se encuentran los bienes–, y lugar de llegada –el lugar en el que termine efectivamente el transporte de los bienes–.

El artículo 52 prevé que los Estados miembros puedan excluir del IVA la parte del transporte intracomunitario de bienes para personas que no tengan la condición de sujeto pasivo y que se efectúe sobre aguas que no forman parte del territorio de la Comunidad.

Ver Texto

(134) Ibidem artículo 54. 2, a).

Ver Texto

(135) Ibidem artículo 54.2, b).

Ver Texto

(136) Ibidem artículo 54.1 redactado por artículo 3 Directiva 2008/8/CE. El artículo 33 bis del Reglamento 282/2011, incorporado por el Reglamento (UE) 1042/2013 incluye aquí el suministro de entradas que permitan acceder a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares por parte de un intermediario que actúe en nombre propio pero por cuenta de un organizador o un sujeto pasivo, distinto del organizador, que actúe por cuenta propia.

Ver Texto

(137) Artículo 4 Directiva 2008/8/CE modifica el artículo 56.2, párrafo primero, y cambia el criterio de origen por el de destino.

Ver Texto

(138) Artículo 3, letra a), del Reglamento 282/2011.

Ver Texto

(139) Artículo 13 bis Reglamento 282/2011/CE introducido por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013.

Ver Texto

(140) Artículo 4 Directiva 2008/8/CE modifica el artículo 56.2 e introduce el segundo párrafo. Para estos arrendamientos se mantiene el criterio de tributación en origen en la medida que el proveedor del servicio tenga la sede de su actividad o un EP en el lugar de la puesta a disposición.

Ver Texto

(141) Se refiere en concreto a los enumerados en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE cuyo título el número 12) del artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE cambia por el de «LISTA INDICATIVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA A QUE SE REFIEREN EL ARTÍCULO 58 Y EL ARTÍCULO 59, PÁRRAFO PRIMERO, LETRA K)».

Ver Texto

(142) El párrafo segundo del artículo 58 precisa que cuando el proveedor del servicio y el destinatario se comuniquen por medio de correo electrónico, ello no significará por sí solo que el servicio prestado sea un servicio prestado por vía electrónica.

Ver Texto

(143) Ibidem artículo 58 redactado por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(144) Los servicios prestados por vía electrónica se enumeran en el anexo II y en el artículo 7 del Reglamento (UE) 282/2011 se detalla qué y no abarcan. Ídem los artículos 6 bis y 6 ter incorporados al Reglamento (UE) 282/2011 por el Reglamento (UE) 1042/2013 respecto de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.

Ver Texto

(145) Artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE modifica con efecto a partir de 1 de enero de 2015 el artículo 58.

Ver Texto

(146) Artículo 3, letra b), del Reglamento 282/2011.

Ver Texto

(147) Artículo 13 bis Reglamento 282/2011/CE introducido por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013.

Ver Texto

(148) Artículo 44 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(149) Artículo 45 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(150) Ibidem artículo 59.

Ver Texto

(151) Los servicios de publicidad han sido definidos por el Tribunal de Justicia como aquellos en los que se difunde un mensaje destinado a informar a los consumidores de la existencia y de las cualidades de un producto o de un servicio, con la finalidad de aumentar las ventas (véanse Sentencias de 17 de noviembre de 1993, asuntos 68/92, 69/72 y C-73/92). Comprende cualquier forma de difusión de un mensaje relativo a un producto, marca, institución, etc. La organización de una sesión fotográfica no constituye un servicio de publicidad, si no se realizan trabajos adicionales de campañas publicitarias ni spot publicitarios con las fotografías obtenidas en las sesiones.

Ver Texto

(152) Véase artículo 41 Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

(153) Véase artículo 5, 2) de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(154) Véase artículo 5, 2) de la Directiva 2008/8/CE

Ver Texto

(155) Véase artículo 5, 2) de la Directiva 2008/8/CE

Ver Texto

(156) Artículo 13 bis Reglamento 282/2011/CE introducido por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013.

Ver Texto

(157) Artículo 3, letra c), del Reglamento 282/2011.

Ver Texto

(158) Artículo 59 bis, párrafo primero redactado por el artículo 2 Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(159) Artículo 59 bis, último párrafo, redactado por artículo 2 Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(160) Artículo 59 ter redactado por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(161) El artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE redacta de nuevo el artículo 59 bis.

Ver Texto

(162) Modificación del artículo 56.2 por el artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(163) Modificación de los artículos 58, 59 y 59 bis y supresión del artículo 59 ter por el artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(164) Comprende: a) las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares; b) los servicios de publicidad; c) los servicios de asesores, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otros servicios análogos, así como el tratamiento de datos y el suministro de información; d) las obligaciones de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en el presente artículo; e) las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad; f) la cesión de personal; g) el arrendamiento de bienes muebles corporales, a excepción de cualquier medio de transporte; h) el suministro de acceso a los sistemas de distribución de gas natural y electricidad y de transporte o transmisión a través de los mismos, así como la

prestación de otros servicios directamente conexos.

Ver Texto

(165) Artículo 196 Directiva 2006/112.

Ver Texto

(166) Nuevo artículo 192 bis incorporado por el artículo 2, 6), de la Directiva 2008/8/CE. El Reglamento 282/2011/CE en su introducción, apartado 42, aclara que debe ser considerado como sujeto pasivo establecido en el territorio del Estado miembro de que se trate a efectos de la deuda tributaria, el sujeto pasivo que haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en el que se adeuda el IVA, aun cuando dicha sede no participe en la entrega de los bienes o en la prestación de los servicios.

Ver Texto

(167) La inversión del sujeto pasivo es un mecanismo facultativo puesto a disposición de los Estados miembros para designar deudor del IVA al adquirente, en general, de las entregas de bienes o receptor de las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro en que se adeude el IVA (artículo 194 Directiva 2006/112) y, en particular, de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas, u oro de inversión efectuada por un sujeto pasivo que haya hecho de determinadas opciones (artículo 198.2), para determinadas operaciones (artículo 199), con carácter opcional temporal para determinadas entregas de bienes y servicios susceptibles de fraude (artículo 199 bis) y por razones de urgencia imperiosa, como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables (artículo 199 ter). No obstante, los Estados miembros deben aplicarlo obligatoriamente en los casos expresamente contemplados por la Directiva: entregas de gas a través de una red de gas natural, de electricidad y de calor o de frío a través de redes de calefacción y refrigeración a personas con número de identificación a efectos de IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto (artículo1 195), destinatarios de servicios prestados por no establecidos en el territorio de ese estado miembro (artículo 196), destinatarios de adquisiciones en las condiciones del artículo 141 (artículo 197) y adquirentes de oro de inversión (artículo 198.1).

Ver Texto

(168) Artículo 1, 4), Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(169) Artículo 5, 7), de la Directiva 2008/8/CE suprime el artículo 357 de la Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(170) Artículos 358 a 369 y 369 bis a 369 duodecies, respectivamente, de la Directiva 2016/112/CE.

Ver Texto

(171) Reglamento de Ejecución (UE) Nº 815/2012 de la Comisión de 13 de septiembre de 2012 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (DOUE de 14 de septiembre de 2012, L 249 p. 3/10). El Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 12 de octubre de 2010 L 268 p 1-18), establece normas y procedimientos para el intercambio por vía electrónica de información relativa al IVA aplicado a los servicios prestados por vía electrónica, así como para cualquier intercambio de información ulterior y, en lo que se refiere a los servicios amparados por dicho régimen especial, para la transferencia de dinero entre las autoridades competentes de los Estados miembros; asimismo, sobre el funcionamiento de estos regímenes especiales hasta 31 de diciembre de 2014 y a partir de 1 de enero de 2015, respectivamente, en los artículos 38 a 42 y 43 a 47. Véase también Reglamento de Ejecución (UE) nº 79/2012 de la Comisión, de 31 de enero de 2012, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 904 del Consejo (DOUE de 1 de febrero de 2012, L 29, p. 13/32). Sobre el funcionamiento, transmisión de la información y datos, utilización de número de referencia, presentación de declaraciones… véase el Reglamento de Ejecución (UE) Nº 815/2012 y el Reglamento (UE) nº 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012 que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (DOUE de 20 de octubre de 2012, L 290, p. 1/7).

Ver Texto

(172) DOUE L 44 de 20 de febrero de 2008 y L 275 de 20 de octubre de 2010, respectivamente.

Ver Texto

(173) Artículo 250 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(174) Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE» núm. 10, de 15 de enero de 2010, páginas 14 a 18).

Ver Texto

(175) La Directiva, en cuanto a la distribución de gas natural, trata, por un lado, de solucionar los problemas que una interpretación literal, proveniente de la redacción de la Directiva 2003/92/CE, podría conducir a la no aplicación del régimen especial de estas entregas a las importaciones y entregas de gas transportado a través de los gasoductos que no forman parte de la red de distribución y, en particular, a los gasoductos de la red de transporte a través de los cuales se realizan sin embargo numerosas operaciones transfronterizas a través de gasoductos, siendo que el objeto de la Directiva 2003/92/CE consistía en aplicar también el régimen especial a estas operaciones transfronterizas. Con el fin de que coincidan el objeto y la letra del texto, se indica que el régimen especial se aplica a las importaciones y a las entregas de gas realizadas a través de cualquier red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o cualquier red conectada a dicha red. Por otra parte, se añade, el gas importado por buques reúne unas características idénticas a las del importado a través de gasoductos, y está destinado, tras su regasificación, a ser transportado a través de gasoductos, por lo que por motivos de neutralidad, se debe por tanto aplicar la exención a las importaciones realizadas mediante buques, puesto que se introduce en una red de gas natural o una red previa de gasoductos.

Ver Texto

(176) El artículo 1, 3), redacta el artículo 15.1 de la Directiva 2006/112/CE: *"La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible"*, denominación que sustituye a su anterior asimilación a bienes corporales.

Ver Texto

(177) Por lo que se refiere a las de calor o frío, se razona que, habiendo entrado en funcionamiento las primeras redes transfronterizas de calefacción o refrigeración, los problemas relativos a la entrega o la importación del gas o la electricidad se plantean en los mismos términos que en el caso del calor o del frío por lo que se debe aplicar al calor y al frío el mismo régimen que se aplica al gas natural y la electricidad que garantiza que el IVA se perciba en el lugar donde son consumidos efectivamente por el adquiriente.

Ver Texto

(178) El artículo 1, 5), de la Directiva 2009/162/UE modifica los artículos 38 y 39 de la Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(179) El texto del artículo 59, letra h) en la redacción de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se sustituye por este: *"h) la provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a una red conectada a dicha red, a la red de electricidad o a las redes de calefacción o refrigeración, o el transporte o la distribución a través de dichas redes o sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con estos"*.

Ver Texto

(180) Los apartados 3) y 4) del artículo 1 de la Directiva 2009/162/CE modifican los artículos 15.1 y 17.2.d) de la Directiva 2006/112.

Ver Texto

(181) Ibidem, artículo 1, 10), letra c), modifica el artículo 143, letra l). Esta modificación lleva aparejada la inclusión de tales bienes dentro de la exención en caso de adquisiciones intracomunitarias

Ver Texto

(182) Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DOUE L 201 de 26 de julio de 2013, p. 4–6)

Ver Texto

(183) Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DOUE L 72, 20 de marzo de 2010, p. 1–2).

Ver Texto

(184) Véase el artículo 199 bis, apartado 1, letras e), f) y g), de la Directiva 2006/112. Este artículo fue incorporado por la Directiva 2010/23/UE del Consejo, que entró en vigor el 10 de abril de 2010 y ha sido de aplicación hasta el 30 de junio de 2015. Para garantizar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo pueda aplicarse durante un período suficientemente largo como para resultar eficaz y permitir su evaluación, la Directiva 2013/43/UE amplía el plazo de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2018 e introduce, nuevas letras en el apartado 1, los apartados 1bis y 1 ter, modifica el apartado 2, la letra a) del apartado 3 y, el apartado 4 e introduce el apartado 5, en vigor desde el 15 de agosto de 2013.

Ver Texto

(185) Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA (DOUE L 201 de 26 de julio de 2013, p. 1-3). El Reglamento de Ejecución (UE) nº 17/2014 de la Comisión, de 10 de enero de 2014, establece el formulario normalizado de notificación de la adopción de una medida especial en virtud del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA (DOUE nº 8, de 11 de enero de 2014, p. 13-15)

Ver Texto

(186) Artículo 219 bis redactado por el apartado 12) del artículo 1 de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, en lo que respecta a las normas de facturación.

Ver Texto

(187) Ibidem véanse artículos 220 bis, 221.2, 226 bis, 226 ter.

Ver Texto

(188) Casos en los que al sujeto se le considera como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro. Véase artículo 192 bis Directiva 2006/112/CE

Ver Texto

(189) Véase Sentencia FCE Bank, C-210/04 ya citada.

Ver Texto

(190) Vid artículo 11 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(191) Esta Sentencia ha sido tratada en la 105ª reunión de 26 de octubre de 2015 del Comité del IVA en la que por una gran mayoría se acordó que un EP podía integrarse en un grupo fiscal de IVA en el país donde estuviera establecido; asimismo, la sucursal (EP) de una sociedad que tiene su sede en un país tercero o en otro Estado miembro puede, independientemente de su sede, ser miembro de un grupo de IVA en el Estado miembro en el que la sucursal esté establecida, al igual que la sede de una sociedad que tiene su sucursal en un país tercero o en otro Estado miembro puede, independientemente de su sucursal, ser miembro de un grupo IVA en el Estado miembro en el que está establecida la sede. Cuando la sede o la sucursal se integran en un grupo IVA deviene, a los efectos de IVA, en parte integrante de un nuevo sujeto pasivo, el grupo IVA, independientemente de la persona jurídica de la que forme parte. El Comité del IVA confirma igualmente que la consideración de un grupo IVA como sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo continúen operando, dentro o fuera de su grupo, como sujetos pasivos distintos a los fines del IVA.

Ver Texto

(192) Vid artículo 44 Directiva 2006/112 CE.

Ver Texto

(193) Apartado 43.

Ver Texto

(194) Apartado 65 y declaración final.

Ver Texto

(195) Véanse apartados 44 a 47.

Ver Texto

(196) Apartado 53.

Ver Texto

(197) Apartado 55.

Ver Texto

(198) Diccionario de la Real Academia Española, http://dle.rae.es/?id=Eb6oPI8

Ver Texto

(199) Diccionario de dudas y dificultades de la lengua española, Manuel Seco, 10ª edición.

Ver Texto

(200) https://en.oxforddictionaries.com/definition/however.

Ver Texto

(201) http://academie-francaise.fr/le-dictionnaire/la-9e-edition; http://atilf.atilf.fr/dendien/scripts/generic/cherche.exe?15;s=133748775;;

Ver Texto

(202) https://es.langenscheidt.com/aleman-espanol/jedoch

Ver Texto

(203) "Bids": títulos que dan derecho a pujar para comprar un bien subastado proponiendo un precio más elevado que el último precio propuesto.

Ver Texto

(204) Apartado 64.

Ver Texto

(205) El asunto tiene que ver con a la denegación de una devolución a quien (GST Skafolding con domicilio social en Bulgaria), como destinatario de la prestación de servicios de consultoría realizados del 15 de febrero al 29 de diciembre de 201 efectuada por un no establecido (GST – Sarviz con domicilio social en Alemania), había ingresado el IVA mediante autoliquidación y emitido las notas correspondientes a las facturas del prestador (GST – Sarviz) por entender equivocadamente que este no tenía un EP en territorio búlgaro. La Administración búlgara entendió que el prestador tenía un EP en su territorio y que debería haberse registrado en su territorio por lo que lo consideró deudor del IVA. Este pagó la cantidad que le reclamó la Administración búlgara y solicitó una solicitud de compensación o de devolución del impuesto abonado, petición que le fue denegada porque el impuesto pagado no podía considerarse indebido y ser objeto de restitución. A su vez, también había sido denegada al destinatario (GST Skafolding) el derecho a deducir el IVA autorepercutido porque no disponía del documento fiscal válido según la legislación interna que permitiese el derecho a deducir el impuesto. Recurridas las denegaciones, el órgano jurisdiccional entendió que recaudar dos veces el IVA y denegar la devolución al prestador y la deducción al destinatario era contrario al principio de neutralidad y planteó al TJUE cuatro cuestiones prejudiciales. Léanse en el apartado 19.

Ver Texto

(206) Apartado 42 y declaración 3): "*el principio de neutralidad del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que permite a la Administración tributaria denegar al prestador de servicios la devolución del impuesto pagado por él, cuando al destinatario de esos servicios, que también ha pagado dicho impuesto por los mismos servicios, se le ha denegado el derecho a deducción por no disponer del documento fiscal correspondiente, ya que la ley nacional no permite la regularización de los documentos fiscales cuando existe una liquidación complementaria firme*"

Ver Texto

(207) Ley 30/1985, de 2 de agosto de 1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE número 190, de 9 de agosto de 1985, págs. 25214 a 25243).

Ver Texto

(208) Artículos 1 y 2 LIVA 1985.

Ver Texto

(209) Artículo 61.4 LIVA 1985 reproduce lo dispuesto en el artículo 26.2 de la Sexta Directiva con redacción equivalente a la del artículo 9.1 de la misma: la prestación se entendía realizada en el lugar donde la agencia tuviera establecida la sede de su actividad económica o poseyera un EP desde donde efectuara la operación. Ídem el artículo 129 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor (RIVA 1985) (BOE» núm. 261, de 31 de octubre de 1985, páginas 34469 a 34516).

Ver Texto

(210) Artículo 13, párrafo primero Ley 30/1985: *"Para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios en las relaciones con Canarias, Ceuta, Melilla o bien con el extranjero serán de aplicación las reglas siguientes:…"*.

Ver Texto

(211) Artículo 13.1.1º LIVA 1985.

Ver Texto

(212) Artículo 13. 1.2º LIVA 1985.

Ver Texto

(213) Artículo 13. 1.3º LIVA 1985.

Ver Texto

(214) Artículo 13.1.2º, párrafos segundo y tercero ibidem.

Ver Texto

(215) El texto originario se publicó en el BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

Ver Texto

(216) El artículo 69.Tres LIVA 1992 arranca "A efectos de esta Ley…"

Ver Texto

(217) Artículo 84. Dos LIVA 1992: "A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un EP que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho EP interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas".

Ver Texto

(218) a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial; b) Los servicios publicitarios; c) Los servicios profesionales de asesoramiento, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, excepto los comprendidos en el número 2, apartado 1.º, de este artículo; d) El tratamiento de datos y suministro de informaciones, incluido los procedimientos y experiencias de carácter comercial; e) Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y financieras… ; f) Los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes; g) La gestión de empresas por medio de ordenador; h) Las cesiones de personal; i) Los arrendamientos de bienes muebles corporales que no sean medios de transporte; j) Las obligaciones de no ejercer total o parcialmente cualquiera de los servicios antes mencionados; k) Los de mediación y gestión en las operaciones definidas en las letras anteriores, cuando el intermediario actúe en nombre y por cuenta ajena. El artículo 22 RIVA 1985 completó la enumeración.

Ver Texto

(219) Artículo 15.1.2º LIVA 1985. Se exceptuaban a comerciantes minoristas en régimen de equivalencia.

Ver Texto

(220) Artículo 24.2, párrafo tercero, RIVA 1985.

Ver Texto

(221) Artículo 3 LIVA 1992 modificado por el artículo 1.1 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 97098 a 97160).

Ver Texto

(222) La adaptación específica a las Directivas 2003/92/CE, 2008/8/CE, 2009/162/UE y 2013/43/UE es efectuada en estos preceptos: Artículo Primero de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (BOE núm. 277, de 19 de noviembre de 2005); Artículo Primero, apartados Cinco, Seis y Diez 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 BOE (núm. 53, de 2 de marzo de 2010); Artículo 79, apartados Uno, Siete y Ocho de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, (BOE núm. 311, de 23 de diciembre de 2010); Artículos 67 y 69 Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 («BOE núm. 156, de 30 de junio de 2012); y Artículo Primero, apartado Doce, de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ver Texto

(223) Artículos 1, a), 4, 5, 8.Uno LIVA 1992.

Ver Texto

(224) Artículo 9, 3º, letra g), LIVA 1992.

Ver Texto

(225) Artículo 13.1ª, letra g), LIVA 1992.

Ver Texto

(226) Artículo 68. Siete LIVA 1992.

Ver Texto

(227) Artículo 66.3º LIVA 1992.

Ver Texto

(228) Artículo 68, Siete, 1º LIVA 1992 y 38 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(229) Artículo 84.Uno, 1º.

Ver Texto

(230) Artículo 84.Dos, párrafo segundo.

Ver Texto

(231) Véanse los artículos 164 a 166 LIVA 1992.

Ver Texto

(232) Para las obligaciones censales en el TRC véase el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. La referencia a la normativa de las obligaciones formales se hace en el apartado IV.

Ver Texto

(233) Artículo 84.Uno, 4º.

Ver Texto

(234) Artículo 5. Cuatro.

Ver Texto

(235) Artículo 69.Uno.1º.

Ver Texto

(236) Artículo 84.Uno.1º.

Ver Texto

(237) Artículo 84.Uno.2º, letra a) LIVA 1992 y artículo 11 del Reglamento 282/2011.

Ver Texto

(238) Artículo 69.Uno.2º. Si el destinatario fuera un consumidor final no empresario o profesional establecido y el prestador del servicio no está establecido en el TAIVA, la prestación de servicios no estará sujeta en el TAIVA sino en el de origen en la sede del prestador del servicio –otro Estado miembro de la UE o fuera de la UE–, excepto que le sean de aplicación alguna de las otras reglas.

Ver Texto

(239) Artículo 84.Uno.1º.

Ver Texto

(240) a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares; b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional; c) Los de publicidad; d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el TAIVA; e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial; f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes; g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, operaciones de seguro, reaseguro y capitalización y determinadas operaciones financieras, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad; h) Los de cesión de personal; i) El doblaje de películas; j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores; k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra; l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.

Ver Texto

(241) Artículo 69.Dos

Ver Texto

(242) Artículo 84.Uno.1º.

Ver Texto

(243) Artículo 70.Dos.1º. Esta regla de cierre fue introducida por el artículo 4.6 de la Ley 53/2002 y entró en vigor el 1 de enero de 2003, siendo de aplicación a los períodos impositivos a partir de dicho año (Resolución TEAC de 18 de diciembre de 2012, R.G. 00/1999/2010).

Ver Texto

(244) En la medida que la operación no sería de las prestaciones referidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 LIVA 1992, sino en el apartado dos del 69, como excepción a los servicios del número 2º del mismo artículo, en relación con el 70.Dos.1º, ya que el destinatario está establecido fuera de la Comunidad (por eso la operación, en principio, habría quedado en principio no sujeta por entenderse realizada fuera del TAIVA). La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2016 (Rec. 3488/2014), corrobora la lectura que la Audiencia Nacional hizo en su Sentencia de 26 de mayo de 2014 (Rec. 97/2013) de la Sentencia del Tribunal de Justica de 19 de febrero de 2009 (Caso Athesia Druck Srl, asunto C-1/08) para declarar imponible en el TAIVA las ventas a empresas domiciliadas en Andorra de tarjetas de saldo para teléfonos móviles y packs integrados por teléfono móvil más saldo que, acuerdo con las condiciones generales del servicio prepago establecidas por el operador del servicio de telecomunicaciones, sólo podían ser utilizados en España. Véanse también Resoluciones del TEAC de 5 de abril de 2011 (RG 00/4104/2009) y 18 de diciembre de 2012, RG 00/1999/2010,

Ver Texto

(245) Artículos 69 y 70. Con carácter general, la redacción de estos artículos fue dada por el Artículo Primero, apartados Seis y Siete, de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que en concordancia también redactó el artículo 84 Sujetos pasivos

Ver Texto

(246) Artículo 84.Uno.3º.

Ver Texto

(247) Artículo 70.

Ver Texto

(248) Artículo 70.Uno.9º, párrafo segundo de la letra b).

Ver Texto

(249) Vid artículos 70.Uno1º LIVA 1992, 47 Directiva 2006/111 y 31bis Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 y nota 123.

Ver Texto

(250) Artículo 70.Uno.6º.

Ver Texto

(251) Artículo 70.Dos.2º.

Ver Texto

(252) Artículo 70.Uno.3º

Ver Texto

(253) Artículos 70.Uno.7º y 84.Uno.1º.

Ver Texto

(254) Artículo 70.Uno.9ºA).

Ver Texto

(255) Artículo 70.Uno.9ºB): *"A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días."*

Ver Texto

(256) Artículo 70.Uno.2º, sin perjuicio de que los transportes de viajeros y equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto estén exentos conforme al artículo 22, apartado trece LIVA 1992 y 10 de su Reglamento, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

Ver Texto

(257) Artículo 70.Uno.5º A) y B): A los efectos de lo dispuesto para los servicios presados a bordo de un buque, un avión o un tren... se considerará como: a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad. b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad. c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

Ver Texto

(258) Véanse los ordinales 3º, 4º y 5º del artículo 69. Tres, sobre los servicios comprendidos dentro de cada una de dichas menciones genéricas.

Ver Texto

(259) Artículo 70.Uno.4º y 8º redactados por el artículo 1.4 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ver Texto

(260) Artículo 84.1Uno.1º y 70.Uno.4º-8º (también 69.Uno.2º, aunque prima la regla especial).

Ver Texto

(261) Artículo 69.Uno.1º.

Ver Texto

(262) Artículo 84.Uno.2º, a).

Ver Texto

(263) Artículo 84.Uno.1º y 2º, párrafo segundo de la letra a), primer inciso de la letra a´).

Ver Texto

(264) Véanse artículos 163 septiesdecies y 163 unvicies a163 quatervices.

Ver Texto

(265) Véanse artículos 163 septiesdecies a 163 vicies.

Ver Texto

(266) Artículo 70.Dos.4º.

Ver Texto

(267) Artículo 144. Las modificaciones introducidas en el régimen especial a partir de 1 de enero de 2015 por la Ley 28/2014, de 27 de diciembre (BOE núm. 288 de 28 de noviembre de 2014) no han afectado al criterio de localización, vinieron motivadas por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013, en el asunto C-189/11, pero, al margen de las mismas, se introduce en el artículo 147 la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto. Como dice la Exposición de Motivos se ha tenido en cuenta la regulación del régimen especial que se contiene en otros Estados miembros, en concreto, en los casos en que el destinatario del régimen es un empresario o profesional.

Ver Texto

(268) Artículos 163 quinquies a 163 nonies.

Ver Texto

(269) Véanse artículos 119 y 119 bis.

Ver Texto

(270) Artículo 13.1.2º, c), LIVA 1985 equivalente al actual 69. Tres, 2º, c) LIVA 1992.

Ver Texto

(271) Véase el Fundamento Cuarto. Se debe precisar que las partes contratantes voluntariamente se sometieron al MC OCDE. En esa sentencia el TS desestima el recurso contra la Sentencia de Audiencia Nacional (Rec. 739/2000), confirma la Resolución del TEAC de 11 de mayo de 2000 y rechaza que se hubiera vulnerado el principio de estanqueidad de trasladar preceptos de otros textos normativos que nada tenían que ver con el IVA.

Ver Texto

(272) En ese sentido se había producido el TEAC, en Resolución de 17 de diciembre de 2006 (RG 00/2041/2006), de incluir, dentro del supuesto específico de establecimiento permanente previsto en el artículo 69.Cinco.a) de la Ley del IVA (Ley 37/1992) de las "agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo", también aquellos agentes o representantes del empresario no establecido que sin ser los que firman materialmente el contrato mercantil están facultados para negociar y así llevan a cabo todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida. Por el contrario, declara el almacenaje de la mercancía en un depósito propiedad de un tercero no implica por sí mismo la existencia de un establecimiento permanente del artículo 69.Cinco.e) de la Ley del IVA. Un almacén en el que se depositan temporalmente los bienes sólo será establecimiento permanente de un empresario no establecido cuando este empresario disponga del almacén como propietario, o como titular de un derecho real de uso del bien, como arrendatario, bien sea de su totalidad o de una parte concreta y determinada del inmueble. No puede serlo cuando el empresario es mero destinatario de un servicio de depósito o almacenamiento que es efectuado por un tercero. Véanse también las Resoluciones de la Dirección General de Tributos números 1108/2001, de 6 de junio, 88/2004, de 29 de enero, 1458/2004, de 19 de julio, 2548/2005, de 22 de diciembre, 944/2009, de 30 de abril, 1630/2009, de 9 de julio,

2670/2010, de 13 de diciembre y 139/2011, de 28 de enero.

Ver Texto

(273) En el mismo sentido el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones de 24 de febrero de 2009 (R.G. 00/334/2007) y 22 de junio de 2010 (R.G. 00/6525/2008). En cuanto a la conclusión en estas resoluciones se considerará terminada la obra cuando se pone a disposición del propietario y se entrega la misma, sin que deba incluirse necesariamente y en todo caso el período temporal de garantía abierto con la recepción y entrega de la obra.

Ver Texto

(274) Como señaló la consulta vinculante 620/2010, de 30 de marzo, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, el concepto de EP es un concepto de Derecho comunitario cuya interpretación no puede atribuirse a los Estados miembros, pues se trata de un concepto uniforme en el ámbito comunitario, que se integra dentro de la finalidad de la Directiva 2006/112/CE que no es otra que establecer un sistema común del IVA.

Ver Texto

(275) Sobre si son conceptualmente distintos o deben ser interpretados de manera uniforme pueden leerse las interesantes reflexiones de Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo en el texto final de la Propuesta de Comunicación-Jornada Residencia Fiscal y Establecimiento Permanente 6 de octubre de 2016, Instituto de Estudios Fiscales, *"Puntos de conexión y establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa – Encuentros y desencuentros"*.

Ver Texto

(276) Resume la Audiencia Nacional: *"Mediante el primero Roche Vitamins Europe, licenciataria de ciertas fórmulas, know-how, patentes y marcas en los sectores farmacéutico, cosmético y de la alimentación animal contrató a Roche Vitaminas S.A., propietaria en nuestro país (…) de unas instalaciones destinadas a la fabricación de bienes de los indicados sectores, para su posterior venta. Roche Vitaminas se obligaba a elaborar y empaquetar los productos, así como a venderlos a la compañía suiza, siguiendo las órdenes de esta última, que se comprometía a adquirirlos. El precio se determinaba para cada año en función de los costes de producción, a los que se añadía un margen señalado conforme a criterios de mercado. Roche Vitaminas se responsabilizaba de los defectos debidos a una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez manufacturados los bienes.*

Por el segundo contrato, Roche Vitaminas asumía la promoción en España de las mercancías que Roche Vitamins Europe le compraba, así como la de aquellas otras que esta empresa helvética adquiriese en operaciones intracomunitarias. Además, en virtud de este negocio, la primera cedía en arrendamiento a la segunda un almacén de 22 metros cuadrados para depositar los productos antes de su distribución a los clientes. En cualquier caso, el precio de venta a terceros se fijaba por Roche Vitamins Europe, que emitía y enviaba las correspondientes facturas, aunque las órdenes de compra podían gestionarse indistintamente por cualquiera de las dos compañías, sin que, no obstante, le cupiese a la española alterar o negociar las condiciones de venta ni aceptar ningún contrato por cuenta de la suiza. La remuneración consistía en un 2 % de las ventas en España, que se sumaba a los costes incurridos por Roche Vitaminas, y en 750 pesetas por cada metro cuadrado de superficie del almacén alquilado".

Ver Texto

(277) Artículos 5 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y 12 La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Ver Texto

(278) La Audiencia Nacional llega a la misma conclusión que el TEAC había elaborado a partir de la deducción de que la sociedad suiza tenía un lugar fijo de negocios en el que desarrollaba su actividad a través de la española dirigiendo la producción y venta de sus productos, actuando los medios humanos y materiales ubicados en España que, aun perteneciendo a la sociedad española, en virtud de la relación existente eran dispuestos por aquella, realizando la ordenación por cuenta propia de tales medios de producción, asumiendo las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial de fabricación y venta de estos productos, de modo que la sociedad española no desarrollaba la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limitaba a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza. El TS en su sentencia reproduce los fundamentos tercero, cuarto y quinto que hemos resumido aquí.

Ver Texto

(279) En la Sentencia de 12 de julio de 2012, rec. 2417/2010, caso MEDEFARMA, el TS decidió, en alzada contra la Sentencia de la AN de 18 de marzo de 2010, rec. 275/07, que una entidad transitaria, titular de depósitos aduaneros donde se almacenan temporalmente mercancías de una empresa no residente, no podía ser considerado como EP de esta pues la actividad que, en el caso, desplegaba era la propia de un mero transitario, es decir, una vez depositadas las mercancías propiedad de la no residente con el fin de facilitar una escala técnica que permitiera el transporte internacional de las mismas, debía prestar una serie de servicios accesorios imprescindibles para perfeccionar dicho transporte, tales como la recepción, deposito, conservación, manipulación, gestión, supervisión del estado de las mercancías, etc, prestación de servicios en los que la transitaria no actuaba en nombre y por cuenta de aquella ante terceros, ciñendo su actuación a la finalidad logística o transitaria para la que había sido contratada. Además, tampoco actuaba en España por medio de un agente autorizado para celebrar todo tipo de contratos, en nombre y por cuenta de la misma, facultades de las que carece la entidad transitaria.

Ver Texto

(280) Apartado 5 del artículo 5 del CDI: «*cuando una persona (distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que será de aplicación el apartado 7 de este artículo) actúe por cuenta de una empresa, y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 de este artículo y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios, como establecimiento permanente, con arreglo a las disposiciones de ese apartado*».

Ver Texto

(281) La Sentencia toma su argumentación del Comentario 4.2 al artículo 5 MC OCDE que en ningún caso exige que la utilización se realice por el personal de la empresa no residente y centra el ámbito de la disposición del lugar en la idea de que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente.

Ver Texto

(282) En el caso Dell Products LTD a través de su filial en España, en las instalaciones de ésta y por medio de su personal utilizaba sus instalaciones en las actividades de: 1) promoción, venta y captación de cliente, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de DIP en España, 4) servicio de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos. Estas actividades superaban en mucho el servicio de almacenaje, excluido del concepto de establecimiento permanente por el artículo 5.4 del Convenio. Y aunque, DELL desde Irlanda pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñaba allí sus funciones, lo cierto era que las actividades de la misma se realizaban en España a través de la filial, en sus instalaciones, lo que implica puesta a disposición, y con personal de la filial. Dichas actividades eran propias de DELL y tenían un evidente contenido económico. Que parte de las actividades anteriores se realizaran fuera de España, o que se desarrollaran fuera de territorio español actividades idénticas en otros ámbitos geográficos, de la actividad de marketing, o que el personal afecto a la actividad de marketing en España fuera escaso comparado con el personal afecto fuera del país no implica una absoluta falta de actividad de marketing en España, pues era posible una cooperación entre la actividad realizada en España y la que se realiza fuera de dicho territorio. Lo mismo sucedía con el soporte técnico a clientes, en la medida en que la prestación de este servicio desde fuera de España no implicaba que no se prestara también en ella y que las actividades de soporte técnico prestadas fuera y dentro de España no fueran complementarias. Además, el reconocimiento de la actividad de supervisión de la filial respecto a las reparaciones suponía reconocer, ya por si solo, la realización a través de la filial de una actividad propia de la matriz en el ámbito de la prestación del servicio de soporte técnico. En cuanto a

que el riesgo de impagados se soportara por la matriz, no excluía que la gestión de cobros y el control de solvencia se realizara en España, sin que tales actividades puedan reconducirse sin más a las propias de la mediación, pues tal actividad, unida a las restantes, era demostrativa del desarrollo por la filial de actividades por cuenta de la matriz en sus instalaciones y con su personal.

Ver Texto

(283) Los hechos declarados probados de los que, en esta cuestión, parte el TS eran que a) la filial seguía las instrucciones de la matriz no residente; b) esta debía autorizar precios y comisiones; c) la misma aceptaba o rechazaba las solicitudes de entrega; d) aquella debía rendir informes periódicos; e) la matriz tenía derecho a inspeccionar los registros y locales de la filial; f) esta necesitaba autorización de la otra para comprar de productos; y g) la matriz ostentaba el control sobre los derechos de propiedad intelectual.

Ver Texto

(284) Apartado 7 del artículo 5: *«no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad»*

Ver Texto

(285) El TS argumenta que "*todo lo cual responde a la finalidad y función a cumplir en la regulación de la fiscalidad internacional, que pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en el que surgen los Convenios de Doble Imposición, un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación estrictamente formalista-literal y estática que pretende la parte recurrente, aún cuando en momentos determinados tribunales de otros países, noruegos o franceses, como indica la parte recurrente hayan acudido a dichas interpretaciones de Convenios de Doble Imposición análogos al que nos ocupa*".

Ver Texto

(286) MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 2014 (Full Version), 9ª edición, 15 de julio de 2014. Vid en http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.WUjZdOvyhyw. En principio, se descarta que una sitio *web* en Internet (Internet web site, cibersitio en la versión española), que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos, pueda considerarse como un EP porque no constituye por sí mismo un bien tangible y, por lo tanto, no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que las aplicaciones informáticas –software– y los datos contenidos en ella no determinan la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos. Sin embargo, el servidor que almacena el sitio web y mediante el cual se accede al mismo es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un "lugar fijo de negocios" de la empresa que explota el servidor. El lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa que desempeña su negocio a través de un cibersitio si dispone del servidor, por ejemplo, lo tiene en propiedad o en alquiler, si se cumplen los demás requisitos del artículo 5 del Convenio. Por otra parte: el equipo informático ha de estar en un lugar fijo durante un período de tiempo suficientemente amplio; la existencia del equipo informático debe permitir que se pueda afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar; la presencia de personal no es necesaria en el lugar donde se ubique el equipo informático para la realización del negocio total o parcialmente por la empresa; las actividades preparatorias o auxiliares no pueden constituir un EP, pero sí cuando constituyen una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa; el carácter de funciones básicas de una empresa en particular dependerán de la naturaleza del negocio que esta realiza; salvo circunstancias inusuales, los proveedores de servicios de internet (PSI/IPS) no pueden ser considerados EP, bien porque no se constituirán en agente de las empresas a las que pertenecen los cibersitios, carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente, o bien porque se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, consistente en albergar los cibersitios de muchas empresas diferentes, y porque, aunque fuera un agente de la empresa, el cibersitio por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una "persona".

Ver Texto

(287) Sobre los debates y nuevas propuestas pueden consultarse los siguientes documentos de la OCDE: CLARIFICATION ON THE APPLICATION OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT DEFINITION IN E-COMMERCE: CHANGES TO DE THE COMMENTARY ON THE MODEL TAX CONVENTION ON ARTICLE 5, Paris, 22 december 2000, Committee on Fiscal Affairs, en www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf; ARE THE CURRENT TREATY RULES FOR TAXING BUSINESS PROFITS APPROPIATE FOR E-COMMERCE? FINAL REPORT, en www.org/ctp/treaties/35869032.pdf; OECD MODEL TAX CONVENTION: REVISED PROPOSALS CONCERNING THE INTERPRETATION AND APLICATION OF ARTICLE 5 (PERMANENT ESTABLISHMENT), 19 October 2012 to 31 January 2013, en www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf; ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY, ACTION 1 - 2015 Final Report, Paris, en http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en; ELECTRONIC COMMERCE: TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS, Otawa, 1998, en www.oecd/ctp/consumption/1923256.pdf.

Ídem el informe TASK FORCE ON TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY, Pierre Colin y Nicolas Colin, Ministere de l´Economie et des Finances y Ministere du Redressement Productif, January 2013, y de la Comisión Europea COMMISSION EXPERT GROUP ON TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY, Report, d a t e 2 8 / 0 5 / 2 0 1 4 , e n http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pd

También pueden leerse las colaboraciones "*La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual significativa*", de José Ángel Gómez Requena y Saturnina Moreno González y "*La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias*", de Raquel Álamo Cerrillo (Comunicaciones enmarcadas en el seno del proyecto de investigación "Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales", DER2014-55677-R, financiado por el Ministerio de Economía y Competividad, cuya investigadora principal es la Dra. Saturnina Moreno González). Ídem "*La presencia digital significativa y el plan beps: tras las conclusiones del final report action 1*, Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo, Universidad de Málaga, y del mismo autor "*La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS", en* IV ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (3.ª parte), Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 15/201, y *La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps, Quincena Fiscal, nº 13, Aranzadi, 2016.*

Ver Texto

(288) La adaptación de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, entonces vigente, que no contemplaba el nuevo impuesto fue hecha por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1985). Meses después, ya en vigor el IVA, el acuerdo de adaptación del Convenio con Navarra, regulado en aquel tiempo por el Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, por el que se fija la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Nación y se armoniza su peculiar régimen fiscal con el general del Estado (BOE núm. 180, de 29 de julio de 1969), fue aprobado por la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del convenio económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta (BOE núm. 109, de 7 de mayo de 1986).

Ver Texto

(289) En el IVA al margen de la delimitación competencial para su exacción y gestión por los diferentes territorios y administraciones tributarias implicadas, ya desde el principio se precisaba que regían los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, rigiéndose por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y Forales aprobar modelos de declaración e ingreso que contengan los mismos datos que los de territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación que no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Así, los arts. 27 de la Ley 12/1981 del Concierto Económico y 1 de la Ley 18/1986 de adaptación del Convenio económico con Navarra. Las leyes posteriores en lo esencial mantienen tales determinaciones, reproduciéndolas en los mismos términos el artículo 32 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, BOE núm. 310 de 27 de diciembre de 1990. Por su parte, sin que quepa, respecto del IVA, atribuir mayor alcance que el de significar la diferencia, el artículo 26 de la vigente Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País

Vasco, BOE núm. 124 de 24 de mayo de 2002, no reproduce el texto del número 1 del anterior artículo 27 de la ley 12/1981 que abarcaba todos los impuestos indirectos (principios básicos…), mientras que sí lo incluye en el artículo 35 para los demás impuestos indirectos –debe entenderse– no expresamente mencionados en los artículos precedentes, en los que solo consta la alusión a las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado que también se reproduce para el IVA.

Ver Texto

(290) Véase por su valor de interpretación auténtica del propio legislador el apartado VI LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE de la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985.

Ver Texto

(291) BOE núm. 124, de 24 de mayo de 2002. Esta ley, que entró en vigor al día siguiente de su publicación, aprobó un nuevo concierto con carácter indefinido que vino a sustituir al anterior, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE de 28 de mayo), cuyo plazo de duración acababa el día 31 de diciembre de 2001, razón por la que sus efectos se retrotrajeron al 1 de enero de 2002. Ha sido reformado en diversas ocasiones.

Ver Texto

(292) Véanse la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 27 de diciembre de 1978 (BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978) y el artículo 41 Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (BOE núm. 306 de 22 de diciembre de 1979).

Ver Texto

(293) Artículos 1 a 5.

Ver Texto

(294) Amen de atribuir al Estado el hecho imponible de las importaciones, la competencia exclusiva para su regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación.

Ver Texto

(295) Artículo 32. Normativa aplicable: *"En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado"*.

Ver Texto

(296) Esta limitación competencial ha venido siendo soslayada por los territorios forales aprobando normas sobre el IVA que, si bien, ajustadas a las sustantivas y formales del Estado, han ido más allá del propio ámbito competencial que el Concierto les reservaba, creando confusión por la innecesaria reproducción de la legislación estatal del IVA dada la claridad de los textos concertados y convenidos. Con esta mala técnica legislativa de auto atribución competencial [véase el artículo 54.1 Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, y los respectivos artículos 6, 7 y 8 que regulan las fuentes normativas en materia tributaria en las Normas Forales Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa –en Gipuzkoa el artículo 8 se ha quedado sin contenido a partir del 13 de mayo de 2017 por el número Dos del artículo único de la NF 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa, BOG de 12 de mayo], cuya peligrosidad y consecuencias ha sido puesta de manifiesto repetidamente por el Tribunal Constitucional por la innecesaria complicación normativa, confusión e inseguridad que provocan, máxime cuando se invaden ámbitos competenciales (desde la temprana Sentencia 40/1981 de 18 de diciembre de 1981, reiterada en la 10/1982 de 23 de marzo de 1981, 62/1991 de 22 de marzo y posteriores, recientemente en la 192/2016 de 16 de noviembre), los territorios forales han venido reproduciendo la normativa sustantiva y formal del Estado en las normas del IVA aprobadas (NNFF de Bizkaia y Álava, respectivamente, 7/1994, de 9 de noviembre, y 12/1993, de 19 de enero, y Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de Gipuzkoa, y Ley 19/1992, de 30 de diciembre, de Navarra, así como sus sucesivas modificaciones y respectivos reglamentos). Lo mismo ha sucedido con otros impuestos indirectos sometidos a la misma limitación (véanse los artículos 32 a 36 de la Ley del Concierto Económico y 31 bis, 31 ter, 31 quater, 35 a 37 de la Ley del Convenio Económico).

No compartimos la opinión, tanto desde el Derecho interno como del supranacional, de que las instituciones de los respectivos territorios en los tributos referidos (IVA, Impuestos Especiales y demás impuestos indirectos indicados) tengan competencia para adaptar directamente en su ámbito interno las Directivas de la Unión Europea, ni tampoco, entendemos, que para la aplicación en los territorios forales de iguales normas sustantivas y formales que las del Territorio de Régimen Común haya que dictar norma foral de adaptación alguna, porque las leyes del Estado en esos ámbitos son de aplicación directa, no es necesario incorporarlas al ordenamiento foral para su aplicación, de la misma manera que el Estado no puede reproducir Reglamentos Ejecutivos de la Unión Europea de aplicación directa. Por exceder del objeto y límites de esta colaboración solo nos permitimos apuntar esta cuestión de indudable calado jurídico por la protección jurisdiccional de enjuiciamiento que, en caso de ejercicio de la competencia mediante norma foral (o Decretos Forales Normativos con rango de Norma Foral) los artículos primero y segundo y Disposición adicional única de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, ha otorgado a las normas forales, aunque, con arreglo a los términos de la Disposición adicional quinta (nueva) de la Ley del Tribunal Constitucional, se entienda que no alcanzara a todas las Normas Forales fiscales la posibilidad de su enjuiciamiento en sede del Tribunal Constitucional sino solo a aquellas *"dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas…"*, asunto que, aun y todo, en el caso, exigiría bien el planteamiento de una cuestión de carácter prejudicial ante el Tribunal Constitucional por los órganos jurisdiccionales o un juicio previo sobre la validez de tales disposiciones para dilucidar sobre los parámetros de su validez (Disposición adicional quinta y artículo 28 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional). No obstante, entendemos que, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial alguna, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco o el Tribunal Supremos podrían aplicar directamente la LIVA 1992 ignorando, sin más, una hipotética norma foral que la contradijera o no tuviera el mismo contenido, por exceder claramente de sus competencias, de la misma manera que viene haciendo al inaplicar una disposición foral de igual cuyo contenido a la equivalente en la legislación estatal que haya ha sido declarado nula (véase la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de junio de 2017, rec. 203/2016). De la otra parte, también podría producirse, la hipótesis de cómo se afrontaría una adaptación de la LIVA a una directiva comunitaria que no fuera conforme a la misma y, en cambio, sí lo fuera el contenido de la norma foral de adaptación teórica a la LIVA, lo que bien podría llevar, ante un conflicto de este tipo, a los órganos jurisdiccionales, ante la duda, antes de aplicar la ley española, a plantear al TJUE la validez de la adaptación española antes de entrar a conocer la validez o concordancia de la norma foral con aquella.

Ver Texto

(297) Artículos 21, 22, 23, 23 bis, 24 y 32.5 y LCEPV y 28, 29, 30, 30 bis, 36.4 y 43.4 LCEN.

Ver Texto

(298) Artículo 43 LCE y 8 y 43 LCEN.

Ver Texto

(299) LCEPV: "*A los efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico se entenderán domiciliados en el País Vasco… c) Los establecimientos permanentes cuando…*", "*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes…*" (artículo 43, apartados Cuatro, letra c) y Cinco). LCEN: "*A los efectos de este convenio se entenderán domiciliados fiscalmente en Navarra… d) Los establecimientos permanentes…*", "*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes…*" (artículo 43, apartado Cuatro).

Ver Texto

(300) Artículo 43.5 LCEPV y 8.1.d) LCEN respectivamente: "*Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco*", "*Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúe en*

Navarra".

Ver Texto

(301) Compárense los artículos 69.Tres.2º LIVA 1992 y 21.Dos LCEPV que reproduce el artículo 12.1.a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias refundido en el 13.1.a) 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.

Ver Texto

(302) A efectos del Concierto Económico en las relaciones entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta se considera que forma parte del Territorio de Régimen Común y, viceversa, a los efectos del Convenio Económico los Territorios Históricos del País Vasco forman parte del Territorio de Régimen Común. Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, rec. 365/2008, 17 de octubre de 2013, rec. 538/2012, 13, 14 y 17 de noviembre de 2014, rec. 348/2013, 257/2013 y 347/2013, y 273/2013, respectivamente, 25 de enero de 2016, rec. 916/2014, y 3 de febrero de 2016, rec. 161/2015. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, a propuesta de allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia (véase Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 20 de junio de 2016) vino en su sesión 8/2015, celebrada el 10 de septiembre de 2015, a asumir dicho criterio ante las repetidas sentencias del Tribunal Supremo. La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en sesión de 4 de abril de 2008 ya había acordado en el conflicto 16/2007 "*que el concepto "territorio de régimen común" del articulo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra*".

Ver Texto

(303) Artículo 27 LCEPV y 33, apartados 1 a 5 y 7 a12, LCEN.

Ver Texto

(304) Artículo 28 LCEPV y 33, apartado 6 LCEN.

Ver Texto

(305) La coincidencia entre puntos de conexión en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, tributos en los que el primero grava rendimientos empresariales y el segundo el consumo, lo que, según el Tribunal Supremo, debería ser determinante para la prevalencia de unas u otras reglas de localización, le hace plantearse dudas interpretativas en cuanto a la finalidad perseguida por el legislador al establecer las citadas reglas de localización, que entiende descubren el presupuesto de intentar el equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren distintos ámbitos territoriales presupuestarios, lo que pone de manifiesto que estas reglas de localización impuestas en los diversos gravámenes están dirigidas a hacer posible el citado equilibrio dado los regímenes concurrentes que inciden en el reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse. En concreto, por lo que se afecta al IVA, dice: "*Aunque el IVA tiene por objeto gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto a través del consumo de bienes y servicios, estableciéndose los puntos de conexión para sujetar tal consumo a un determinado territorio; sin embargo, los puntos de conexión fijados en el Convenio* (Concierto) *persiguen distribuir la competencia recaudatoria entre las administraciones implicadas a los efectos de conseguir la finalidad perseguida de distribución de los recursos tributarios procedente del IVA*". (Sentencia de 26 de mayo de 2015, rec.328/2014).

Ver Texto

(306) Artículos 27.Tres y Cuatro LCEPV y 33.5 y 7 b) LCEN.

Ver Texto

(307) Artículo 27.Cinco y Seis LCEPV y 33.7 y 8 LCEN.

Ver Texto

(308) Como es sabido según el principio de destino el impuesto es percibido sobre el consumo final que tiene lugar en la jurisdicción de la imposición. En cambio, según el principio de origen el impuesto se percibe en las diferentes jurisdicciones donde se ha creado el valor añadido. La principal diferencia económica entre los dos principios es que el de destino coloca a las empresas en concurrencia dentro de una jurisdicción dada en pie de igualdad, mientras que el principio de origen coloca a los consumidores situados en diferentes jurisdicciones en pie de igualdad. En el ámbito del comercio internacional, la realización de los principios de neutralidad de los impuestos sobre el valor añadido ha decantado a los países en la órbita de la OCDE a favor del principio de destino (véase nota 5). En el ámbito de las diferentes jurisdicciones competentes españolas, el principio de origen lleva a que el impuesto se ingrese por el sujeto pasivo, que no es consumidor final destinatario de toda la carga impositiva que grava su consumo, en la administración de origen donde esté establecido; ahora bien, esta administración no recibe todo el importe del impuesto final sobre el consumo sino la cantidad resultante de detraer la carga impositiva que el sujeto pasivo ha soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. En definitiva, percibe el impuesto sobre el valor que se ha agregado en su jurisdicción. La posición neta final entre las Administraciones tributarias vendrá determinada por el volumen y sentido de los intercambios entre los territorios forales y común, sin perjuicio de los ajustes que los propios sistemas de Concierto y Convenio contienen (véanse los ajustes a consumo en el ámbito del IVA e Impuestos Especiales en los artículos 53 y 54 LCEPV y los ajustes para los impuestos indirectos en el artículo 65 LCEN).

Ver Texto

(309) Se cita por todas la Sentencia de 9 de febrero de 2016 (rec. 13/2015):*"En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes. Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes. De este modo, el artículo 33.6 del Convenio Económico fija una serie de criterios que a pesar de ser semejantes, en ocasiones, con la LIVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero"*.

Ver Texto

(310) Véanse en materia de obligaciones formales y censales: en Bizkaia, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia; en Álava el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales; en Gipuzkoa el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales; en Navarra Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él.

Ver Texto

(311) Véanse los artículos 69, apartados Uno y Dos, 70, apartado Uno, 9º, A), b). También afecta a: Deducciones, artículo 94. Uno, 3º, párrafo segundo; Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, artículo 163 octiesdecies; Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, artículo 163 unvicies.

Ver Texto

(312) Véanse los artículos 29.Uno LCEPV y 34, 1ª, LCEN para la imputación del resultado de las liquidaciones en proporción al volumen de operaciones.

Ver Texto

(313) Incluidas las normas del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA 1992), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE núm. 314, de 31 de diciembre), en la medida que desarrolla la Ley 37/1992, material y formalmente, en todos aquellos aspectos en los que le está permitido, al margen de aquellos aspectos que relativos a modelos de declaración y plazos de ingresos corresponda regular a las instituciones de los territorios forales.

Ver Texto

(314) Los criterios administrativos se colocarían en un segundo grado.

Ver Texto

(315) Artículo 27. Uno. Primera LCEPV.

Ver Texto

(316) Artículo 27.Uno. Tercera LCEPV.

Ver Texto

(317) Artículo 33.1, letras b y a LCEN.

Ver Texto

(318) Artículos 27. Uno. Segunda LCEPV y 33.2 LCEN.

Ver Texto

(319) Artículo 28, Uno, C) LCEPV y 33, 6, C) LCEN: 1.ª Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.ª Los arrendamientos de medios de transporte. Dentro de los servicios de transporte se incluyen los de transporte a través de redes de electricidad y gas, así como el frío o calor, sobre los que se volverá en el texto.

Ver Texto

(320) Nos referimos a la cifra de siete millones de euros de los artículos 27.Uno, Tercera LCEPV y 33.1.a) LCEN.

Ver Texto

(321) Artículo 28.Dos LCEPV y 21, E) LCEN.

Ver Texto

(322) Véase las excepciones del artículo 28.Uno, A) 1º, excepción a), LCEPV y artículo 33.6.A),1º, LCEN

Ver Texto

(323) El artículo 1.11 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica el apartado Dos.2º, de la LIVA 1992.

Ver Texto

(324) Artículo 28.Uno, A), b), LCEPV. Ídem artículo 21, A), 2º, LCEN.

Ver Texto

(325) *"Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte".*

Ver Texto

(326) *"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:*

Uno.–Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos.–También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo."

Ver Texto

(327) El TS invoca el artículo 5.1 de la Sexta Directiva (actual artículo 14.1 de la Directiva 2006/112) y la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas (cita las sentencias de 8 de Febrero de 1990, asunto C-320/88; 6 de Febrero de 2003, asunto C-185/01; 14 de Julio de 2005, asunto 453/03 y 29 de Marzo de 2007, asunto 111/05) de que para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, al bastar con que se adquiera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una posición de facto análoga a la del propietario.

Ver Texto

(328) Artículos 28.Uno. A). 1º LCEPV y 33.6. A). 4º LCEN.

Ver Texto

(329) Dicho de otro modo, el IVA es un tributo que está destinado a gravar el consumo final, lógicamente, en sede del destinatario, mientras que en el Concierto y el Convenio prima el criterio de origen, recaudar el impuesto por la administración en cuyo territorio se genera el valor añadido, no por la de consumo, sin perjuicio de la aplicación del mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo de los residentes del País Vasco.

Ver Texto

(330) Artículos 28.Uno, A), 2º LCEPV y 21, A), 3º, LCEN.

Ver Texto

(331) Se aplicaba la excepción prevista en el artículo 28. Uno. A).1º, a) LCEPV.

Ver Texto

(332) Resoluciones 7/2013, de 24 de abril, en los conflictos 8/2008 y 13/2010, respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, 10 y 11 /2013, de 28 junio de 2013, en los conflictos 27 y 28/2010 en relación al IVA de los ejercicios 2008 y 2009.

Ver Texto

(333) Sentencias de 13 de noviembre de 2014, Rec. 348/2013, 14 de noviembre de 2014, Rec. acumulados 347 y 370/2013, 14 de noviembre de 2014, Rec. acumulados 257 y 289/2013, y 17 de noviembre de 2014, Rec. acumulados 273 y 288/2013.

Ver Texto

(334) Dada su extensión remitimos al lector a la lectura de los cuidados fundamentos de las sentencias citadas en los que se reproducen los argumentos de las partes y la de la decisión del TS, en particular a los fundamentos sexto a noveno de la atinente al recurso 348/2013.

Ver Texto

(335) Artículos 14.1 Directiva 106/2012 y 8.Uno LIVA 1992.

Ver Texto

(336) En estas consultas vinculante de la DGT, registradas de salida el 7 de noviembre de 2011, que recogen la conocida doctrina del TJUE sobre los caracteres de los EP y los preceptos del entonces reciente Reglamento 282/2011, la entidad arrendataria del silo o almacén gestionaba la entrega de las mercancías utilizando medios materiales subcontratados a terceros. La utilización de los medios técnicos y humanos del EP para la realizar entregas de los bienes almacenados, ya antes o durante la entrega, determinaba que se entendía que intervenía en las entregas. Ello le confería la condición de sujeto pasivo en las ventas a empresarios o profesionales establecidos en el TAIVA. Por el contrario, cuando determinadas entregas de bienes se expedían con destino a clientes sin pasar por el silo y sin que interviniera en la operación, salvo para emitir factura (o tareas administrativas auxiliares), la condición de sujeto pasivo recaía en el destinatario por inversión del sujeto pasivo. Por lo que se refería a los servicios recibidos como destinatario (manipulación, maquila, transporte), la condición de EP cabía deducirla del hecho de recibirlos con un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, que le permitieran recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento. Con carácter general, cuando el empresario o profesional destinatario del servicio está establecido en varios países, el servicio se gravará en el país en el que el empresario haya establecido la sede de su actividad económica, pero, si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente del empresario situado en un lugar distinto de aquél en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Ver Texto

(337) En la Sentencia de 9 de febrero de 2016, se acogen las razones de la Junta Arbitral y se recalca que el Convenio remite al IVA para definir las operaciones que conforman el volumen de operaciones, pero no remite a la LIVA para determinar los puntos de conexión, sino que establece sus propias reglas. Ello es debido a la diferencia existente en la tributación del IVA y en el reparto de la tributación entre administraciones derivadas del Convenio Económico, lo que motiva los distintos términos utilizados y que no tengan por qué coincidir los puntos de conexión con las reglas de localización del IVA.

Ver Texto

(338) Reza así: *"Tampoco se ha demostrado que la infraestructura necesaria para hacer esas entregas exista en territorio común. Antes bien, la argumentación del abogado del Estado estimando que la entrega se produce en el lugar en que se otorgan las facturas, demuestra que la operación de entrega no requiere elementos materiales ni personales, pues tales elementos, por la lógica de las cosas están fuera del lugar de emisión de las facturas"*.

Ver Texto

(339) Artículos 28. Uno. B).2º LCEPV y 33.6.B).2º LCEN.

Ver Texto

(340) Transcribimos los pasajes de esta parte de la argumentación del TS: *"En su argumentación el TS señala que "legalmente los distribuidores vienen obligados a realizar el suministro de energía eléctrica, servicio universal y esencial, y a garantizar su seguridad, continuidad y calidad… asumiendo la obligación legal de construir, mantener y operar las instalaciones de distribución, cuya función es situar la energía en los puntos de consumo, lo que comporta necesariamente el transporte o la transmisión de energía eléctrica desde las redes de transporte hasta los puntos de consumo en las adecuadas condiciones de calidad. Al derecho de acceso… le corresponde… un papel instrumental al servicio de hacer posible en este sector tan singular los principios de libre mercado y de libre circulación y contratación de la electricidad. No tiene en sí carácter sustantivo… El derecho de acceso y la retribución que se percibe por parte de las distribuidoras no desnaturaliza la actividad que dentro del sistema del sector eléctrico corresponde a las distribuidoras… cuya característica básica que le dota de contenido no es otra que la transmisión de la electricidad desde la red de transporte a los puntos de consumo, esto es a transportar la electricidad, este es el objeto que caracteriza la actividad y el resto de deberes impuestos se supedita a hacer posible dicho suministro… la tarifa de acceso en cuanto contraprestación del derecho de acceso cuya finalidad es la vista, resulta extraña a la conexión que pretende la parte actora de vincularla al uso de las infraestructuras, y con ella determinar una relación de servicio directamente vinculadas con las infraestructuras de la red de distribución, ni cabe confundir la retribución del servicio con este, ni cabe otorgar a la contraprestación el papel sustancial que caracteriza el servicio, sino que posee como ya se ha puesto de manifiesto un mero carácter instrumental dirigido a hacer posible la libre competencia viniendo determinado su contenido por las singularidades y necesidades del propio sistema eléctrico"*.

Ver Texto

(341) Compárense los artículos 28.Uno, A) 3º y B), 2º LCEPV y 21, A), 5º y B), 2º, LCEN con los artículos 68.Dos,3º y 70.Uno, 1º LIVA 1992.

Ver Texto

(342) Ídem artículos 28.Uno, B) 3º y 32 LCEPV y 21, B), 3º y 37 LCEN con artículo 69. Uno, 1º, y Dos, g) LIVA 1992.

Ver Texto

El concepto de establecimiento permanente en el IVA y en la fiscalidad directa (1)

Isaac Merino Jara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

I. Introducción

Las Normas Forales del Impuesto sobre el Valor Añadido, conceptúan, a los efectos de éste, como establecimiento permanente a "cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales", considerando tales, "en particular: a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales. c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses. d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías. f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título" Por su parte, las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, entienden, también a efectos de éste, que "una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes", estimando tales, 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".

En territorio foral no son, pues, idénticas las nociones de establecimiento permanente en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de No residentes, pero son evidentes las coincidencias. Lo mismo sucede en territorio común.

Esa situación no es nueva, viene de lejos, concretamente desde la aprobación de la Ley 30/1985, del IVA (cfr. artículo 13.1.2º). A la vista de la entrada en vigor en España de dicho impuesto comunitario en 1986 y sus carencias en este sentido, a la hora de definir el establecimiento permanente no dudó en tomar sus elementos del ámbito de la imposición directa, nacional e internacional, tanto en lo relativo a su enunciado general, como en lo relativo a la casuística que de modo particular recoge", situación que ha permanecido invariable desde entonces (MONREAL LASHERAS y VIEJO MADRAZO).

Téngase presente, que "en el contexto de la nueva economía, cada vez más global y cada vez más digital, en el que el concepto de establecimiento permanente como punto de conexión tradicionalmente utilizado para atraer el hecho imponible al territorio, pierde gran parte de su eficacia y debe ser repensado, desde ambos puntos de vista, el de la fiscalidad directa y también el de la fiscalidad indirecta, con el fin de adaptarlo a esa realidad cambiante" (MONREAL LASHERAS y VIEJO MADRAZO*())*.

II. En el IVA

Son diversas las referencias que se encuentran en las Directivas del IVA al establecimiento permanente pero ninguna de ellas lo define. El establecimiento permanente se utiliza, por un lado, en el momento de establecer el lugar de realización de determinadas operaciones imponibles y, por otro, en el de determinar el sujeto pasivo.

Ha sido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien en el transcurso de los años venido estableciendo los criterios delimitadores del establecimiento permanente en el IVA (Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por ello ha de interpretarse a la luz de ella en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Berkhol, de 2 de mayo de 1996 , asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997 , asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS, de 7 de mayo de 1998, asunto C-390/96, Lease Plan, de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, de 25 de octubre de 2012, asuntos acumulados C-318/11 y C-319/11, Daimler AG, de 16 de octubre de 2014, C-605/12, Welmory).

"En 1985 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mencionó por primera vez, como nota caracterizadora del

concepto de establecimiento permanente en el ámbito del impuesto, la necesidad de una consistencia mínima o "presencia permanente" de medios materiales y humanos necesarios para la prestación de los servicios.

El pasado 16 de octubre de 2014, el mismo Tribunal de Justicia resolvía la cuestión prejudicial en el procedimiento entre Welmory sp. z. o. o. y la Administración tributaria de Gdansk, relativa al lugar de imposición de las prestaciones de servicios realizadas por aquella sociedad y señalaba en su pronunciamiento que, a tales efectos, debe considerarse que un sujeto pasivo dispone en un Estado miembro de un "establecimiento permanente" únicamente si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica.

Han pasado treinta años entre aquel primer caso que versaba sobre una máquinas de juego instaladas a bordo de un ferry y éste último relativo a la puesta a disposición de un sitio de Internet de subastas online, equipos informáticos, servidores y programas informáticos adaptados, a pesar de lo cual, y del más que evidente salto tecnológico, ambas formulaciones continúan siendo idénticas en lo esencial" (MONREAL LASHERAS y VIEJO MADRAZO).

La R.TEAC de 10 de octubre de 2016 tras indicar que "la Directiva 2006/112/CE no establece un concepto de establecimiento permanente, si bien no puede olvidarse que se trata de un concepto autónomo de Derecho Comunitario que debe aplicarse uniformemente en este ámbito comunitario. Por ello, los distintos supuestos especificados por la norma interna deberán ajustarse a los principios y criterios derivados de la norma comunitaria sobre el IVA y también ajustarse a los criterios de interpretación que del concepto de establecimiento permanente realice el TJUE", resume el estado de la cuestión del modo siguiente:

"A la vista fundamentalmente de la jurisprudencia comunitaria se puede señalar que para que un lugar fijo de negocios sea considerado como establecimiento permanente debe reunir unas condiciones específicas, que pueden resumirse en las siguientes:

***a)** Presencia física en un Estado Miembro concreto. Se exige indudablemente un cierto conjunto de medios para prestar los servicios en ese otro Estado miembro distinto de aquel donde radica la sede de la actividad empresarial.*

***b)** Permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional. De una parte, al margen de la posibilidad o no de contratar, la afirmación de la existencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto conlleva la necesidad de que la organización de los medios para el desarrollo de las actividades en el mencionado ámbito espacial tenga dicho carácter de permanencia.*

***c)** Realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente, esto es, la independencia en la realización de la actividad respeto de la sede central, de forma que no sea ésta quien realmente efectúe el servicio: lo que ha sido expresado por la Sentencia del TJCE de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04, FCE Bank plc, que plantea este problema por lo que respecta a la relación entre matriz y sucursal, delimitando cuando nos encontramos ante un sujeto pasivo independiente por lo que se refiere a la sucursal. Determina el Tribunal que es preciso verificar si la sucursal desarrolla una actividad económica independiente, analizarse si puede considerarse autónoma en cuanto entidad, por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad. En ese caso, el Tribunal concluyó que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado Miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios. La sucursal de la sociedad no residente carecía de autonomía y, por consiguiente, no existía relación jurídica alguna entre ellas, debiéndose considerar un único y mismo sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva*

***d)** Consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.*

La falta de referencias normativas en la imposición indirecta comunitaria concluye con la aprobación del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

En ese sentido, su artículo 11 señala, a efectos de las reglas de localización de los servicios, lo siguiente:

«1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre (...)

Este mismo criterio ha sido consagrado en su artículo 53.1, relativo a los deudores del impuesto ante el tesoro público, conforme al cual:

> *"1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.".*

Adviértase que la definición comunitaria de establecimiento permanente "contrasta con los enunciados clásicos de la imposición directa, también con nuestra normativa interna en la materia, la generalidad del precepto y el hecho de que el legislador comunitario evite, a estos efectos, recurrir a listas y supuestos concretos que, en particular, tienen o no tienen la condición de establecimiento permanente" (MONREAL LASHERAS y VIEJO MADRAZO). En todo caso, percibimos un cierto estancamiento evolutivo en la definición del concepto de establecimiento permanente en el IVA, como en tantas otras ocasiones sucede a nivel comunitario, también esta vez ante la ausencia de normas reguladoras, la UE se ha venido encomendando al Tribunal de Justicia para, caso a caso, definir los contornos del establecimiento permanente. Los pasos que se han dado han sido lentos, probablemente hayan de darse más y más rápidos sin esperar al goteo jurisprudencial. "Llegarán nuevos casos y se plantearán nuevas dudas, en un entorno económico cada vez más digital, en el que las tecnologías de la información, los intangibles en forma de software, redes, entornos web, etc… también los elementos de hardware, servidores, equipos informáticos, etc… juegan un papel cada vez más preponderante, tanto desde el punto de vista de las entregas de bienes, como desde el punto de vista de las prestaciones de servicios, y permiten la deslocalización de funciones básicas, así como un elevado grado de automatización. Este cambio de paradigma obliga, sin duda, a revisar antiguos conceptos, como el de establecimiento permanente, también desde el punto de vista de la fiscalidad indirecta, a la luz de una nueva realidad" (MONREAL LASHERAS y VIEJO MADRAZO).

Ante la ausencia de reglas más precisas no puede sorprender que se suscite la duda de si los criterios interpretativos del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE) sobre establecimiento permanente pueden tenerse, de alguna manera, en el IVA. En ese sentido, la R.TEAC de 22 de abril de 2014, entre otras, sostiene:

> *"el hecho de que no sea aplicable no impide en absoluto que los criterios interpretativos del Convenio marco de la OCDE puedan tenerse en cuenta, a los meros efectos de ayudar a la interpretación de los términos de la norma y en ningún caso considerados como vinculantes, a la hora de concretar el contenido de nuestro precepto interno de IVA para delimitar aquellos supuestos que sean análogos, siempre y cuando nos ajustemos al concepto de establecimiento permanente de la imposición indirecta adoptado por la Directiva del IVA y la jurisprudencia comunitaria al respecto, así como a los principios inspiradores del sistema común del IVA, puesto que éste es el marco que en ningún caso puede resultar alterado como consecuencia de la interpretación que hagamos del supuesto concreto que examinamos".*

En la misma línea se había expresado ya el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 15 de octubre de 2009, al justificar el hecho de tener en cuenta los criterios interpretativos del Convenio marco de la OCDE del modo siguiente: "ante la inexistencia de criterios legales en el tributo objeto del debate sobre el citado precepto, no se está aplicando normas ajenas al ámbito del expresado impuesto, simplemente se acude a determinados instrumentos a efectos de interpretar e integrar el citado concepto en el caso contemplado en la letra C) del artº 13.1.2º de la LIVA . Se podrá disentir de dicho parecer o considerar que la interpretación no es la correcta, pero lo que no cabe, por no responder a la realidad que se desprende de los términos de la sentencia, es considerar que se esté aplicando al caso legislación distinta del tributo en cuestión. Simplemente ante la falta de significación legal, en concreto ante la ausencia en la LIVA de si cabe computar en los doce meses las obras realizadas por los subcontratistas no se hace más que acudir al contexto normativo, en el que se encuentra, claro está el tratamiento que se hace en el impuesto de Sociedades o en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, aunque se refiera a tributos distintos del IVA." La STS de 14 de enero de 2014, por su parte, declara, que no cabe despreciar el valor que, como criterio interpretativo de lo que ha de entenderse por establecimiento permanente, pueden tener los Comentarios al artículo 5º del Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico , pese a no ser directamente aplicables".

Coincidimos, con quienes reconocen, "el valor interpretativo de la fiscalidad directa, tanto del Modelo de Convenio de la OCDE, como de los Comentarios al citado Modelo, como algo deseable, con el fin de integrar lagunas normativas o de interpretar el significado de conceptos o categorías concretas que carecen de definición o no han sido interpretadas o desarrolladas en el ámbito de la fiscalidad indirecta, en tanto en cuanto, conviene remarcarlo, no contradigan, de ninguna manera, los principios que inspiran la imposición indirecta comunitaria, su espíritu y su finalidad", pero al tiempo no dejamos de coincidir también "con quienes consideran a la fiscalidad directa e indirecta como dos realidades distintas y, como consecuencia de ello, señalan la necesidad de un análisis separado, en términos de idoneidad de los medios técnicos y humanos empleados en la realización de los respectivos hechos imponibles, entregas de bienes y prestaciones de servicios en el caso del IVA, ya sea con el fin de determinar su lugar de realización, ya sea con el de señalar al sujeto pasivo, obligado al ingreso del tributo, y cuyo resultado no tiene por qué ser necesariamente coincidente en todos los casos con el alcanzado en el ámbito de la imposición directa" (MONREAL LASHERAS y VIEJO MADRAZO).

III. En la imposición directa

El concepto de establecimiento permanente es complejo, a la hora de su interpretación se acude por los tribunales españoles a los Comentarios al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (Cfr.

GONZÁLEZ PÉREZ).

Los comentarios al MC OCDE clarifican las disposiciones de los CDI. Estos comentarios han ido evolucionando con el tiempo. "Por ello, dado que el concepto de Establecimiento Permanente ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, al analizar un CDI deben de tenerse en cuenta los comentarios al MCDI utilizados al tiempo de su negociación. Igualmente, deben observarse las reservas que pudiera haber hecho España a estos comentarios, dado que ello supondrá la no aceptación por España de la interpretación de los comentarios al MCDI en ese punto y deberá atenderse a la reserva manifestada.

Asimismo, debe observarse que los distintos CDI firmados por España, aún siguiendo el MCDI, sin embargo pueden tener sus propias singularidades que han de ser tenidas en cuenta. Sucede así que en algunos CDI la redacción dada a alguna de sus cláusulas sigue el Modelo de la ONU y por lo tanto los supuestos definidos como Establecimiento Permanente pueden no ser del todo coincidentes con los del MCDI.

También es preciso tener en cuenta que la definición de Establecimiento Permanente contenida en los CDI suscritos por España prevalece sobre la definición que se hace en la normativa interna española (...) Así, esta última definición quedará reservada para aquellos casos en los que nos encontremos con países que no hayan suscrito un CDI con España (GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ).

El Plan BEPS (Erosión de la base Imponible y el traslado de beneficios) incide particularmente sobre el concepto de establecimiento permanente. Efectivamente su acción 7 (relativa a "impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente") tiene como objetivo "Modificar la definición de EP a fin de impedir la evitación deliberada de la condición de tal, en relación con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluyendo la evitación a través de acuerdos de comisión y de las exenciones específicas por actividad. El trabajo en estas cuestiones abarcará también otras relacionadas con la atribución de beneficios entre partes vinculadas".

En este marco, siguiendo a MAROTO SÁEZ, puede decirse que los trabajos de la Acción 7 de BEPS se han concretado en la elaboración de recomendaciones para el diseño de normas que impidan la deslocalización de rentas de unos Estados a otros a través de la utilización de determinadas estructuras de negocio que impiden la calificación de las mismas como EP en un determinado Estado, aún cuando las rentas puedan generarse en dicho Estado. Fruto de las conclusiones alcanzadas en la Acción 7 de BEPS es el nuevo enfoque del concepto de EP recogido en el Informe BEPS, aprobado por el Consejo de la OCDE el 1 de octubre de 2015 y publicado el 5 de octubre de 2015; este Informe se respaldó por los Ministros de Hacienda del G20 el día 8 de octubre de 2015. La OCDE publicó el 4 de julio de 2016 el borrador "Guía Adicional sobre Atribución de Beneficios a Establecimientos Permanentes" para discusión pública, finalizando el plazo para recibir comentarios a dicho borrador el 5 de septiembre de 2016. Los días 11 y 12 de octubre de 2016 se sometieron a consulta pública los comentarios previamente recibidos, sin que a día de hoy la OCDE haya hecho públicas sus conclusiones sobre esta cuestión. Con la nueva redacción, se pretende cegar los cauces de elusión que se vienen produciendo, a través de la recolocación de riesgos –las funciones no suelen variar–, una vez incorporada en el artículo 5 "Establecimiento Permanente" del Modelo Convenio OCDE- Las modificaciones en este artículo 5 se incorporarán en la próxima versión del MCOCDE, cuya publicación está prevista para 2017. Esos cambios que van a surtir efectos inmediatos mayoritariamente en actividades económicas relacionadas con venta de bienes, bien materiales o informáticos, ventas que tanto en España como en otros Estados vienen deslocalizándose a través de estructuras de "comisionistas" o de "servicios de apoyo a ventas", y que han dado lugar a numerosas controversias entre la Administración y los contribuyentes, en diferentes Estados. Para los Convenios actualmente en vigor, la modificación del artículo 5 se llevará a cabo a través del Instrumento Multilateral, en el que se ha materializado la Acción 13 de BEPS "Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales", publicado el 24 de noviembre de 2016. Los Estados pueden firmar desde 1 de enero de 2017 el Instrumento y su ratificación, aprobación o aceptación por cada uno de ellos dependerá de los procedimientos legales de los Estados. El Instrumento de aceptación o aprobación se depositará en la OCDE y este acto es el que determina finalmente la entrada en vigor. En junio de 2017 se prevé la celebración de una ceremonia oficial a los efectos de la firma del Instrumento por los Estados. Las modificaciones de los Convenios bilaterales tendrán lugar en la medida en que los diferentes Estados se adhieran al contenido del Instrumento.

Tal y como se señala en los comentarios al MC OCDE han de darse en la definición general del Establecimiento Permanente los tres siguientes elementos: (i) la existencia de un «lugar de negocios», (ii) este lugar de negocios debe ser «fijo» y, (iii) a través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa. Considera la STS de 18 junio 2014, el primer elemento comprende cualquier espacio, instalación o medio material empleado para realizar el giro propio de la entidad, sirva o no exclusivamente a tal fin (parágrafo 2 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio), siendo irrelevante el título por el que se dispongan, pudiendo tratarse incluso de los locales de otra compañía. El segundo elemento exige un vínculo entre el lugar de negocios y una ubicación específica, con cierto grado de permanencia (parágrafo 6 de los comentarios al artículo 5), instrumentando la conexión entre aquel lugar y el territorio del Estado, circunstancia que justifica que se le atribuya la potestad para exigir el impuesto. En fin, para delimitar el tercer elemento, ante el silencio del Convenio sobre la idea de empresa, ha de estarse a la legislación interna del Estado miembro que lo aplica, si bien para evitar los conflictos que pudieran derivarse de las eventuales diferencias en este punto, cabe defender un entendimiento amplio que incluya en la noción toda actividad económica que una persona realice de forma independiente.

En relación con las actividades de comercio electrónico los comentarios al MC OCDE "vienen a considerar que una *«web site»*, como combinación de un software y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser

considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, un servidor, en el que la «*web site*» es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo, y como tal sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo.

Esta diferenciación entre la «*web site*» y el servidor en el que la «*web site*» se encuentra alojada y utilizada es importante, dado que es habitual que la entidad que gestiona el servidor sea distinta de la que realiza la actividad empresarial a través de su «*web site*». Así, en aquellos casos en que el servidor no está a disposición de la empresa titular de la «*web site*» ésta no tendría un Establecimiento Permanente.

Por el contrario, en aquellos supuestos en que la empresa que desarrolla su actividad a través de la «*web site*» tuviese el servidor a su disposición, el lugar donde éste estuviese situado podría constituir un Establecimiento Permanente.

Finalmente debe tenerse en cuenta que aunque España inicialmente realizó una reserva a los comentarios del MCDI de 2003 relativos al comercio electrónico, sin embargo estas reservas han sido retiradas del actual MCDI de 2010, de tal forma que los comentarios al MCDI sobre esta cuestión deben considerarse actualmente de aplicación para España a la hora de establecer la existencia, o no, de un Establecimiento Permanente" (GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ).

Describiremos, muy sintéticamente, la regulación vigente de establecimiento permanente en el MC OCDE y realizaremos algún apunte con respecto a la redacción proyectada, que va, en una doble dirección, salir al paso de la « exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas», y de la "fragmentación fraudulenta de actividades entre partes estrechamente relacionadas".

En el apartado 1 del artículo 5 se establece que a efectos de dicho Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En su apartado 2 se incluye una lista, no exhaustiva de ejemplos de establecimientos permanente (a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales), aclarándose en su apartado 3 que "una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

Por lo que se refiere a la existencia de un lugar fijo de negocios, en los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE se manifiesta que:

> *"2. El apartado 1 da una definición general de la expresión "establecimiento permanente" que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferente, un "lugar fijo de negocios". El apartado define la expresión "establecimiento permanente" como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes: – la existencia de un "lugar de negocios"; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo; – este lugar de negocios debe ser "fijo"; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; – la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo. (...) 4. La expresión "lugar de negocios" abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa. (...) 4.6 La palabra "mediante" debe entenderse en su significado más amplio para permitir su aplicación a toda situación en la que se realicen unas actividades de negocios en un lugar específico que está a disposición de la empresa a este objeto. (...) 5. Según la definición, el lugar de negocios debe ser "fijo". En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. (...) 12. Este apartado contiene una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, prima facie, de "establecimiento permanente". Dichos ejemplos deben considerarse en función de la definición general dada en el apartado 1, por lo cual ha de entenderse que los Estados contratantes interpretarán las expresiones mencionadas "sede de dirección", "sucursal", "oficina", etc., de tal manera que consideran como establecimientos permanentes dichos negocios si estos últimos cumplen las condiciones establecidas en el citado apartado. (...)".*

Ello no obstante, y pese a reunir los requisitos generales del concepto de establecimiento permanente, en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE se enumeran determinados supuestos que se excluyen expresamente de la consideración de establecimiento permanente. Todas ellos tienen como rasgo común su carácter preparatorio o auxiliar. La lista, que es cerrada, es la siguiente:

> *"a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías*

pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio"

Hoy en día, debido a las frecuentes reestructuraciones empresariales globales y al auge de la economía digital también a nivel global nos encontramos ante una de las claves del concepto de establecimiento permanente, de ahí que reproduzcamos extensamente los Comentarios al artículo 5.4 del Modelo de Convenio de la OCDE aclaran que:

"21. Este apartado enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general formulada en el apartado 1 y que no constituyen "establecimiento permanente", aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios. Todas estas actividades tienen como rasgo común su carácter preparatorio o auxiliar. Así se indica explícitamente en el caso de la excepción mencionada en la letra e) que, de hecho, viene a restringir con carácter general el alcance de la definición contenida en el apartado 1. La letra f) prevé, además, que la realización de una combinación de las actividades mencionadas en las letras a) a e) en el mismo lugar fijo de negocios no se considerará constitutiva de "establecimiento permanente", siempre que el conjunto de las actividades realizadas por el lugar fijo de negocios conserve un carácter preparatorio o auxiliar. Así pues, las disposiciones del apartado 4 tienen como objeto evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar. 22. La letra a) se refiere al caso de una empresa que utiliza instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías. La letra b) se refiere a las existencias de mercancías en sí mismas y establece que el mantenimiento de existencias, como tal, no se considerará "establecimiento permanente "si tiene por objeto el almacenamiento, la exposición o la entrega de las mercancías. La letra c) se refiere al mantenimiento de existencias de bienes o mercancías de una empresa para ser transformadas por una segunda empresa en nombre o por cuenta de la empresa mencionada en primer lugar. La referencia a la captación de información de la letra d) tiene como finalidad contemplar el caso de la oficina de un periódico, que no es sino uno de los muchos "tentáculos" de la sede central; exonerar a las oficinas de este tipo supone, simplemente, extender el concepto de "mera compra". 23. La letra e) establece que un lugar fijo de negocios por medio del cual la empresa realiza únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar no constituye un "establecimiento permanente". La redacción de esta letra hace innecesario elaborar una lista exhaustiva de excepciones. Además, la letra proporciona una excepción general a la definición del apartado 1 que, interpretada conjuntamente con ese apartado, ofrece un criterio más estricto para delimitar lo que constituye un "establecimiento permanente". Delimita con ello, en una medida considerable, el alcance de aquella definición excluyendo de su amplio ámbito algunas formas empresariales que no deben tener la consideración de "establecimiento permanente" aunque se realicen mediante un lugar fijo de negocios. En algunos casos dicho lugar de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta son tan ajenos a la obtención del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios imputables al mismo. Pueden citarse, como ejemplo, los lugares fijos de negocios utilizados únicamente para hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o prestar asistencia en la ejecución de un contrato de patente o de cesión de conocimientos prácticos –know-how–, si estas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar. 24. A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar. Así, por ejemplo, cuando una empresa tenga por objeto prestar asistencia en la ejecución de contratos de patente o de cesión de conocimientos prácticos –know-how–, un lugar fijo de negocios de la empresa que realice esa actividad no podrá beneficiarse de las disposiciones de la letra e). Un lugar fijo de negocios cuya función sea la gestión de la empresa, o incluso solamente de parte de la misma, no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar, pues tales actividades ejecutivas exceden esa consideración. Si las empresas con ramificaciones internacionales instalan en los Estados donde tienen filiales, establecimientos permanentes, representantes o concesionarios una "oficina de dirección" –management office– con funciones de supervisión y

coordinación de todas las secciones existentes en la zona en cuestión, se considerará normalmente que existe un "establecimiento permanente", ya que la oficina de dirección puede considerarse como oficina en el sentido del apartado 2. Cuando una importante empresa internacional haya delegado todas las funciones ejecutivas en sus oficinas de dirección regionales, de tal forma que las funciones de la sede central de la empresa se limiten a la dirección general (las denominadas empresas policéntricas), las propias oficinas de dirección regionales deben considerarse "sede de dirección" en el sentido de la letra a) del apartado 2. La función de dirección de una empresa, incluso si se limita a una parte de las operaciones de la misma, constituye una parte esencial de la actividad empresarial, sin que pueda considerarse en modo alguno como actividad preparatoria o auxiliar en el sentido de la letra e) del apartado 4. 25. Se podrá considerar asimismo que existe un "establecimiento permanente" cuando una empresa, para entregar a sus clientes piezas de recambio de la maquinaria que suministra, tenga un lugar fijo de negocios donde, además, mantiene o repara dicha maquinaria, ya que tales actividades van más allá de la simple entrega mencionada en la letra a) del apartado 4. Dado que estas organizaciones de servicio posventa realizan una parte esencial y significativa de los servicios que la empresa presta a sus clientes, sus actividades no son simplemente auxiliares. La letra e) sólo es aplicable cuando las actividades del lugar fijo de negocios tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar. Este no sería el caso si el lugar fijo de negocios no sólo suministra información sino también planes (programas), etc., especialmente desarrollados para satisfacer las necesidades de cada cliente. Tampoco lo sería un establecimiento de investigación que además se dedicara a la fabricación. (...) 27. Como se ha indicado en el párrafo 21, el apartado 4 tiene por objeto establecer excepciones a la definición general del apartado 1 respecto de lugares fijos de negocios dedicados a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. En consecuencia, conforme a la letra f) del apartado 4, el hecho de que un lugar fijo de negocios combine cualquiera de las actividades mencionadas en las letras a) a e) de ese apartado no significa por sí solo que existe un "establecimiento permanente". En la medida en que la actividad conjunta de dicho lugar fijo de negocios mantenga su carácter preparatorio o auxiliar no se considerará que exista un "establecimiento permanente". Tales combinaciones no deben contemplarse desde una perspectiva rígida, sino en función de las circunstancias particulares de cada caso. El criterio del "carácter preparatorio o auxiliar" debe interpretarse de la misma forma que en el caso de la letra e) (véanse los párrafos 24 y 25 anteriores). Los Estados que deseen autorizar la realización conjunta de las actividades mencionadas en las letras a) a e) sin tener en cuenta que el conjunto cumpla o no el criterio del carácter preparatorio o auxiliar pueden hacerlo suprimiendo en la letra f) las palabras desde "a condición" hasta "preparatorio". 28. Los lugares fijos de negocios mencionados en el apartado 4 carecen de la consideración de "establecimiento permanente", siempre que sus actividades se limiten a aquellas funciones cuyo carácter permite entender que el lugar de negocios no constituye un"establecimiento permanente". Ese será el caso incluso si los contratos necesarios para iniciar y realizar las actividades empresariales los firman los responsables del lugar de negocios. Los empleados de un lugar de negocios en el sentido del apartado 4, autorizados para suscribir dichos contratos, no pueden tener la consideración de agentes en el sentido del apartado 5. Tal sería el caso de un instituto de investigación cuyo director tuviera poderes para realizar los contratos necesarios para el funcionamiento del mismo y que ejerciera esos poderes en el marco de las funciones del instituto. Sin embargo, existiría un "establecimiento permanente", si el lugar fijo de negocios que realiza las actividades mencionadas en el apartado 4 las efectuara, no sólo por cuenta de la empresa a la que pertenece, sino también por cuenta de otras empresas. Por ejemplo, una agencia de publicidad de una empresa que se dedicara también a hacer publicidad para otras empresas sería considerada un "establecimiento permanente" de la empresa de la que depende. (...)".

Lo accesorio y lo preparatorio no es algo fácil de establecer con claridad y el criterio de las autoridades fiscales a la hora de aplicar el concreto CDI puede variar según el país del que se trate. "Téngase en cuenta, por lo demás, que muchos CDI han seguido en este punto el Modelo ONU (1999) que omite en los apartados a) y b) el término «entregas», de forma que un almacén en el que se produzcan entregas de mercancías sí tendría la consideración de Establecimiento Permanente; tal es el caso, entre otros, de los CDI suscritos por España con China o con Argentina" (GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ).

Pues bien, en el marco de la Acción 7 de BEPS se propone la siguiente modificación en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE

"4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

(..)

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio, a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio".

Como señala DUARDO SÁNCHEZ en esta cuestión, "el Informe BEPS ha acordado la modificación del apartado 4 del artículo 5 de modo que «cada una de las excepciones incluidas en dicha disposición se restrinja a actividades que son por lo demás de un carácter preparatorio o auxiliar». Asimismo se ha recomendado suministrar una guía adicional en los Comentarios que clarifique el significado de los términos "auxiliar o preparatorio", con lo cual, "lo que se hace es reafirmar el carácter auxiliar o preparatorio que debe revestir la actividad para excluir el EP. Esta acción, proyecta sus

efectos de manera especial, en el ámbito de la economía digital". Como sabemos, todavía no se ha aprobado el documento definitivo, y eso es importante tenerlo en cuenta, puesto que, añade, "algunos Estados consideran que los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios relacionados con el apartado 4 del artículo 5 aparecen fundamentalmente cuando hay una fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas, y que esos problemas serían abordados oportunamente por la inclusión de la regla anti-fragmentación prevista en la parte 2 del Informe final sobre la acción 7. Por tanto, estos Estados consideran que no hay una necesidad para modificar el apartado 4 del artículo 5, como se sugiere más abajo, y que la lista de excepciones de los subapartados a) a d) del apartado 4 no deberían estar sujetas a la condición de que las actividades referidas en dichos subapartados posean un carácter preparatorio o auxiliar".

Por otro lado, se propone la modificación del artículo 5, para incluir en él un nuevo apartado, el 4.1, del tenor siguiente:

"4.1 El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante, y a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

Con esta modificación se "intenta poner coto a la consabida fórmula de fragmentar actividades con fines de planificación fiscal, que tanto juego ha dado en los últimos años. En estrecha relación con lo anterior, se ha definido lo que debe entenderse por actividad principal, acotando los perfiles de las denominadas "actividad preparatoria" y "actividad auxiliar", a los efectos de impedir trocear las actividades de una empresa, calificando cada una de ellas como auxiliar, cuando en ciertas ocasiones la secuencia de todas ellas conforma la cadena de valor global de la entidad y por tanto constituiría la actividad económica plena de la misma" (MAROTO SÁEZ).

Los comentarios (30.2) adjuntos al nuevo apartado aclaran los objetivos de esta nueva norma antifragmentación. "Así el apartado 4.1 tiene como objetivo impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter preparatorio o auxiliar. Según el apartado 4.1, las excepciones previstas en el apartado 4 no se aplican a un lugar de negocios, que de ese modo podría constituir un establecimiento permanente, cuando las actividades que se llevan a cabo en ese lugar y otras actividades de la misma empresa o de empresas estrechamente relacionadas ejercidas en ese mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado constituyen funciones complementarias que son parte de la operación de un negocio cohesionado. Sin embargo, para que el apartado 4.1 se aplique al menos uno de los lugares donde dichas actividades se ejercen debe constituir un establecimiento permanente o, sino es el caso, la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las actividades relevantes deben ir más allá de lo que son actividades meramente preparatorias o auxiliares" (DUARDO SÁNCHEZ).

El apartado 5 del artículo 5 MC OCDE se refiere al agente dependiente, que es un supuesto en el que se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado aunque no cuente en él con un lugar fijo de negocios, si en determinadas condiciones una persona actúa por cuenta de aquella. La redacción es la siguiente:

"5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

Y así, a título de mero ejemplo, la STS de 25 de febrero 2009, considera que una entidad no residente con inmuebles alquilados en España, sin presencia física en España, pero que la gestión de sus inmuebles es realizada por un tercero residente en España con poderes para firmar los contratos de arrendamiento y otros servicios, tiene un establecimiento permanente en España.

En este caso también se propone la modificación, de manera que el apartado 5 tendría la siguiente redacción:

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que será aplicable el apartado 6) actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son a) en nombre de la

empresa, o b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o c) para la prestación de servicios por esa empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

Se amplía, pues, el ámbito de la figura del "agente dependiente", lo cual obedece a que se "pretende acabar con los formalismos que tantos problemas han planteado en el pasado", de tal manera que, con la nueva redacción caen bajo el paraguas del "agente dependiente" todas las actuaciones que se realicen por cuenta del no residente y le obliguen, prescindiendo de si éstas se realizan en nombre de la entidad no residente o en el propio nombre del agente (MAROTO SÁEZ).

Se percibe un claro cambio de tendencia, recuérdese, a título de mero ejemplo, que la SAN de 24 de enero de 2008 declaró:

"figura del «agente dependiente» se define positiva y negativamente. Desde la primera perspectiva no requiere la existencia de una relación laboral o por cuenta ajena entre el agente y la empresa que representa ni resulta imprescindible que se trate de una persona física, pudiendo serlo jurídica o incluso una «sociedad de personas» (partnership), sin personalidad independiente de sus miembros o partícipes (parágrafo 32 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio).

Sentado lo anterior, ha de destacarse que el Comité Fiscal de la OCDE defiende una interpretación y una aplicación estrictas de esta disposición y, por consiguiente, de la figura en cuestión, pues un entendimiento amplio conduciría a encontrar establecimientos permanentes en todos los casos en los que una empresa actúe allende las fronteras a través de una «persona dependiente», obstaculizando, a causa de la carga fiscal derivada, los intereses de las relaciones económicas internacionales (parágrafo 32 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio). Por consiguiente, la calificación debe limitarse a aquellas personas que, a la vista de su poder de contratación, implican a la compañía no residente en el circuito empresarial del Estado de tributación. Se ha de valorar, pues, la capacidad de vinculación efectiva con terceros que para la empresa representada tiene la actuación de su agente. Ni qué decir tiene que esa capacidad debe referirse a los contratos que se conciertan en el ámbito de la actividad empresarial propia de la compañía extranjera".

De ello se desprende que la existencia del lugar fijo de negocios no se precisará en caso de que exista un agente dependiente. Esto es: concurrirá EP si la empresa no residente actúa mediante una persona –distinta de un agente profesional con estatuto independiente siempre que actúe en el marco ordinario de su actividad– que obra habitualmente por cuenta de ella, disponiendo de facultades de contratación (DUARDO SÁNCHEZ). Según el párrafo 33 de los comentarios MC OCDE las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los "agentes por cuenta de la empresa" (agentes dependientes); esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa. Por otra parte, la circunstancia de disponer de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa concurre «no sólo cuando el agente suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente»

De otro lado, en el apartado 6 del artículo 5 MC OCDE se define el agente independiente, delimitando negativamente el concepto de establecimiento permanente, en estos términos:

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad".

Como señala la STS de 20 de junio de 2016 "esta excepción viene a aclarar el ámbito del apartado 5, excluyendo al agente independiente que actúa en el ejercicio normal de su actividad; esto es, estaríamos ante una persona distinta jurídica y económicamente, pero el rasgo diferenciador no estaría en el modo en el que se haya formalizado la relación contractual, sino igualmente en la relación fáctico funcional existente, siendo el rasgo más característico la desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía, cuya determinación habrá de hacerse atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad.

Todo lo cual responde a la finalidad y función a cumplir en la regulación de la fiscalidad internacional, que pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en el que surgen los Convenios de Doble Imposición, un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación estrictamente formalista-literal y estática que pretende la parte recurrente, aún cuando en momentos determinados tribunales de otros países, noruegos o franceses, como indica la parte recurrente

hayan acudido a dichas interpretaciones de Convenios de Doble Imposición análogos al que nos ocupa".

Pues bien, la modificación de este apartado también se propone y va en sentido contrario a lo que se propone con respecto a la figura del agente dependiente, pero lógicamente, con el mismo objeto. La nueva redacción que se propone es:

"6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.

b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.

En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.

La propuesta, por tanto, se traduce en la reducción del perímetro de la figura del agente independiente, de suerte que "para delimitarla, se ha puesto el foco de atención en el "trabajo en exclusiva" para una entidad "con vinculación cercana" o "estrechamente relacionada" (*closely related*). Cuando se dan estas circunstancias y además los supuestos del apartado 5, se califica al agente como dependiente. Tanto la "exclusividad funcional", como la "estrecha relación" se definen, la primera, en el nuevo Comentario 38.8 al apartado 6 del artículo: se entiende "exclusividad" en la relación cuando el mediador obtiene menos del 10% de sus ingresos de terceros independientes, la segunda, en el propio apartado 6, letra b): se considera que existe "vínculo de proximidad" cuando una de las sociedades posea el control sobre la otra, o las dos estén bajo el mismo control o una posea en la otra más del 50% de los derechos de voto, de los derechos económicos o del capital. Lo que se pretende con estos nuevos conceptos de "vinculación funcional" y "empresa "estrechamente relacionada" no es otra cosa que impedir que una entidad no residente deslocalice rentas en un determinado Estado con la cobertura que le ofrece esa otra entidad "estrechamente relacionada" con la primera y residente en el Estado del que se pretende erosionar rentas, sin cuya actividad sería imposible tal deslocalización. Ello conllevará, sin duda, dejar fuera del perímetro de agente independiente a los agentes entidades de grupos multinacionales, normalmente el trabajo de la entidad que intermedia se limita al grupo" (MAROTO SÁEZ).

El último apartado del artículo 5 del MO OCDE establece:

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra".

En este apartado se contiene una cláusula de cierre por medio de la cual se clarifica que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra (GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ).

En este sentido, SAN de 22 de junio de 2016, declara "en principio, el hecho de que la matriz controle el capital e incluso la actividad económica de la filial de otro Estado no significa que, automáticamente, la filial se convierta en un establecimiento permanente de la matriz. Pues en principio la filial, al menos a efectos fiscales, es una entidad independiente, salvo que se prueba otra cosa -apartado 40.1; 2 y 3 de los Comentarios al MC OCDE).

No obstante, no es óbice para apreciar la existencia de establecimiento permanente, el hecho de que la matriz y la filial posean personalidades jurídicas distintas, pues como razona la SAN (2ª) de 9 de febrero de 2011 (Rec. 80/2008), confirmada posteriormente por la STS de 18 de junio de 2014 (Rec. 1933/2011), "partiendo de que las dos sociedades ostentan personalidades jurídicas distintas, hay que preguntarse ...si la sociedad hoy recurrente [la matriz] ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España. Esta opción se integra por tres elementos: un (a) lugar de negocios, se sea (b) fijo y en el que (c) se realicen actividades propias de la empresa".

En esta línea, tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa, han venido sosteniendo que una filial del grupo

puede ser considerada establecimiento permanente de otra sociedad del grupo, en determinados casos. En concreto, cuando concurran determinados datos que permiten poner en cuestión la nota de independencia o, dicho de otro modo, exista de lo que se ha venido a llamar un "asentamiento complejo operativo" del que se derive que, de facto , la filial en territorio es un establecimiento permanente de la sociedad residente fuera del territorio español".

IV. Palabras finales

La extensión de la economía digital y las reestructuraciones empresariales de carácter global convierten en inaplazable la redefinición de la figura del establecimiento permanente, tanto en el ámbito del IVA como en el de la fiscalidad directa, con criterios y categorías propias si es el caso, o con criterios comunes cuando sea procedente (REAL y DE LOS SANTOS). Se necesitan nuevos criterios, adaptados a los tiempos actuales. Ha de trabajarse con intensidad para reducir el grado de indefinición que actualmente sobrevuela sobre el establecimiento permanente.

V. Bibliografía

DUARDO SÁNCHEZ, A. "La exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente" texto mecanografiado de la ponencia desarrollada en la Jornada que se celebró en el Instituto de Estudios Fiscales, el día 6 de octubre de 2016 con el título «Repensando los conceptos de "residencia" y "establecimiento permanente" como puntos de conexión de la fiscalidad internacional".

GARCÍA-OJÍAS JIMÉNEZ, C, "El concepto de establecimiento permanente", **Actualidad Jurídica Uría Menéndez,** Homenaje al Dr. Juan Luis Iglesias Prada• núm. Extraordinario 2011

GONZÁLEZ PÉREZ, V. "La noción de establecimiento permanente según la doctrina de los tribunales españoles", **Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales**, Colaboración 5/16, Volumen 20/2016

MAROTO SÁEZ, A. Una aproximación de las estructuras utilizadas por las compañías financieras y de seguros al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE", **Documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales**, núm. 5/2017

MONREAL LASHERAS, A. y VIEJO MADRAZO, A., "´Puntos de conexión y establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) VS. La imposición directa –Encuentros y desencuentros", texto mecanografiado de la ponencia desarrollada en la Jornada que se celebró en el Instituto de Estudios Fiscales, el día 6 de octubre de 2016 con el título «Repensando los conceptos de "residencia" y "establecimiento permanente" como puntos de conexión de la fiscalidad internacional"

REAL, S. y DE LOS SANTOS, M.. "Problemática fiscal actual de la figura del establecimiento permanente en imposición directa e indirecta", **Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales**, Colaboración 9/16, Volumen 20/2016

---

(1) Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación "La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco", Ministerio de Economía y Competitividad (DER2015-63533-C4-1-P), y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de Investigación de la UPV/EHU, PPG17/62.

Ver Texto