



El impuesto sobre sociedades en 2022

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado) (España)

Extracto

Una vez más el CEF.- ha tenido la amabilidad de permitirme comentar las novedades relativas al impuesto sobre sociedades acaecidas en 2022.

Esas novedades se han desplegado a través de varios instrumentos, fundamentalmente normativos, en los que se centra la presente colaboración, pero también mediante actos, documentos e informes de las organizaciones internacionales, básicamente la OCDE y la Unión Europea, que están llamados a incidir, directa o indirectamente, si bien a medio plazo, en el impuesto sobre sociedades, respecto de los cuales se hace una sucinta referencia. También es objeto de consideración la relación entre los nuevos gravámenes, energético y financiero, y el impuesto sobre sociedades.

Palabras clave: principios de la imposición; convenio multilateral; prestación patrimonial; contribución solidaria; asimetría híbrida; incentivo fiscal.

Publicado (en avance *online*): 18-04-2023

Cómo citar: Sanz Gadea, E. (2023). El impuesto sobre sociedades en 2022. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 482, 5-112. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18797>



Corporate income tax in 2022

Eduardo Sanz Gadea

Abstract

Once again, CEF.- has allowed me to comment on the news of corporate income tax in 2022. That news has been developed through different instruments, mainly statutory, where the present collaboration is focused; however, there has also been various acts, documents and reports from international associations, basically the OECD and the European Union, which are likely to have a direct or indirect impact on corporate income tax in the medium term. Also, the relationship between the new levy on energy and financial sectors and corporate income tax is analyzed.

Keywords: taxable principle; multilateral agreement; wealth contribution; solidary contribution; hybrid asymmetry; tax incentive.

Published (online preview): 18-04-2023

Citation: Sanz Gadea, E. (2023). El impuesto sobre sociedades en 2022. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 482, 5-112. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18797>



Sumario

Introducción

1. Declaración de bienes en el extranjero. El modelo 720
 - 1.1. Arquitectura de la modificación normativa
 - 1.2. Incidencia de la modificación en el impuesto sobre sociedades
2. Planes de pensiones
3. Convención Multilateral
 - 3.1. Documentos concernientes a la Convención Multilateral
 - 3.2. Los denominados textos sintéticos
 - 3.3. La posición española
 - 3.3.1. Entidades transparentes
 - 3.3.2. Entidades con doble residencia
 - 3.3.3. Métodos para eliminar la doble imposición
 - 3.3.4. Objeto de los convenios fiscales
 - 3.3.5. Norma antiabuso
 - 3.3.6. Operaciones con dividendos
 - 3.3.7. Ganancias de capital
 - 3.3.8. Establecimientos permanentes
 - 3.3.9. Arbitraje
 - 3.3.10. Derecho a gravar a los propios residentes
4. Eventos excepcionales
 - 4.1. UEFA Europa League
 - 4.2. XXXVII Copa América Barcelona
5. Los nuevos gravámenes sobre las empresas energéticas y financieras
 - 5.1. Elementos básicos de los nuevos gravámenes
 - 5.2. El carácter no tributario
 - 5.3. Solidaridad versus generalidad
 - 5.4. La preterición del impuesto sobre sociedades
 - 5.5. Ajuste en el impuesto sobre sociedades
 - 5.6. Gravámenes temporales o permanentes
 - 5.7. Apunte histórico de la imposición sobre los beneficios extraordinarios
 - 5.8. Dictamen del Banco Central Europeo
 - 5.9. Construir sobre la experiencia

6. La contribución solidaria comunitaria
 - 6.1. Elementos básicos de la contribución comunitaria
 - 6.2. La relación de los nuevos gravámenes con la contribución comunitaria
 - 6.3. La relación de la contribución comunitaria con el impuesto sobre sociedades
7. Incentivos fiscales a la cinematografía y al audiovisual
 - 7.1. Deducción en la entidad financiadora
 - 7.1.1. La retroactividad de la nueva norma
 - 7.1.2. El importe de la deducción aplicable por la entidad financiadora
 - 7.1.3. Ampliación y flexibilización del incentivo fiscal
 - 7.2. Incentivo a la cinematografía y el audiovisual
8. Grupos fiscales
 - 8.1. La base imponible del grupo fiscal en 2023
 - 8.2. La base imponible del grupo fiscal en periodos impositivos sucesivos
 - 8.3. Abandono del grupo fiscal
 - 8.4. Extinción del grupo fiscal
9. Tipo de gravamen
 - 9.1. Empresas de menor dimensión
 - 9.2. Empresas emergentes
10. Amortizaciones fiscales
 - 10.1. Inmovilizados para el ahorro energético
 - 10.2. Vehículos eléctricos
11. Régimen fiscal de las Islas Baleares
 - 11.1. Introducción
 - 11.2. Reserva para inversiones
 - 11.3. Bonificación para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras
 - 11.4. Adecuación al Derecho de la Unión Europea
 - 11.5. Significación de política económica
12. Régimen fiscal de Canarias
13. Mecenazgo
 - 13.1. Actividades prioritarias de mecenazgo
 - 13.2. Acontecimientos de excepcional interés
14. Asimetrías híbridas
 - 14.1. Requisitos de aplicación
 - 14.2. Régimen fiscal
 - 14.3. Las instituciones de inversión colectiva
 - 14.4. Aplicación en el tiempo

- 15. Modelos de declaración
- 16. Normativa contable
 - 16.1. Divulgación de la información país por país
 - 16.2. Normativa comunitaria
- 17. Actividad de las organizaciones internacionales
 - 17.1. OCDE
 - 17.1.1. Guía de precios de transferencia de la OCDE (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*)
 - 17.1.2. Informes relativos a los regímenes fiscales preferenciales (*BEPS Action 5: OECD Marks Continuous Progress on Implementation of Minimum Standard Against Preferential Tax Regimes*)
 - 17.1.3. Informes país por país (*Country-by-Country Reporting – Compilation of 2022 Peer Review Reports Inclusive Framework on BEPS: Action 13. OECD, 2022*)
 - 17.1.4. Guía relativa a la información país por país (*Guidance on the Implementation of Country-by-Country reporting: BEPS Action 13. OECD, 2022*)
 - 17.1.5. Imposición mínima global. Pilar 2
 - 17.1.6. Convenios bilaterales para eliminar la doble imposición (*Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6. OECD, 2022*)
 - 17.1.7. Imposición mínima global. Pilar 1
 - 17.1.8. Informes fiscales al G20 (*Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Indonesia, OECD, 2022*)
 - 17.1.9. Estadísticas fiscales
 - 17.1.10. Cooperación fiscal
 - 17.1.11. Tratados internacionales auspiciados por la OCDE
 - 17.2. Informes y documentos de la Unión Europea
 - 17.2.1. Directivas
 - 17.2.2. Otros actos y documentos

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

A mí siempre me impresionaron aquellos versículos de la Epístola I de San Juan... Juan XXIII en su reciente *Encíclica Mater et Magistra*, ha señalado terminantemente sobre esto: «Producir más y mejor responde a una exigencia de la razón... Pero no es menos necesario y conforme a la justicia que la riqueza producida se reparta equitativamente... se ha de tender a que el desarrollo económico y el progreso social vayan emparejados»... nada más difícil de llevar a la práctica... Pero ser católico obliga...

Juan Velarde Fuertes. (1967). *Sobre la decadencia económica de España* (pp. 557 y 558). Tecnos.

Introducción

El pasado año ha registrado una elevada intensidad tributaria, la cual ha penetrado en el impuesto sobre sociedades, no tanto por la importancia de las modificaciones introducidas en él, cuanto por su postergación en mérito de los nuevos gravámenes, energético y financiero, los cuales, ciertamente, sugieren que la autoridad fiscal desconfía de que dicho impuesto sea hábil para cumplir su función primaria, esto es, gravar suficientemente los beneficios, sean ordinarios o extraordinarios, de las entidades jurídicas.

Ha debido contentarse el impuesto sobre sociedades con ser el vehículo de la consolidación de ciertas ventajas fiscales, exuberantes a favor de la cinematografía y el audiovisual, moderadas para las empresas emergentes, menores para los vehículos eléctricos y las inversiones determinantes de ahorro energético y, en fin, morigeradas por el imperio de la normativa comunitaria, para las empresas baleares.

Por otra parte, el impuesto sobre sociedades ha sido convocado a la ingrata tarea de anticipar la tributación de los grupos fiscales en los que, alguna o algunas de las entidades que en los mismos se integran, hayan sufrido pérdidas, pero también a la estrictamente técnica, certeramente acometida, de completar la transposición de las normas sobre las asimetrías híbridas.

Finalmente, sin noticias de la adecuación del pago fraccionado de los grandes contribuyentes a la cuota definitiva a ingresar, por más que la misma sea oportuna¹.

¹ Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022). Comité de Personas Expertas (Propuesta 37, p. 466).

La presente colaboración también describe la relación del impuesto sobre sociedades con los nuevos gravámenes sobre las entidades energéticas y financieras, prestando una breve atención a su inserción en el marco de los principios de la imposición, los cuales constituyen

una guía indispensable para llenar de coherencia y de racionalidad un campo que tanto la precisa, como es el del impuesto, batido con tal indeseable frecuencia por los vientos confusos de la pasión irracional de las conveniencias personales y los intereses de grupo... (Fuentes Quintana, 1973, p. XLVI).

Si hubiera que resumir, en torno a solo un principio de la imposición, lo acaecido en 2022, en relación con la imposición sobre los beneficios de las entidades jurídicas, podría decirse que, a la búsqueda de la solidaridad y del fomento económico, no se ha evitado un fuerte dirigismo, considerando que

todas las disposiciones tributarias dirigistas tienden en definitiva o a gravámenes adicionales (castigos) o a bonificaciones tributarias, bien entendido que con las últimas se trata primordialmente de ayudas financieras que... forman parte de las figuras de subvención más problemáticas tanto desde el punto de vista político como desde el ético-social... (Neumark, 1973, p. 276).

1. Declaración de bienes en el extranjero. El modelo 720

En el preámbulo de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (Ley 5/2022), se dice lo siguiente:

la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788/19 ha determinado que determinados aspectos del régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) incurren en incumplimiento de la normativa europea. En consecuencia, se hace necesario modificar dicho régimen jurídico para adecuarlo a la legalidad europea (Alarcón García, 2022a).

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (NFJ084680) falló:

1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992:

– al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero

ro tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;

– al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y

– al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

2) Condenar en costas al Reino de España.

1.1. Arquitectura de la modificación normativa

La modificación del referido régimen jurídico, establecido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (Ley 7/2012), ha sido acometido por la Ley 5/2022, afectando a los preceptos que seguidamente se citan:

- **Disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 58/2003).** La disposición final cuarta de la Ley 5/2022 ha suprimido los apartados 2 y 3 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, relativos a las sanciones aplicables al incumplimiento de la obligación de información específica relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero. Permanece en vigor tal información, pero su incumplimiento se sujetará al régimen sancionador de carácter general.
- **Artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014).** El artículo primero.tres de la Ley 5/2022 ha suprimido el apartado 6 del artículo 121 de la Ley 27/2014, introducido por la Ley 7/2012, que rezaba así:

En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En consecuencia, el incumplimiento de la obligación de información no constituirá el hecho-base de una presunción cuyo hecho-consecuencia es que los activos situados en el extranjero han sido adquiridos con rentas no declaradas. No obstante, si estos activos no están registrados en los libros de contabilidad, operará la presunción de rentas no declaradas, en los términos previstos, con carácter general, en los restantes apartados del artículo 121.

- **Artículo 39 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 (Ley 35/2006).** La disposición final quinta de la Ley 5/2022 ha dado nueva redacción al artículo 39 de la Ley 35/2006, consistente en suprimir el apartado 2 del mismo, introducido por la Ley 7/2012, que rezaba así:

En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Caben reflexiones similares a las anteriormente expuestas:

Disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley 7/2012. La disposición derogatoria única.2 de la Ley 5/2022 ha derogado las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley 7/2012.

La disposición adicional primera estableció una infracción y correlativa sanción específicas relativas a la renta configurada como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información concerniente a los bienes y derechos ubicados en el extranjero, tanto en el impuesto sobre sociedades como en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que rezaba así:

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 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, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

Toda vez que los artículos 39.2 de la Ley 35/2006 y 121.6 la Ley 27/2014 han sido suprimidos, había, lógicamente, de derogarse la infracción inherente a la obligación tributaria prevista en los mismos.

La misma razón sustenta la derogación de la disposición adicional segunda, la cual regulaba el periodo impositivo al que debía imputarse la renta derivada de lo previsto en los artículos 39.2 de la Ley 35/2006 y 134.6 de la Ley 27/2014.

El efecto práctico de las modificaciones acometidas puede ser resumido de la siguiente manera:

- Permanece la obligación de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero.
- El incumplimiento de dicha obligación no determina el hecho-base de la presunción de obtención de renta no declarada.
- El incumplimiento de esta obligación determina la comisión de infracciones que se sancionan conforme al régimen general.
- Permanece la presunción de renta no declarada derivada del descubrimiento de activos ocultos o no contabilizados o de la contabilización de pasivos ficticios, con sujeción al plazo general de prescripción.

En suma, tras la modificación acometida por la Ley 5/2022, en el impuesto sobre sociedades, el descubrimiento y prueba por parte de la inspección tributaria de activos no contabilizados o de pasivos ficticios determina el hecho-base de la presunción de obtención de renta no declarada, sujeta a la prueba en contrario, cualquiera que sea la ubicación geográfica de aquellos o de la contraparte del pasivo, con sujeción a la prescripción general de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, no se regresa a la situación previa a la Ley 7/2012, por cuanto la obligación de información de los activos situados en el extranjero perdura. Ahora bien, esta obligación, por sí misma, en el impuesto sobre sociedades, tiene un escaso efecto, habida cuenta de que los activos ubicados en el extranjero han de estar reflejados en contabilidad y aquellos que, si acaso no lo estuvieren, no es de esperar que se reflejen en la información. Llegado el caso, al incumplimiento de la obligación tributaria material se añadirá el de la obligación de información.

Supuesto esotérico, pero posible, es aquel en el que el cumplimiento de la obligación de información pone de relieve un ocultamiento de activos y, por ende, el incumplimiento de obligaciones tributarias materiales pretéritas que, sin embargo, podrían no ser exigibles por razón de la prescripción.

1.2. Incidencia de la modificación en el impuesto sobre sociedades

En el impuesto sobre sociedades, la obligación de información relativa a los activos situados en el extranjero juega un papel escasamente relevante, debido a la obligación de llevanza

de contabilidad que afecta a las entidades jurídicas, de acuerdo con lo previsto, actualmente, en el artículo 120.1 de la Ley 27/2014 y, anteriormente, en todas las leyes que han regido el impuesto sobre sociedades. Por esta razón, los artículos 42 bis.4 b) y c) y 54 bis.6 b) del Reglamento general de aplicación de los tributos exceptúan la obligación de información respecto de los activos situados en el extranjero, que se hallen debidamente contabilizados.

Así pues, el único efecto práctico de la obligación de información en el impuesto sobre sociedades, tal y como estaba regulada antes de la modificación establecida por la Ley 5/2022, era el de suprimir la prescripción respecto de las obligaciones tributarias derivadas de los activos ocultos situados en el extranjero. Ahora bien, el reproche fundamental de la sentencia del TJUE fue la imprescriptibilidad de la obligación tributaria inherente a los activos ocultos situados en el extranjero, siendo así que la prescripción sí operaría en relación con los activos situados en territorio español.

A juicio del TJUE, el desigual trato frente a la prescripción, por razón de la ubicación de los activos ocultos, determinaba una restricción a la libertad de movimiento de capitales (párrafo 19). Tal restricción estaba justificada por la necesidad de mantener los controles fiscales y la pertinencia de luchar contra el fraude y la evasión fiscal (párrafo 34). Sin embargo, violentaba el requisito de proporcionalidad, por cuanto «la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal» (párrafo 39). Era, pues, la preterición absoluta de la prescripción, lo que determinaba la quiebra del principio de proporcionalidad. En efecto, el consenso jurídico internacional reserva la imprescriptibilidad a los delitos mencionados en la Convención sobre la imprescriptibilidad de los crímenes de guerra y de los crímenes de lesa humanidad de las Naciones Unidas, de 26 de noviembre de 1968.

No obstante, las posibilidades de control, por parte de la inspección tributaria, de los activos situados en el extranjero, son menos fuertes que las relativas a los activos situados en territorio español. Es cierto que el intercambio de información tributaria entre las distintas jurisdicciones fiscales se ha fortalecido notablemente en los últimos años, pero no hasta el punto de difuminar esa dualidad de posibilidades. La sentencia del TJUE ha sido sensible a la misma, indicando lo siguiente:

el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos... pero no instituir mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el periodo durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada (párrafo 38).

En fin, la sentencia del TJUE no precisó, ni podía hacerlo, la dimensión de esa ampliación, aunque sí indicó su admisibilidad.

Pudo, pues, el legislador fiscal establecer un plazo de prescripción ampliado respecto de la obligación tributaria inherente al descubrimiento de activos ocultos situados en el extranjero. No ha sido así, a pesar de que podía esperarse, en particular en relación con las jurisdicciones fiscales no cooperativas (Alarcón García, 2022b).

Con todo, el artículo 305 bis del Código Penal, relativo al delito fiscal agravado por la concurrencia de alguna de las tres circunstancias previstas en su apartado 1, establece una pena de prisión de entre dos a seis años, de manera tal que el delito podría prescribir a los diez años, a tenor de lo previsto en el artículo 131 del Código Penal.

Precisamente, una de aquellas circunstancias consiste en lo siguiente:

que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Seguramente, tal circunstancia puede predicarse respecto de las obligaciones tributarias defraudadas relacionadas con activos no contabilizados situados en jurisdicciones fiscales no cooperativas, de manera tal que la prescripción del eventual delito se situaría en los diez años.

Este alargamiento del plazo de prescripción será aplicable cuando, concurriendo la circunstancia referida, la obligación tributaria defraudada exceda de 120.000 euros.

Tal vez, la regulación penal esbozada invitaba a una ampliación del plazo de prescripción, respecto de las obligaciones tributarias relacionadas con activos ocultos situados en el extranjero, hasta los diez años, cualquiera que fuere el importe de las mismas.

Las sentencias del TJUE tienen, con carácter general, efectos *ex tunc*. Por consiguiente, todos los actos administrativos que se hayan dictado en función de las normas a las que se opone el Derecho de la Unión Europea deberán ser anulados.

2. Planes de pensiones

El artículo único.uno y dos de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (Ley 12/2022), ha añadido los capítulos XI y XII al texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, al objeto de regular los planes de pensiones de promoción pública abiertos y los planes de empleo simplificados, respectivamente.

Los planes de pensiones de promoción pública son fondos de pensiones promovidos por el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, a través de la Comisión Promotora y de Seguimiento, creada a tal efecto. Se trata de fondos de pensiones que limitan su ámbito de actuación al desarrollo de planes de pensiones de empleo. Son, pues, contribuyentes del impuesto sobre sociedades, en el sentido del artículo 7.1 f) de la Ley 27/2014, que tributan al tipo de gravamen del 0 %, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29.5 de la referida Ley 27/2014.

La disposición final quinta de la Ley 12/2022 ha incorporado un nuevo artículo, 38 ter, a la Ley 27/2014, al objeto de establecer una deducción por las contribuciones realizadas por las entidades jurídicas a los siguientes instrumentos de previsión social:

- Planes de pensiones de empleo.
- Planes de previsión social empresarial.
- Planes de pensiones de la Directiva 2016/2341.
- Mutualidades de previsión social.

Por tanto, la deducción no se limita a las contribuciones realizadas a los planes de promoción pública creados por la Ley 12/2022.

La deducción será del 10 % de las contribuciones empresariales correspondientes a trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros. No obstante, en caso de retribuciones superiores, el importe de la deducción se aplicará respecto de la parte de la contribución que corresponda a dichas retribuciones.

En consecuencia, la deducción se calculará de la siguiente manera:

$$(\text{Contribución empresarial} \times 27.000 / \text{Retribuciones brutas totales}) \times 10 \%$$

Esta deducción está sujeta al límite general del artículo 39.1 de la Ley 27/2014, esto es, al 25 % de la cuota íntegra minorada en las deducciones para eliminar la doble imposición internacional y en las bonificaciones, pudiéndose aplicar los excesos en los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, sin que pueda ser objeto de monetización.

3. Convención Multilateral

Aun cuando la Convención Multilateral no va referida a la estructura de la tributación sobre los beneficios de las entidades jurídicas, parece obligado dar breve cuenta de sus principales aspectos, dado que el impuesto sobre sociedades está comprendido entre los afectados por la aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

3.1. Documentos concernientes a la Convención Multilateral

Con la finalidad de introducir en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición en vigor los estándares mínimos previstos en los Informes Finales de las Acciones números 2, 6, 7 y 14 del Proyecto BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios), el Informe final de la Acción 15 propuso la adopción de una Convención Multilateral.

La Convención Multilateral, hecha en París, se puso a la firma el 24 de noviembre de 2016. El plenipotenciario español firmó, *ad referendum*, el 17 de junio de 2017. España presentó, con fecha 28 de septiembre de 2021, ante el Depositario, su posición frente a la Convención Multilateral. El Boletín Oficial del Estado, de 22 de diciembre de 2021, publicó el Instrumento de ratificación. Constan en tal instrumento las declaraciones, reservas y notificaciones que, tanto España como los demás Estados participantes, han formulado respecto de la Convención Multilateral.

Según la información publicada por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a 1 de junio de 2022, estaban rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición. En el Instrumento de ratificación se relacionan hasta 88 convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. Lógicamente, no están comprendidos los concertados con los Estados no adheridos a la Convención Multilateral, ni los negociados con posterioridad a la misma.

La fecha de efectos se rige por lo previsto en el artículo 35 de la Convención Multilateral. En los Boletines Oficiales del Estado, de 21 de junio de 2022 y 20 de diciembre de 2022, se publicó la notificación de España al secretario general de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7.

En la primera notificación, se contiene la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de la VI Parte de la Convención Multilateral, en virtud de su artículo 35.7 a) i), en relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición enumerados, así como la notificación de la confirmación de la conclusión de los de su artículo 35.7 a) vii), según los convenios enumerados. En la segunda notificación, se añaden tres convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, a los efectos de la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de la Convención Multilateral, en virtud de su artículo 35.7 a) i).

3.2. Los denominados textos sintéticos

Combinando el convenio bilateral correspondiente con las previsiones de la Convención Multilateral, tal y como han sido asumidas por España y la otra parte contratante, el Ministerio de Hacienda y Función Pública viene publicando los denominados textos sintéticos.

Los textos sintéticos no son normas jurídicas. El convenio bilateral correspondiente, modificado por las previsiones de la Convención Multilateral respecto de las cuales España y la otra parte contratante mantengan posiciones coincidentes, constituyen los textos legales aplicables.

El texto sintético introduce las previsiones de la Convención Multilateral en el convenio bilateral correspondiente, mediante la técnica de adicionar los nuevos textos o de reemplazar por ellos los existentes. Se llega así, en sentido material, a un convenio bilateral que incorpora las modificaciones derivadas de la Convención Multilateral.

3.3. La posición española

La Convención Multilateral se despliega en siete partes: ámbito e interpretación de términos; mecanismos híbridos; utilización abusiva de los tratados; elusión del estatuto de establecimiento permanente; mejora de los mecanismos de resolución de conflictos; arbitraje, y disposiciones finales.

Seguidamente se enumeran los puntos más relevantes de la posición española respecto de la Convención Multilateral.

3.3.1. Entidades transparentes

El artículo 3 de la Convención Multilateral regula la aplicación de los convenios en relación con las entidades en régimen de transparencia fiscal, estableciendo, como regla general:

las rentas obtenidas por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, pero únicamente en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por esa Jurisdicción contratante, como rentas de un residente de esa Jurisdicción contratante.

En virtud de esta regla, la residencia de los miembros de la entidad transparente determina la pertinencia de la aplicación del convenio, en la medida en que los mismos se hallen sujetos a tributación sobre las rentas que les hayan sido imputadas. Esta regla, por tanto, obligará al Estado de la fuente a aplicar las exenciones o límites a la imposición de las rentas imputadas y al Estado de la residencia a conceder los créditos fiscales inherentes a los impuestos exigidos por el Estado de la fuente.

Lógicamente, España no aplicará esa regla respecto de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición que contengan normas específicas, relativas a las situaciones

propias de la transparencia fiscal. Es el caso de los convenios con los Estados Unidos, Finlandia, Reino Unido y Rumanía.

Se notará que esta regla no versa sobre la eliminación de los efectos de las asimetrías híbridas, basadas en la distinta calificación que una entidad tiene frente a las dos jurisdicciones fiscales concernidas.

3.3.2. Entidades con doble residencia

El artículo 4.1 de la Convención Multilateral convoca al *acuerdo mutuo* para resolver los casos de doble residencia de las entidades jurídicas, a cuyo efecto se deberá tener en cuenta «su sede de dirección efectiva, el lugar de su constitución o de creación, y cualquier otro factor relevante».

El apartado 3 a) de dicho artículo concede a las partes contratantes la facultad de reservarse el derecho de no aplicar la técnica del *acuerdo mutuo*. España ha efectuado esa reserva. Se ha preferido, por tanto, confiar en el funcionamiento de las reglas que ya están establecidas en los convenios bilaterales, generalmente basadas en el criterio de la sede de dirección efectiva, antes que en la vía amistosa (Ribes Ribes, 2022, capítulo 9).

Conviene tener en cuenta, a este respecto, que es habitual en los convenios suscritos por España establecer reglas concernientes a la resolución de los conflictos de doble residencia.

3.3.3. Métodos para eliminar la doble imposición

El artículo 5 de la Convención Multilateral establece tres opciones en orden a eliminar la doble imposición, sin generar oportunidades de nula o reducida imposición. España ha optado por la opción C, contenida en el apartado 6 del referido artículo. Esta opción consiste en la imputación ordinaria, en cuya virtud, la jurisdicción fiscal en la que resida el perceptor de la renta

permitirá: i) la deducción en el impuesto sobre la renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en esa otra Jurisdicción contratante; ii) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en esa otra Jurisdicción contratante.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que puedan someterse a imposición en esa otra Jurisdicción contratante.

Los convenios suscritos por España, excepto los concertados con Brasil, República Checa, República Eslovaca, Marruecos, Polonia y Turquía, establecen ese método. Por tanto,

respecto de estos convenios, en la medida en que la otra parte contratante haya ejercitado igualmente la opción C, el precepto correspondiente será remplazado por el texto de la opción C, contenido en el artículo 5.6 de la Convención Multilateral.

A 1 de junio de 2022, los textos sintéticos de los convenios con Polonia, República Checa, República Eslovaca recogen el nuevo texto.

La eliminación o atenuación de la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, no solo se regula en los convenios bilaterales, sino también en la legislación interna, configurándose así un sistema complejo (Calderón Carrero, 2022a, capítulo 12).

El artículo 21 de la Ley 27/2014 establece el método de exención para dividendos y plusvalías derivados de participaciones significativas, en tanto que el artículo 22 lo hace respecto de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente. Por virtud del denominado principio de no agravación, esos preceptos se aplicarán preferentemente, respecto de lo previsto en el correspondiente convenio bilateral, en la medida en que concedan al contribuyente una posición más ventajosa.

Pudiera parecer contradictoria la posición española frente a la Convención Multilateral, por cuanto la legislación interna está basada en el método de exención. Sin embargo, ha de considerarse que la legislación interna puede reformarse unilateralmente, lo que no acontece así en la convenida, sin perjuicio de la facultad de denuncia.

3.3.4. Objeto de los convenios fiscales

El artículo 6 de la Convención Multilateral establece que en el preámbulo de los convenios se advierta que el objeto de los mismos es eliminar la doble imposición, pero

sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes en terceras jurisdicciones).

Los preámbulos de los convenios más antiguos suscritos por España no hacían mención al objeto del convenio. Los pertenecientes a etapas posteriores sí lo han hecho, indicando que la voluntad de las partes era «concluir un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta». En fin, los concertados con México y Rumanía contienen la mención prevista en el artículo 6 de la Convención Multilateral.

Al tiempo, España ha optado por que en el preámbulo del convenio se advierta de que se concierta «con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria, según la fórmula del artículo 6.3 de la Convención Multilateral».

3.3.5. Norma antiabuso

El artículo 7.1 de la Convención Multilateral señala lo siguiente:

no obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.

Este precepto ha sido incorporado a los textos sintéticos de los correspondientes convenios, excepto, lógicamente, a aquellos que, como es el caso de México, Rumanía y Andorra, ya la tenían establecida, todo ello de acuerdo con la reserva prevista en el artículo 7.15 b) de la Convención Multilateral.

En otros convenios, como es el caso de Albania, Barbados, Catar, Cuba, Chile, El Salvador, Emiratos Árabes, Finlandia, Georgia, Grecia, Hong-Kong, Kazajistán, Malta, Moldavia, Nigeria, Omán, Pakistán, Panamá, Reino Unido, República Dominicana, Singapur, Turquía, Uruguay, Uzbekistán, India y Bielorrusia, el artículo 7.1 de la Convención Multilateral sustituye a ciertas normas antiabuso de corte similar, aunque de ámbito menos amplio. Así, por ejemplo, en el protocolo 1 c) del convenio con Finlandia se declaraba que:

las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 no se aplican cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generan los dividendos, la creación o cesión del crédito que genera los intereses, la creación o cesión del derecho que genera los cánones, sea el de conseguir el beneficio de dichos artículos mediante dicha creación o cesión.

Pues bien, este precepto ha sido reemplazado por el artículo 7.1 de la Convención Multilateral.

La incorporación del artículo 7.1 de la Convención Multilateral abre nuevas perspectivas, en relación con el control de las denominadas operaciones triangulares.

Se advierte la posible concurrencia de tres normas, a saber, la cláusula de beneficiario efectivo, la nueva norma antiabuso y, en fin, el conflicto en aplicación de la norma tributaria. Lo relevante en la aplicación de todas ellas es, por parte de la inspección tributaria, la prueba de los hechos constitutivos de la irregularidad y, por parte del contribuyente, el libre ejercicio de todas las iniciativas probatorias y alegaciones que estime pertinentes en orden a fundamentar su posición.

Ahora bien, es en el procedimiento de conflicto en aplicación de la ley tributaria, del artículo 15 de la Ley 58/2003, en el que, con mayor perfección, se puede desarrollar esa actividad probatoria.

En este sentido puede citarse el expediente de conflicto, publicado en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, a los efectos del artículo 206 bis de la Ley 58/2003, denominado «Conflicto n.º 4. Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sobre intereses satisfechos a una entidad holandesa del Grupo» (noviembre de 2021). Ciertamente, este expediente no se planteó en relación con un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, sino respecto de la exención del artículo 14.1 c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR), pero su contenido puede ser fácilmente trasladado al caso de la aplicación de aquel.

La peculiaridad del expediente consistió en que fueron las autoridades neerlandesas las que, en virtud de su propia legislación, advirtieron de que la sociedad neerlandesa, perceptora de los intereses pagados por una entidad residente en territorio español, carecía de sustancia, lo que dio pie a la inspección tributaria a tacharla como *mediadora de facto* o *instrumental*, negándole la condición de beneficiario efectivo, de manera tal que no procedería la aplicación de la exención del artículo 14.1 c) del TRLIRNR, a pesar de que en dicho precepto no se supeditaba expresamente la exención a que el receptor de los intereses fuere el beneficiario efectivo. Fueron hechos relevantes, en orden a la justificación de tal calificación: que la contabilidad de la entidad materialmente se llevaba en los Estados Unidos, no en los Países Bajos; que la entidad carecía de empleados; que los administradores que gestionaban la entidad eran personas pertenecientes a un grupo empresarial dedicado a la prestación de servicios contables y fiscales; que en el mismo edificio donde residía tal grupo se hallaban domiciliadas más de 4.000 sociedades; que los ingresos y gastos de la entidad, en mayoría abrumadora, reflejaban los ingresos financieros de los préstamos concedidos a la filial española y los gastos financieros de los préstamos recibidos de otras entidades del grupo, residentes en los Estados Unidos. Ello también tenía reflejo en el balance de la entidad reputada instrumental.

Esos indicios llevaron al instructor del expediente a concluir

que la única función de SOCBVHOL es percibir fondos de la matriz con los que financia a SOCSLESP y con los intereses que percibe de SOCSLESP paga los intereses a la matriz y reparte dividendos y, por último, con los fondos reembolsados por SOCSLESP, devuelve la financiación otorgada por la matriz,

operatoria que se reputa artificiosa y dirigida exclusivamente a una finalidad fiscal, esto es, a la aplicación de la exención del artículo 14.1 c) citado, debiendo precisarse que, al tiempo de los hechos, la tributación por el impuesto sobre la renta de no residentes no estaba impedida por el convenio con los Estados Unidos.

3.3.6. Operaciones con dividendos

El artículo 8.1 de la Convención Multilateral prevé que la exención o el límite de imposición reducido respecto de los dividendos se aplique exclusivamente si la participación se ha mantenido «durante un periodo de 365 días que comprenda el día del pago de los dividendos».

La mayoría de los convenios bilaterales ya cuentan con una cláusula de ese tenor que, por otra parte, también está recogida por la legislación interna, dando así cumplimiento a la previsión que, en el mismo sentido, está contenida en la Directiva 2011/96, matriz-filial.

España no ha formulado reserva alguna. En consecuencia, esa cláusula se incorporará a aquellos convenios que, estando desprovistos de la misma, la otra parte tampoco haya formulado reserva, lo que se reflejará en los correspondientes textos sintéticos.

3.3.7. Ganancias de capital

El artículo 9 de la Convención Multilateral prevé que los convenios bilaterales que permitan gravar al Estado de la fuente las ganancias de capital, derivadas de la transmisión de participaciones con subyacente inmobiliario,

se aplicarán si, a) en cualquier momento durante los 365 días que preceden a la enajenación, se alcanzan los umbrales de valor pertinentes; y b) se aplicarán a acciones o derechos asimilables, por ejemplo derechos en una sociedad de personas *-partnership-* o un fideicomiso *-trust-* (en la medida en que dichas acciones o derechos no estén ya cubiertos), además de a las acciones o derechos ya amparados por las disposiciones.

En aquellos convenios en los que no se supedita la tributación a un umbral de valor, no se incorporará al texto sintético la regla de la letra a), pero ello no impedirá la de la letra b).

De esta manera el alcance y técnica de la incorporación dependen del texto previo del convenio bilateral, lo que se refleja en el correspondiente texto sintético. Pueden consultarse al respecto los textos sintéticos de los convenios hispano-belga, hispano-canadiense e hispano-australiano, entre otros.

3.3.8. Establecimientos permanentes

La Convención Multilateral dedica a los establecimientos permanentes los artículos 10 (Norma antiabuso para establecimientos permanentes situados en jurisdicciones terceras), 12 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares), 13 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento per-

manente a través de exenciones de actividades concretas), 14 (Fragmentación de contratos) y 15 (Definición de persona estrechamente vinculada a una empresa).

El artículo 10 establece una norma antiabuso, en cuya virtud se niega la aplicación del convenio bilateral cuando la renta afectada haya tenido su origen en un establecimiento permanente situado en una jurisdicción fiscal tercera, sujeto a una tributación inferior al 60 % de la que hubiera procedido en sede de la casa central, si esta hubiere obtenido la renta y los beneficios atribuibles al establecimiento permanente disfrutaran de exención en la jurisdicción fiscal de la residencia del perceptor de la renta.

Esta norma está recogida en la parte final del texto sintético de los convenios bilaterales que la han incorporado.

El artículo 12 contiene una norma, en cuya virtud se considera que existe un establecimiento permanente cuando una persona

concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa, y dichos contratos se celebren: a) en nombre de la empresa; o b) para la transmisión de la propiedad, o del derecho de uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho de uso tenga; o c) para la prestación de servicios por esa empresa.

Esta norma permite configurar ampliamente la existencia de un establecimiento permanente, a través de los denominados acuerdos de comisionista.

El artículo 13 contiene dos reglas, alternativas, para delimitar el concepto de establecimiento permanente. España se acogió a la opción A.

De esta manera, se afianza el criterio de que la delimitación negativa del establecimiento permanente queda circunscrita al agente independiente y a las actividades meramente preparatorias o auxiliares.

Por último, a tenor del artículo 14.3 a) de la Convención Multilateral, España se ha reservado el derecho a no aplicar lo previsto en el artículo 14 de la misma, concerniente a la fragmentación de contratos. Se refiere esta norma, de todo punto secundaria, a la forma en cómo debe computarse el tiempo de ejercicio de una actividad económica a los efectos de que se considere la existencia de un establecimiento permanente.

La interpretación que la inspección tributaria había venido manteniendo respecto del concepto de establecimiento permanente estaba, ampliamente hablando, en línea con las conclusiones del Informe final de la Acción 7 del Proyecto BEPS, por tanto, con los mandatos de la Convención Multilateral. Esta interpretación fue acogida por los tribunales espa-

ños (Carmona Fernández, 2021), pero no así por otros extranjeros, como fueron los casos *Zimmer* (Francia), sentencia del Consejo de Estado francés, y *Dell* (Noruega).

3.3.9. Arbitraje

España ha optado por aplicar la parte VI de la Convención Multilateral, reguladora de la solución de conflictos relativos a la aplicación de los convenios bilaterales, mediante arbitraje.

Los textos sintéticos incorporan las normas correspondientes, reproduciendo el articulado, debidamente adaptado, de la Convención Multilateral.

El artículo 28.2 a) de la Convención Multilateral prevé lo siguiente:

toda Parte que opte por aplicar la VI Parte (Arbitraje), al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 (Opción respecto de la aplicación de la VI Parte) podrá formular una o más reservas en relación con el ámbito de los casos que pueden optar al arbitraje según lo dispuesto en la VI Parte (Arbitraje).

Son estas reservas las que reflejan la posición de cada país frente al arbitraje.

Los textos sintéticos recogen las reservas formuladas por España y la otra parte contratante. España se reserva el derecho de excluir del ámbito de aplicación de la parte VI de la Convención Multilateral en los siguientes supuestos:

- Regularizaciones practicadas al amparo de normas antiabuso previstas en el correspondiente convenio bilateral.
- Regularizaciones practicadas al amparo de lo previsto en los artículos 15 (Conflicto en aplicación de la norma tributaria) y 16 (Simulación) de la Ley 58/2003.
- Regularizaciones que hayan motivado la imposición de una sanción penal, en los términos de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.

Conviene recordar que, en relación con el procedimiento amistoso, la modificación del Reglamento de procedimientos amistosos, introducida por el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias (Real Decreto 399/2021), suprimió la causa de denegación del inicio del procedimiento amistoso para el caso en que el «se tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados». Así rezaba la norma prevista en el antiguo artículo 8.2 d) del Reglamento de procedimientos amistosos, desaparecida tras las modificaciones introducidas por el Real Decreto 399/2021.

En la exposición de motivos del Real Decreto 399/2021 se dice que tal supresión responde al cumplimiento del compromiso, asumido por España, relativo al estándar mínimo establecido en el apartado 1.2 del Informe final de la Acción 14 del Proyecto BEPS, indicándose, adicionalmente, que desde el 1 de enero de 2016 las autoridades competentes españolas «no han denegado el inicio de un procedimiento amistoso con base en la aplicación de cláusulas antiabuso».

Sin embargo, respecto de la resolución del conflicto mediante arbitraje, la posición española es diferente, de acuerdo con la reserva apuntada.

- Regularizaciones que hayan motivado la imposición de una sanción administrativa, en los términos de los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, siempre que concurra algún criterio de calificación del artículo 184 de la Ley 58/2003.
- Regularizaciones que hayan motivado la imposición de una sanción administrativa, en los términos del artículo 18.13.2.º de la Ley 27/2014, siempre que concurra algún criterio de calificación del artículo 184 de la Ley 58/2003.
- Regularizaciones en materia de precios de transferencia que comprendan elementos de renta o patrimonio que no hayan estado sujetos a tributación efectiva en la otra parte contratante.
- Regularizaciones concernientes a casos cubiertos por el Convenio sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas (90/436/CEE).

Adicionalmente, España se reserva el derecho de excluir del ámbito de aplicación del arbitraje previsto en la parte VI de la Convención Multilateral aquellos casos en los que las autoridades competentes de las partes contratantes convengan que no son adecuados para ser resueltos mediante arbitraje.

España ha ejercitado la reserva prevista en el artículo 19.12 de la Convención Multilateral. A su tenor, no procederá el arbitraje respecto de toda cuestión no resuelta tras un procedimiento amistoso, cuando medie un pronunciamiento judicial o administrativo de cualquiera de las partes contratantes ni, cuando en cualquier momento posterior a la solicitud de arbitraje y antes de la emisión del laudo arbitral, medie un pronunciamiento judicial o administrativo, quedando el arbitraje concluido.

En fin, en aplicación del artículo 26.1 de la Convención Multilateral, España considera que los convenios suscritos con los Estados Unidos, Suiza y Reino Unido contienen una disposición que prevé el arbitraje para cuestiones no resueltas tras un procedimiento amistoso y que, en aplicación de lo previsto en el artículo 24.2 de la Convención Multilateral, el laudo arbitral no vinculará, si las partes contratantes acuerdan una solución diferente en el plazo de tres meses desde la notificación de aquel.

3.3.10. Derecho a gravar a los propios residentes

El artículo 11.1 de la Convención Multilateral establece que «un Convenio fiscal comprendido no afectará a cómo una Jurisdicción contratante somete a imposición a sus propios residentes, excepto en relación con los beneficios que se deriven de las disposiciones del Convenio fiscal comprendido», indicando a continuación los supuestos en los que el convenio bilateral afecta a la tributación de los residentes.

Ese precepto está en sintonía con la función que los convenios bilaterales desempeñan en el contexto de los ordenamientos jurídicos en los que se insertan. Esa función es explicada por Vogel (2015) afirmando que «los tratados fiscales... reconocen que cada Estado contratante aplica su propio Derecho y luego limitan la aplicación por parte de los Estados contratantes de ese Derecho...» (punto 45 b), p. 26) «... un tratado fiscal ni genera una obligación fiscal que, de otra manera, no existe bajo la ley interna ni extiende el ámbito o modifica la naturaleza de una obligación existente...» (punto 46, p. 27), y en referencia específica al artículo 9, relativo a las empresas asociadas, afirma que «... de nuevo debería notarse que los tratados fiscales restringen, antes que generan, normas internas... el artículo 9, por sí mismo, no puede ser una base legal autónoma para ajustar al alza de la renta... la única base legal para ajustar los beneficios entre empresas asociadas son, por eso, las normas internas...» (punto 15, p. 521).

En efecto, los convenios para evitar la doble imposición no crean hechos imposables, tanto por lo que se refiere a los residentes como a los no residentes, pero afectan a la tributación, básicamente de estos últimos, en la forma prevista en los mismos.

Sin embargo, seguramente con la finalidad de evitar conflictos, particularmente en relación con la aplicación de las normas internas antiabuso que pudieran afectar a los residentes por razón de operaciones transfronterizas, el artículo 1.3 del Modelo de Convenio de la OCDE (2017), en plena concordancia con el artículo 11.1 de la Convención Multilateral, establece que

el presente convenio no afecta a las potestades tributarias de los Estados contratantes respecto de sus residentes, excepto por lo que respecta a los beneficios concedidos en virtud del apartado 3 del artículo 7, el apartado 2 del artículo 9 y los artículos 19, 20, 23 A y B, 24, 25 y 28.

Así pues, el convenio bilateral, aún sin crear hechos imposables, afecta plenamente a la tributación de los no residentes y de manera específica a ciertos supuestos relativos a la fiscalidad de los residentes.

España ha formulado la reserva prevista en el artículo 11.3 a) de la Convención Multilateral. Consecuentemente, no incorporará a sus convenios en vigor lo previsto en el artículo 11.1

de la Convención Multilateral. No ha de seguirse de ahí que la autoridad fiscal española entienda posible crear hechos imposables, mediante un convenio bilateral para evitar la doble imposición. Más bien, podría intuirse que la autoridad fiscal española reputa innecesario un precepto de ese tenor.

Con todo, en alguno de los convenios bilaterales más modernos, ha sido recogido. Es el caso, entre otros, del convenio hispano-chino (2018), cuyo artículo 1.3 establece que «el presente Convenio no afecta a la imposición, por un Estado contratante, de sus propios residentes, excepto en relación con los beneficios que se deriven del apartado 2 del artículo 9, del apartado 2 del artículo 18 y de los artículos 19, 20, 21, 23, 26, 27 y 29», o del artículo 1.2 del convenio hispano-japonés (2018), a cuyo tenor, «lo dispuesto en este apartado no se interpretará en ningún caso en el sentido de restringir las potestades tributarias de los Estados contratantes respecto de sus residentes».

Seguramente, el precepto contenido en el artículo 11.1 de la Convención Multilateral y, por ende, en el artículo 1.3 del Modelo de Convenio de la OCDE (2017), sea reflejo de la práctica seguida por los Estados Unidos. En este sentido, el artículo 1.3 del convenio hispano-norteamericano (1990) ya establecía que «no obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el apartado 4, un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes [tal como se definen en el artículo 4 (residencia)], y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor», en tanto que el apartado 4 del mismo precepto precisaba las excepciones a dicho principio, estableciendo:

las disposiciones del apartado 3 no afectarán: a) A los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo al apartado 2 del artículo 9 (Empresas asociadas), con arreglo al apartado 4 del artículo 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos), y con arreglo a los artículos 24 (deducción por doble imposición), 25 (no discriminación) y 26 (procedimiento amistoso); y b) A los beneficios concedidos por un Estado contratante con arreglo a los artículos 21 (funciones públicas), 22 (estudiantes y personas en prácticas) y 28 (agentes diplomáticos y funcionarios consulares), a personas que no sean nacionales ni tengan estatuto de inmigrante en ese Estado.

En suma, la reserva formulada por España no altera el alcance de los convenios bilaterales en vigor ni impide que futuros convenios puedan contener un precepto del tenor del artículo 11.1 de la Convención Multilateral, si así lo acuerdan las partes contratantes.

Tampoco implica que la autoridad fiscal española rechace los comentarios contenidos en el Modelo de Convenio de la OCDE, en particular por lo que se refiere a la compatibilidad de la transparencia fiscal internacional con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición o con la aplicación de las normas antiabuso internas, respecto de ope-



raciones trabadas entre personas que tengan derecho a la aplicación del convenio bilateral correspondiente.

4. Eventos excepcionales

4.1. UEFA Europa League

La disposición adicional sexta del Real Decreto-Ley 3/2022, de 1 de marzo, de medidas para la mejora de la sostenibilidad del transporte de mercancías por carretera y del funcionamiento de la cadena logística, y por el que se transpone la Directiva (UE) 2020/1057, de 15 de julio de 2020, por la que se fijan normas específicas con respecto a la Directiva 96/71/CE y la Directiva 2014/67/UE para el desplazamiento de los conductores en el sector del transporte por carretera, y de medidas excepcionales en materia de revisión de precios en los contratos públicos de obras (Real Decreto-Ley 3/2022), siguiendo normas precedentes, establece el régimen fiscal aplicable a los contribuyentes participantes en el evento UEFA Europa League 2022, que se celebró en el estadio Sanchez-Pizjuán en mayo de 2022.

En esencia, consiste en la exención de «las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas» con las actividades realizadas respecto del mismo.

Esta exención podrá ser disfrutada por las entidades residentes en territorio español, constituidas para participar en el evento, así como, en relación con el impuesto sobre la renta de no residentes, por los establecimientos permanentes que la entidad organizadora o los equipos puedan constituir, a tal efecto, en territorio español.

4.2. XXXVII Copa América Barcelona

La disposición final trigésima sexta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (Ley 31/2022), igualmente siguiendo normas precedentes, declara exentas en el impuesto sobre sociedades a las rentas de las entidades constituidas, con motivo del acontecimiento, por la entidad organizadora de la «XXXVII Copa América Barcelona» o por los equipos participantes, obtenidas desde el 1 de abril de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2025, con motivo del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.

La exención también se aplicará, en el impuesto sobre la renta de no residentes, respecto de las rentas imputables a los establecimientos permanentes que la entidad organizadora de la «XXXVII Copa América Barcelona» o los equipos participantes constituyan en España durante el acontecimiento con motivo de su celebración.

5. Los nuevos gravámenes sobre las empresas energéticas y financieras

En una colaboración relativa al impuesto sobre sociedades pudiera parecer que no ha lugar a dar cuenta de tales conceptos. Sin embargo, como se verá seguidamente, los nuevos gravámenes guardan una intensa relación con el impuesto sobre sociedades. Lo propio puede decirse del gravamen energético, aprobado por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía (Reglamento (UE) 2022/1854). A esa relación se refieren los siguientes comentarios².

Los dos nuevos gravámenes aparecieron en la escena tributaria, mediante una proposición de ley, bajo la calificación de prestaciones públicas no tributarias.

En el proyecto de ley de presupuestos generales del Estado para el año 2023, los nuevos gravámenes se englobaron en el apartado 3 del presupuesto de ingresos «Tasas, precios públicos y otros ingresos», partidas 39700, para el «gravamen temporal energético», y 39701, para el «gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos de crédito», con una recaudación prevista de 2.000.000 y 1.500.000 de euros, respectivamente.

Esas sumas se esperan recaudar de un reducidísimo número de entidades que son contribuyentes del impuesto sobre sociedades o, en casos que revisten menor importancia cuantitativa, del impuesto sobre la renta de no residentes, si bien la relativa al gravamen energético disminuirá como consecuencia de la enmienda, que más adelante se comenta, relativa a la exclusión de la actividad regulada.

5.1. Elementos básicos de los nuevos gravámenes

El antecedente inmediato de los nuevos gravámenes se encuentra en el artículo 21 del Real Decreto-Ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, el cual establece una prestación patrimonial de carácter público, temporal, calificada como no tributaria, a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos, fijada en 0,05 euros por cada litro o kilogramo de ciertos productos energéticos, de la cual quedan liberados los operadores que «se comprometan a realizar de forma inequívoca un descuento en las ventas de los productos».

² Para una exposición detallada de los elementos básicos de los nuevos gravámenes, puede consultarse el Boletín electrónico de la *Revista de Contabilidad y Tributación* (RT00200) o *Novedades NormaCEF* (Legislación, segunda quincena diciembre, 2022).

En la exposición de motivos se justifica esta exacción «al objeto de paliar las graves consecuencias que la citada escalada de precios está teniendo sobre nuestro tejido productivo y, en general, sobre todos los ciudadanos», de manera tal que, en última instancia, «responde a la necesidad de asegurar que determinados agentes del sector energético, especialmente implicados en la distribución de hidrocarburos, contribuyan a financiar las ayudas establecidas en orden a reducir el impacto de la escalada de los precios de estos productos».

Así pues, se estableció un vínculo entre la actividad económica, que no los beneficios, de ciertos contribuyentes y las ayudas públicas para reducir el impacto económico del alza de los precios de los productos energéticos.

Lo singular de esta figura, proclamada como no tributaria, era que los obligados tributarios podían liberarse practicando descuentos en sus productos. De esta manera, el mercado marcaría un precio que, si fuere rebajado por la empresa operadora, la liberaría del correspondiente pago.

La proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, de 30 de agosto de 2022, volvió a incidir en la figura de la prestación patrimonial pública no tributaria, mediante el establecimiento de dos gravámenes que, finalmente, fueron aprobados por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (Ley 38/2022). Sin embargo, en ellos no se prevé que puedan ser neutralizados mediante una política de reducción de precios.

Los dos tienen, en principio, carácter temporal, puesto que serán exigibles, exclusivamente, en 2023 y 2024. No obstante, como se verá más adelante, sendas enmiendas, que prosperaron, han puesto en entredicho ese carácter temporal.

El gravamen temporal energético recae sobre las entidades que tengan la consideración de

operador principal en los sectores energéticos, cuya cuantía será el resultado de aplicar el porcentaje del 1,2 por ciento a su importe neto de la cifra de negocios derivado de la actividad que desarrolle en España del año natural anterior al del nacimiento de la obligación de pago que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias.

El gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito se determina aplicando el 4,8 % a «la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad que desarrollen en España que figuren en su cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al año natural anterior al de nacimiento de la obligación de pago».

El margen de intereses, así como los ingresos y gastos por comisiones, son partidas que constan, tanto en la cuenta de pérdidas y ganancias pública como reservada, establecida en la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros.

Los dos gravámenes versan, exclusivamente, sobre las magnitudes derivadas de los negocios realizados en territorio español.

Por la forma en cómo se calcula su importe, el gravamen energético responde, económicamente, a la imposición sobre las ventas, si bien no se devenga por cada acto de consumo. No recae, pues, de manera directa, sobre los beneficios extraordinarios.

El gravamen financiero alumbró una base de cálculo inédita, para cuya debida comprensión es interesante recordar la teoría de la creación de valor de Hendriksen (1981, p. 178). Distingue este autor cinco magnitudes, de carácter secuencial, derivadas de la realización de actividades económicas:

- Valor añadido: la diferencia entre el precio de venta del producto de la empresa y el coste de los bienes y servicios adquiridos a terceros.
- Utilidad neta de la empresa: la magnitud anterior, minorada en los salarios.
- Utilidad neta para los inversores: la magnitud anterior, minorada en los impuestos sobre los beneficios.
- Utilidad neta para los accionistas: la magnitud anterior, minorada en los gastos financieros y, en su caso, las distribuciones de participaciones en los beneficios.
- Utilidad neta para los tenedores de participaciones residuales: la magnitud anterior, minorada en la remuneración de las participaciones preferentes.

La base de cálculo del gravamen financiero se inscribe, con ciertos ajustes, en el primer escalón. De esta manera, incide, básicamente, sobre el valor añadido o, en términos de contabilidad financiera, sobre el margen bruto de explotación, en tanto que el impuesto sobre sociedades lo hace sobre la utilidad neta para los accionistas o, en términos de contabilidad financiera, sobre el beneficio contable, corregido en las partidas no deducibles y, en su caso, los dividendos y plusvalías exentas.

El gravamen financiero se inserta en el primer peldaño de la escala de formación de valor, en tanto que el impuesto sobre sociedades lo hace en el cuarto. Recaen, por tanto, sobre magnitudes diferentes, si bien derivadas de la actividad económica desarrollada por las entidades financieras.

La exposición de motivos de la proposición de ley, asumida por la Ley 38/2022, describió profusamente las causas que justificaban los referidos gravámenes. En síntesis, los

desequilibrios económicos, concretados en una elevada inflación, aconsejan acometer un pacto de rentas, a cuyo refuerzo concurrirán los referidos gravámenes, a cargo de «los sectores cuyos márgenes de beneficios se puedan ver más favorecidos por la escalada de precios», entendiéndose que esos sectores son «el eléctrico, gasista y petrolero y el de las entidades de crédito».

Así pues, son los beneficios extraordinarios, asociados a la inflación, lo que se pretende gravar. Sin embargo, los nuevos gravámenes no recaen, directamente, sobre los beneficios extraordinarios. Es más, por la forma en cómo están concebidos, se exigirán aún en el caso de que las entidades afectadas registren pérdidas contables y podrían, incluso, determinar la transformación de un resultado contable nulo o incluso negativo en base imponible positiva del impuesto sobre sociedades, en cuanto, como se verá más adelante, constituyen gastos contables fiscalmente no deducibles. Ciertamente, los cálculos prospectivos parecen alejar ese perturbador escenario, pero no le restan pertinencia teórica.

Como también se verá más adelante, la denominada «contribución solidaria temporal obligatoria europea» o contribución comunitaria no provocaría esos efectos.

Un gravamen, en cierto modo similar, es la *cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises*, la cual forma parte de los recursos locales en Francia y recae sobre todas las empresas cuya cifra de negocios exceda de 500.000 euros, si bien están exoneradas determinadas empresas, tales como las de cierta artesanía, pesqueras y cooperativas, entre otras de análogo carácter. En 2023 se exigirá en su mitad y está prevista su abolición en 2024.

5.2. El carácter no tributario

Los dos gravámenes son calificados como *no tributarios*, en concreto, de acuerdo con el preámbulo de la Ley 38/2022, constituyen «una prestación no tributaria cuya finalidad extrafiscal es reforzar el pacto nacional de rentas».

El preámbulo de la Ley 38/2022 recalca el carácter no tributario de los nuevos gravámenes, afirmando lo siguiente:

se configuran como una prestación patrimonial en el sentido señalado siguiendo las pautas establecidas por la doctrina del Tribunal Constitucional derivada de sentencias como las números 62/2015, de 13 de abril, 167/2016, de 6 de octubre, o 63/2019, de 9 de mayo, configurándose como instrumentos de intervención del Estado en la economía, ya que, como se ha justificado ampliamente con anterioridad, las prestaciones se constituyen en un elemento esencial dentro de la arquitectura del denominado «pacto de rentas» que encarna una herramienta esencial para la lucha contra los efectos nocivos de la inflación que viene sufriendo la ciudadanía. Por tanto, la exigencia de la prestación a los obligados al pago no se in-

cardina en el ámbito de una relación jurídico-tributaria, sino en el contexto de la intervención del Estado en la economía a fin del cumplimiento de los principios y valores constitucionales que rigen nuestro contrato social. En definitiva, los gravámenes se configuran como un instrumento para hacer efectivo el denominado principio del «reparto del esfuerzo» presente en la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia 167/2016, de 6 de octubre).

¿Tienen, realmente, los nuevos gravámenes naturaleza extratributaria?

Según el artículo 31.3 de la Constitución, «solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», sin distinguir entre tributarias y no tributarias. No obstante, la jurisprudencia constitucional había venido haciendo esa distinción.

La redacción original de la Ley 58/2003 no contempló el concepto de prestación patrimonial de carácter público ni, por tanto, la distinción entre la tributaria y la no tributaria. No obstante, la redacción inicial de su disposición adicional primera se refería a la parafiscalidad, limitándose a indicar que «las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica».

La disposición final undécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público..., dio nueva redacción a la citada disposición adicional primera de la Ley 58/2003. En la misma, se considera que la prestación patrimonial de carácter público es una categoría jurídica integrada por dos ramas, la tributaria y la no tributaria. La rama tributaria comprende las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos, en tanto que la rama no tributaria recoge «las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general», entendiéndose entre ellas a las que «se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta», en particular las «exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado».

La Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019 (NCJ064062), citada en la exposición de motivos de la proposición de ley, versó sobre el artículo 289.2 de la Ley 9/2017, así como sobre aquellos otros que traían causa de aquel, entre ellos, la nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 58/2003. Entendieron los recurrentes que, entre otros preceptos de la Constitución, el artículo citado había violado el artículo 31.3, en la medida en que calificaba como prestaciones patrimoniales públicas *no tributarias* las tarifas relativas al contrato de concesión de servicios públicos. Calificación esta que fue reafirmada por la disposición adicional cuadragésima tercera de la referida Ley 9/2017, a cuyo tenor

las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos, de forma directa mediante personificación privada o gestión indirecta, tendrán la condición

de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, mediante sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de derecho privado.

En este sentido, la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V2401/2019, de 12 de septiembre (NFC073763), concluyó:

en consecuencia, y dado que según se manifiesta, en el municipio de la consulta, el servicio público municipal del ciclo integral del agua y el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos se prestan por sociedades mercantiles, se debe concluir que, si bien en las prestaciones económicas objeto de análisis concurren las condiciones que les hacen acreedoras de la condición de prestación patrimonial de carácter público, dichas prestaciones no pueden ser calificadas como tributarias, por cuanto las prestaciones se satisfacen a las sociedades que gestionan los respectivos servicios, por lo que la contraprestación que abonan los usuarios de ambos servicios tendrá la consideración de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

Entró, pues, en el ordenamiento jurídico, el concepto de prestación patrimonial pública no tributaria, para denominar a determinadas contraprestaciones coactivas a cargo de los usuarios de servicios y obras públicas. En rigor, con tal denominación, se estaba sustituyendo la más tradicional de tarifas y precios públicos, en sentido hacendístico.

Contra tal configuración de la normativa legal se alzó el grupo parlamentario recurrente, entendiéndolo que la doctrina constitucional exigía «que se aplique un sistema de financiación mediante tributos (tasas) a todos los servicios públicos, con independencia de la forma de prestación y gestión», argumentando, adicionalmente, que el artículo 289.2 de la Ley 9/2017 infringía el principio de reserva de ley. El Tribunal Constitucional falló en contra de esa tesis, manteniendo, así, la calificación de prestación patrimonial pública no tributaria para los pagos obligatorios establecidos por la Ley 9/2017.

Ya antes de la sentencia relativa a la Ley 9/2017, el Tribunal Constitucional había venido distinguiendo entre prestaciones patrimoniales públicas, tributarias y no tributarias. Así, había calificado como no tributarias las siguientes: la obligación de los empresarios de abonar prestaciones a los trabajadores en caso de incapacidad laboral transitoria, por cuanto son los trabajadores y no los entes públicos quienes perciben las cantidades correspondientes (STC 182/1997 –NFJ005623–); el descuento sobre el precio intervenido farmacéutico, por cuanto se limita a modular aquel (STC 83/2014 –NCJ058541–); la aportación de los usuarios a la financiación de determinadas prestaciones sanitarias, por cuanto no se inscribe en la finalidad de financiar los gastos públicos sino de administrar eficazmente los recursos

puestos al servicio de las políticas de sanidad (STC 139/2016 –NCJ061471–), y la aportación para la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética del sector eléctrico, por cuanto se inscribe en la política de regulación del sector eléctrico en orden a la contención del déficit tarifario (STC 167/2016 –NCJ061718–).

También podrían considerarse prestaciones patrimoniales públicas no tributarias las aportaciones que las entidades de crédito deben realizar al Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Real Decreto-Ley 16/201, de 14 de octubre, por el que se crea el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito.

Todos estos conceptos y otros similares, en unión a los inherentes al contrato de concesión de obras o servicios, constituyen el heterogéneo campo de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. La relación de semejanza entre aquellos conceptos y los nuevos gravámenes, energético y financiero, parece tibia.

La enmienda número 8, a la proposición de ley, que no prosperó, puso la cuestión de la naturaleza de los nuevos gravámenes sobre el tapete, indicando:

siendo así que, de un lado, este gravamen no se impone como consecuencia de la prestación de un servicio y, de otro lado, que será gestionado y recaudado directamente por la Administración del Estado que se impone sobre actos y negocios que reflejan capacidad económica en el contribuyente, y que tienen por finalidad conseguir ingresos extras para el sostenimiento del gasto público por parte del Estado, no hay razón alguna para definir su naturaleza jurídica de una manera distinta que como un impuesto.

El artículo 2.2 c) de la Ley 58/2003 define los impuestos como «los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

Los nuevos gravámenes son exigidos sin contraprestación. Su objetivo es recaudar unas determinadas sumas a cargo de un reducido número de entidades que, se supone, y así parecen confirmarlo las informaciones financieras, han obtenido u obtendrán beneficios extraordinarios³. Ciertamente, en su regulación no se explicita el hecho imponible, pero sí la magnitud sobre la que ha de calcularse la cantidad a pagar. Es fácil, a partir de esa magnitud, determinar el hecho imponible.

³ Resultados 2022. BBVA obtuvo un beneficio de 6.420 millones de euros en 2022 (+38 %), el mayor de su historia. Si bien, en España el beneficio fue de 1.678 (+8,4 %), de manera tal que la mayor parte del beneficio procedió de la presencia en el extranjero: México, 4.182; América del Sur, 734; Turquía, 509; Otros, 240. Banco de Santander obtuvo un beneficio de 9.650 euros en 2022 (+11 %). Al igual que en el caso del BBVA, la mayor parte procedió de la presencia en el extranjero, ya que en España obtuvo 1.560.

Es igualmente cierto que el preámbulo de la Ley 38/2022 justifica los nuevos gravámenes como coadyuvantes de un anhelado pacto de rentas, que habría de ser un elemento de control de la inflación y de sus perniciosos efectos sobre las capas de población más débiles, pero ello nada resta a la calificación como impuesto, ya que el artículo 2.1 de la Ley 58/2003 contempla la función económica y social de los impuestos, indicando que «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Así pues, los nuevos gravámenes parecen inscribirse en el campo tributario, por más que sus textos reguladores lo rechacen (Martín Queralt, 2022; Palao Taboada, 2023).

5.3. Solidaridad versus generalidad

La calificación de una prestación patrimonial pública como tributaria o no tributaria arrastra ciertas consecuencias jurídicas. Así, la de carácter tributario no puede establecerse mediante decreto-ley y debe configurarse de acuerdo con los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad, sin que pueda tener carácter confiscatorio, todo ello, de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.1 de la Constitución. Estos principios no se predicán, explícitamente, de la prestación patrimonial pública no tributaria.

¿Responde la calificación como no tributaria de los nuevos gravámenes al designio de escapar a los mandatos del artículo 31.1 de la Constitución? No hay motivos sólidos para sostener una respuesta positiva.

Más bien, tal calificación parece resaltar que los nuevos gravámenes están, señaladamente, al servicio de un *orden económico y social justo*, referido en el preámbulo de la Constitución. En efecto, los argumentos desplegados en el preámbulo de la Ley 38/2022, se compartan o no, intentan justificar que, debido a un conjunto de circunstancias económicas imprevisibles, las entidades afectadas han obtenido u obtendrán beneficios extraordinarios y de ahí que sean convocadas a un esfuerzo, en orden a financiar políticas públicas tendentes a aliviar a los más desfavorecidos. En este sentido, *el orden económico y social justo* conjugaría, de una parte, la legitimidad del enriquecimiento derivado del libre juego de las fuerzas del mercado y, de otra, la obligación de transferir parte de ese enriquecimiento a quienes sufran las penurias derivadas del alza de los precios. Los nuevos gravámenes vendrían a ser el instrumento de esa transferencia.

Esa función de los nuevos gravámenes coincide, plenamente, con el principio de redistribución tributaria de Fritz Neumark (1974, p. 242), a cuyo tenor los impuestos, dando por descontado que han de ser compatibles «con las instituciones fundamentales de un orden económico basado en la economía de mercado», deben también procurar «una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado».

Tanto si los nuevos gravámenes son verdaderos impuestos como si se trata de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, el debate jurídico, si lo hubiere, como así parecen apuntarlo las declaraciones publicadas de alguna entidad afectada⁴, no versará sobre la pertinencia de utilizar medidas normativas para dar efectividad al «orden económico y social justo», sino sobre la forma en cómo los nuevos gravámenes han pretendido hacerlo.

Lejos de los objetivos de la presente colaboración y de la competencia de su autor, habría que abordar los entresijos de un eventual debate constitucional. Con todo, cabe apuntar que, llegado el caso, pivotará, no tanto en el artículo 31.1 de la Constitución, relativo al sistema tributario, cuanto en los preceptos que la misma dedica a la igualdad, esto es, como valor (art. 1.1) inspirador de las políticas públicas (art. 9.2) y frente a la ley (art. 14). Desde esta perspectiva, la calificación de los nuevos gravámenes como no tributarios tiene una relevancia menor, por cuanto la igualdad se proyecta tanto sobre las prestaciones patrimoniales públicas tributarias como no tributarias.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 308/1994 (NCJ066521), entre otras muchas, ha afirmado lo siguiente:

el principio de igualdad en y ante la Ley reconocido en el art. 14 CE, según se ha expresado reiteradamente por este Tribunal, significa primordialmente que los ciudadanos han de ser tratados de un modo igual en la propia Ley, de lo que se deriva la interdicción de aquellas diferenciaciones legales que sean arbitrarias o desproporcionadas, carentes de la necesaria justificación objetiva y razonable; juicio de razonabilidad este que este Tribunal debe revisar y ponderar como supremo intérprete de la Constitución (SSTC 29/1987, 114/1987, 209/1988, entre otras).

La igualdad, por tanto, se entendería a modo de rechazo de las discriminaciones arbitrarias o desproporcionadas, de manera tal que «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas (STC 76/1990)».

La igualdad no impone al legislador ordinario una determinada configuración, en el caso presente del gravamen de los beneficios extraordinarios, pero sí ciertos límites, concretados en la prohibición de discriminación arbitraria y en la idea de proporcionalidad, en cuanto ingrediente de la razonabilidad (Palao Taboada, 2018, pp. 168 y ss.).

¿Se violenta la igualdad convocando al esfuerzo establecido por los nuevos gravámenes solamente a las empresas de ciertos sectores económicos? ¿Es arbitraria o, por el con-

⁴ La banca confía en tumbar en los tribunales el nuevo impuesto al sector. Dancausa adelanta que Bankinter recurrirá el gravamen «al día siguiente de pagarlo» y el Banco Sabadell expone las contradicciones de la norma sobre la traslación de este coste al precio de los servicios. *El País* (28/11/2022).

trario, razonable esa diferenciación legal? Ese juicio de razonabilidad se verá ampliamente iluminado por la nutrida argumentación contenida en el preámbulo de la Ley 38/2022, así como por la contribución solidaria comunitaria, de la que más adelante se da cuenta, la cual va referida al gravamen de los beneficios extraordinarios de las entidades energéticas.

Lo relevante no es la obligación de transferir recursos a los más desfavorecidos, sino el limitado círculo de los convocados a la misma. En términos más generales, lo que se plantea es si la solidaridad entra en conflicto con la generalidad.

La relación entre generalidad y solidaridad ha sido objeto de análisis, doctrinal y judicial, en el campo tributario, pero no parece que la calificación como no tributarios de los nuevos gravámenes pueda descartar la pertinencia de aquel, por cuanto, en definitiva, la igualdad y, por ende, la justicia, está en la base de dicho análisis. Pues bien, antes que conflicto, lo que se advierte es complementariedad. Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995 (NFJ003467) afirma que «la elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE)». En el mismo sentido, la generalidad, junto con la igualdad, la capacidad de pago y la redistribución, constituyen los principios político-sociales de la imposición, propuestos por Neumark (1974, p. 109), quien advierte que la generalidad exige que «todas las personas (naturales y jurídicas) queden sometidas al gravamen tributario».

La alusión a «todas las personas» también se halla en el artículo 31.1 de la Constitución, esto es, «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos». Ciertamente, cada persona debe hacerlo según su capacidad económica, pero ello no resta un ápice a la generalidad.

El principio de generalidad entró en las constituciones decimonónicas para suprimir la inmunidad fiscal de ciertas clases sociales, propia del Antiguo Régimen. Este es el sentido que debe darse al artículo 8 de la Constitución de 1812, el cual convocó a «todo español sin distinción alguna a contribuir en proporción a sus haberes».

En la actualidad, la tributación de *todos* o generalidad (García Martín, 1979) es un presupuesto para ahuyentar toda discriminación adversa a la igualdad. En este sentido Neumark (1974, p. 109) afirma que «la exigencia de generalidad en la tributación se identifica ampliamente en cuanto a su contenido con el postulado que prohíbe la discriminación tributaria».

El aspecto de solidaridad está enraizado, indisputablemente, en la aplicación que, legalmente, ha de darse a los fondos recaudados con los nuevos gravámenes.

En el caso del gravamen energético, el artículo 1.11 de la Ley 38/2022, siguiendo lo previsto en el artículo 17.1 del Reglamento (UE) 2022/1854, establece que la recaudación se aplicará a alguno de los siguientes fines:

a) medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía, especialmente a los hogares vulnerables, para mitigar los efectos de los elevados precios de la energía, de manera específica; b) medidas de apoyo financiero para contribuir a la reducción del consumo de energía y al fomento de las inversiones de los clientes finales de energía en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización; c) medidas de apoyo financiero para ayudar a las empresas de sectores de gran consumo de energía, siempre que se supediten a inversiones en energías renovables, eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización; d) medidas de apoyo financiero para desarrollar la autonomía energética e) medidas para reducir los efectos perjudiciales de la crisis energética, incluidos el apoyo a la protección del empleo y el reciclaje y el perfeccionamiento profesional de la población activa, o para fomentar inversiones en eficiencia energética y energías renovables...

En el caso del gravamen financiero, el artículo 2.10 de la Ley 38/2022, aunque sin contar con la referencia a una norma comunitaria, establece que la recaudación «se destinará a financiar medidas para hacer frente al incremento coyuntural de los gastos derivados de las políticas dirigidas a mitigar el impacto en los precios producido por la invasión de Ucrania por Rusia».

Ahora bien, la cuestión es si, para alcanzar esos objetivos, en sí mismos tan estimables como inexcusables, se han empleado los instrumentos apropiados. ¿Debían ser llamadas a la solidaridad las entidades que, habiendo obtenido beneficios extraordinarios, pertenecían a un determinado sector económico o, por el contrario, debían serlo todas las que hubieren obtenido esos beneficios, cualquiera que fuere el sector en el que se ubicaren? La generalidad reclamaba la convocatoria universal, debiendo recordarse que la doctrina ha venido indicando, tradicionalmente, que «el principio de igualdad exige, en rigor, el de generalidad» (Sainz de Bujanda, 1967, p. 183).

La débil relación con el principio de generalidad, así como la técnica utilizada para captar los beneficios extraordinarios, son el talón de Aquiles de los nuevos gravámenes, por más que, en su favor, puedan esgrimirse la aspiración de solidaridad y también la factibilidad, concretada en el reducido número de entidades afectadas y en lo elemental de su base de cálculo.

5.4. La preterición del impuesto sobre sociedades

Nadie sabría oponerse a los objetivos de solidaridad perseguidos por los nuevos gravámenes, sin duda vinculados con valores constitucionales relevantes. Sin embargo, su configuración suscita un repertorio de interrogantes: ¿solamente las empresas energéticas y financieras han obtenido u obtendrán esos beneficios extraordinarios, derivados de circunstancias imprevisibles? ¿En un mundo cambiante, tiene sentido distinguir entre circunstan-

cias previsible e imprevisible? ¿Por qué, si los mayores beneficios justifican los nuevos gravámenes, las magnitudes sobre los que se calculan no son, precisamente, los beneficios extraordinarios? ¿Acaso no se gravarán esos beneficios por el impuesto sobre sociedades? ¿Y si los grava, crean los nuevos gravámenes un supuesto de doble imposición? ¿Cómo se articulan los nuevos impuestos con el impuesto sobre sociedades? ¿Hubiera podido ser utilizado el impuesto sobre sociedades para canalizar el objetivo de solidaridad?

La alternativa más evidente a los nuevos gravámenes era, bien dotar al impuesto sobre sociedades, temporalmente, de un cierto grado de progresividad o de mayor presión, bien establecer un tributo, temporal, que recayera, precisamente, sobre los beneficios extraordinarios.

La primera alternativa, esto es, la aptitud del impuesto sobre sociedades para una operación de este tipo, está expresamente rechazada en el preámbulo de la Ley 38/2022, a cuyo tenor, en el impuesto sobre sociedades

los beneficios empresariales son objeto de numerosos ajustes para determinar la base imponible y, además, la carga fiscal se ve condicionada por la aplicación de incentivos fiscales, regímenes fiscales y créditos fiscales procedentes de ejercicios anteriores. En definitiva, todo ello dificulta que esta figura tributaria sea un instrumento que garantice por sí mismo que el pacto de rentas sea equilibrado y justo.

Rechazo rotundo, rayano en la descalificación, que rememora páginas de nuestra historia fiscal de cien años atrás, en las que el santo temor al déficit (Echegaray) y el santo amor al progreso (Navarro Reverter) se confrontaron con un sistema tributario deficiente debido a su «incapacidad para servir una necesaria política de nivelación presupuestaria, su impotencia para satisfacer los anhelos de mejora en el suministro de bienes y servicios públicos de la población, su imposibilidad de servir a un reparto equitativo de la presión fiscal...» (Fuentes Quintana, 1975, p. 30).

Sin embargo, en el *Informe mensual de Recaudación Tributaria de Noviembre de 2022 de la Agencia Tributaria*, se lee, en relación con el impuesto sobre sociedades, lo siguiente:

cualquiera que sea la forma en la que se ha traducido en la recaudación, lo cierto es que el aumento de los ingresos en 2022 se debe al crecimiento de los beneficios de las sociedades tanto en 2022 (se estima que un 18,8 % hasta septiembre) como en 2021 (un 35,8 % frente al descenso del 28,7 % de 2020). Los beneficios de 2022 se han concretado en un aumento de los pagos fraccionados en el año del 18,7 % (si se tiene en cuenta que el año pasado hubo ingresos extraordinarios, el incremento sería aún mayor). La mejora de los pagos se observa en todo tipo de empresa, aunque el mayor crecimiento se da en los grupos consolidados, incluso a pesar del elevado nivel que ya tuvieron en 2021. Dentro de ellos, los grupos de los sectores bancario y energético son los que más crecen.

Así pues, el impuesto sobre sociedades ha sido capaz, según la Agencia Tributaria, de procurar una recaudación coherente con el crecimiento de los beneficios, en particular, precisamente, a cargo de los grupos fiscales de los sectores bancario y energético.

Ciertamente, el resultado contable es objeto de numerosos ajustes, en orden a determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. En las estadísticas de la Agencia Tributaria (2019) se enumeran más de medio centenar, cuya suma alcanza, en números redondos, 168.000 millones de euros (positivos) y 279.000 millones de euros (negativos). A vista de pájaro, estos números son desalentadores, pero, si se tachan los ajustes puramente temporales, su número total mengua notablemente y si se descuentan los ajustes negativos cuya función es evitar la doble imposición económica, en números redondos 160.000 millones, se advierte que los ajustes de mayor peso tienen signo positivo.

Por lo que se refiere a los incentivos fiscales, las cuantías mayores corresponden a I+D+i, entidades no lucrativas, cinematografía y audiovisual.

En fin, en lo que concierne a los créditos fiscales procedentes de ejercicios anteriores, la partida realmente significativa es la que corresponde a las pérdidas sufridas a raíz de la Gran Recesión de 2008 y su aplicación está limitada, para las grandes empresas, al 25 % de la base imponible previa.

La cifra de recaudación, por el impuesto sobre sociedades, hasta noviembre de 2022, 28.633 millones de euros, supuso un aumento en términos homogéneos, respecto de noviembre de 2021, del 24,1 %, en tanto que el PIB aumentó en el 5 %. De esta manera, la recaudación por el impuesto sobre sociedades ha mostrado una elevada flexibilidad, al tiempo que se ha ubicado en la horquilla 2-3 % sobre el PIB, propia de la serie histórica de las economías avanzadas, si bien, incluso en el contexto de la Unión Europea, las diferencias son importantes, de manera tal que, ligeramente por debajo de España, se hallan Alemania e Italia y ligeramente por encima, Francia, pero rebasando el 3 % se encuentran Bélgica y Países Bajos⁵. Una conclusión semejante se obtiene si se pone el foco sobre la porción que la recaudación del impuesto sobre sociedades representa respecto de la recaudación total⁶.

Un simple recargo sobre la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades del 8 % hubiera podido procurar una recaudación cercana a 2.500 millones de euros anuales. Nótese que la cuota íntegra es inmune a las deducciones de la cuota y que no refleja la principal fuente de ingresos extranjeros, esto es, los obtenidos a través de establecimiento permanente y los derivados de carteras de participación significativa. Un simple recargo sobre la cuota

⁵ *Corporate tax across developed economies. Source: OECD. Cuadro inserto en US Trends that Matter for Europe 2022 Report Biden's Social and Fiscal Plan: Implications for the US and the EU. Director y editor: Vicente Palacio. Fundación Alternativas. 2022 (p. 21).*

⁶ *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022). Comité de Personas Expertas (p. 325).*

íntegra, como el aludido, hubiera dado satisfacción a la generalidad, allegando los recursos suficientes para el fortalecimiento de la solidaridad, al tiempo que garantizaría que la tributación recayera sobre la magnitud que, con mayor precisión, refleja la capacidad económica de las entidades jurídicas. Un efecto similar hubiera podido lograrse mediante la elevación del tipo nominal de gravamen, técnica seguida en la propuesta fiscal del presidente Biden⁷. Como se verá más adelante, ese recargo podría construirse de una manera más refinada, enlazando con un notable precedente histórico.

En suma, no hay motivo para rechazar la aptitud del impuesto sobre sociedades en orden a gravar los beneficios del ejercicio corriente, sean ordinarios o extraordinarios, máxime si se pretende restringir el ámbito territorial de la contribución solidaria a las actividades realizadas en territorio español.

Ejemplo de este tipo de técnica tributaria, es el *Solidaritätszuschlag*. Inicialmente establecido para financiar los gastos extraordinarios derivados de la unificación alemana, consiste en un recargo en la imposición sobre la renta de las personas físicas y en la de las entidades jurídicas, cuya continuidad, bajo la justificación de los quebrantos de la covid, ha sido confirmada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de enero de 2023 (Perdelwitz, 2021).

La segunda alternativa a los nuevos gravámenes, esto es, un tributo temporal, distinto del impuesto sobre sociedades, que recayera sobre los beneficios extraordinarios, hubiera enlazado, como más adelante se expone, con los mimbres de la contribución comunitaria solidaria. En efecto, hubiera constituido una extensión de esta a todas las entidades jurídicas, repartiendo, por tanto, los sacrificios de manera general y proporcional. Esta alternativa habría arrostrado la dificultad de concretar la cuantía de los beneficios extraordinarios, pero hubiera puesto a los nuevos gravámenes bajo el cobijo de los principios de igualdad y generalidad.

Probablemente, el reducido número de entidades afectadas por los nuevos gravámenes haya pesado, por razones de facilidad gestora, en la postergación del impuesto sobre sociedades, despojándole de una tarea que parecía corresponderle.

5.5. Ajuste en el impuesto sobre sociedades

Los artículos 1.7 y 2.6 de la Ley 38/2022 establecen, en relación con los dos nuevos gravámenes, que «el importe de la prestación y su pago anticipado no tendrá la consideración de gasto(s) fiscalmente deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades». Así pues, un nuevo gasto contable, fiscalmente no deducible, engrosa la ya muy nutrida lista.

⁷ *US Trends that Matter for Europe 2022 Report Biden's Social and Fiscal Plan: Implications for the US and the EU*. Director y editor: Vicente Palacio. Fundación Alternativas. 2022 (p. 24).

La no deducción de las cuotas de los nuevos gravámenes para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades no casa bien con un impuesto cuya filosofía es recaer, básicamente, sobre el resultado contable, en cuanto riqueza susceptible de ser distribuida a los socios y accionistas. En efecto, los nuevos gravámenes minoran ese resultado.

En este sentido, la enmienda número 24, a la proposición de ley, que no prosperó, indicó:

no admitir la deducción del gravamen en el impuesto sobre sociedades no está justificado y supone equipararlo a otros conceptos como multas, liberalidades o gastos relativos a actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Desde esta perspectiva, el gravamen temporal al sector bancario constituiría una suerte de sanción encubierta para los operadores sujetos a su pago.

Un argumento similar, probablemente, también pudo mantenerse respecto de la no deducción de la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, correspondiente al prestamista, pero en el caso de los nuevos gravámenes, se presenta un matiz adicional, por cuanto los artículos 1.8 y 2.7 de la Ley 38/2022 establecen que el «importe de la prestación y su pago anticipado no serán objeto de repercusión económica, directa o indirecta».

Los nuevos gravámenes constituyen costes que, además de no ser fiscalmente deducibles, no pueden tomarse en consideración a los efectos de formar los precios de venta de los productos, ya que está legalmente prohibida su repercusión económica.

¿Sobre quién o quiénes recaerán efectivamente los nuevos gravámenes?

La incidencia de la imposición sobre los beneficios de las entidades jurídicas es un tema ya estudiado por los economistas clásicos mediante conceptos de equilibrio parcial, profundizado en 1927 por el Comité Colwyn y, posteriormente, enfocado mediante conceptos de equilibrio general, concretados en el modelo de Harberger (Domínguez del Brío y Corona Ramón, 1988). En general, se viene entendiendo que la traslación a los precios será tanto menos posible cuanto más perfecto sea el mercado y viceversa (Lagares Calvo, 1992). La traslación de los nuevos gravámenes a los precios puede ser contemplada con esa misma óptica. Ahora bien, la traslación económica está obturada por la prohibición legal.

La voluntad del legislador parece clara, a saber, que determinadas entidades soporten efectivamente los nuevos gravámenes, pero, como indica Fuentes Quintana (1990, pp. 109 y ss.), «la incidencia económica recae en última instancia sobre los individuos. Las sociedades no soportan, realmente, la imposición». Descartados *ope legis* los usuarios de los servicios prestados por las entidades obligadas al pago de los nuevos gravámenes, los mismos incidirán sobre los accionistas, los proveedores o, en fin, los empleados, a menos que todos ellos o, cuando menos, los dos últimos, también deban entenderse amparados por la prohibición de *repercusión económica*.

La prohibición de *repercusión económica*, tanto si es solamente hacia los consumidores, como si lo es también hacia los proveedores y los empleados, supone una intervención pública en el proceso de formación de los precios (De la Fuente, 2022). En su más amplio alcance, implica que ningún precio podrá alterarse por causa de la incidencia de los nuevos gravámenes. En tal caso, los nuevos gravámenes mermarán el resultado contable y, por ende, la rentabilidad para los accionistas. Serán, pues, los accionistas los que soportarán los nuevos gravámenes, haciéndolo en términos de proporcionalidad, no de progresividad.

5.6. Gravámenes temporales o permanentes

Los nuevos gravámenes nacieron con vocación de temporalidad, circunscritos a los años 2023 y 2024. Sin embargo, en el proceso legislativo se incorporó un mandato, en cuya virtud, en relación con el gravamen energético, «en el último trimestre de 2024 el Gobierno realizará un estudio de los resultados del gravamen, y evaluará su mantenimiento con carácter permanente. Para ello se considerará la situación de los sectores afectados, la evolución de los precios de los productos energéticos y el efecto acumulativo del gravamen junto con el impuesto sobre sociedades» y, en relación con el gravamen financiero, otro mandato de corte similar, a cuyo tenor, «el Gobierno realizará un estudio de los resultados del gravamen, y evaluará su mantenimiento con carácter permanente. Para ello, a la vista de las consideraciones que efectúa el Banco Central Europeo en su dictamen de 2 de noviembre de 2022, se considerará la situación del sector bancario, la evolución de los tipos de interés y las comisiones, y el efecto acumulativo del gravamen junto con el impuesto sobre sociedades».

Más allá de su singularidad, de estos mandatos se desprende que los nuevos gravámenes podrían tener continuidad. En este sentido, varias enmiendas, que no prosperaron, propusieron que «era necesario fijar un impuesto con carácter indefinido que grave los enormes beneficios que reciben las empresas energéticas y bancarias, bien de explotar recursos públicos bien de negociar con el ahorro de los ciudadanos», de manera tal que «estos nuevos gravámenes no deben ser considerados temporales, sino que deberían establecerse con carácter permanente para avanzar hacia un sistema fiscal más progresivo y justo».

En estos mandatos se convoca al impuesto sobre sociedades como elemento a tomar en consideración. En efecto, las entidades afectadas por los nuevos gravámenes tributan por el impuesto sobre sociedades, en cuanto residentes en territorio español. Parece, por tanto, que el Gobierno deberá evaluar si la cuantía de la carga tributaria soportada por las entidades afectadas, considerando conjuntamente los gravámenes, tributarios o no, que recaen sobre las mismas, es, o no, apropiada.

La tributación apropiada sobre las entidades jurídicas ha de establecerse, preferentemente, en función de sus beneficios, por ser esta magnitud la que, con los ajustes legales pertinentes, es la más certera para mostrar su capacidad económica, en el sentido previsto por la Ley del impuesto sobre sociedades de 1995 (Herrera Molina, 1998, p. 451) y con-

tinuado por la de 2014. El camino a seguir, antes que el de la perpetuación de los nuevos gravámenes, podría ser el perfeccionamiento del impuesto sobre sociedades, en cuanto pieza relevante de un sistema tributario justo y eficiente.

Ese perfeccionamiento podría incluir la más intensa tributación de los beneficios que se considerasen excedentarios, esto es, superiores a aquellos calificados como normales. Se notará que los trabajos de la OCDE relativos a la imposición de la economía digitalizada vienen distinguiendo entre el beneficio rutinario y el excedentario. En la misma línea, se puede inscribir el recargo temporal, establecido por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, en el impuesto sobre sociedades, que más adelante se describe, cuyo objetivo fue gravar con mayor intensidad el beneficio que excedía de un determinado porcentaje de los fondos propios.

Ciertamente, esos perfeccionamientos traerían al impuesto sobre sociedades una mayor complejidad y, probablemente, casarían mal con su consideración a modo de recaudación antecedente del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La complejidad podría morigerarse limitando el gravamen complementario a las entidades con cifra de negocios importante, a semejanza de lo que acontece respecto de la compensación de las bases imponibles negativas, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/2014.

Respecto de la relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ha de recordarse que el preámbulo de la Ley 27/2014 destaca la autonomía del impuesto sobre sociedades, por más que ello implique renunciar al carácter sistemático de la imposición sobre la renta.

Con todo, si la redistribución de la renta y la ayuda a los más desfavorecidos aconsejare una mayor tributación de las entidades jurídicas que hayan obtenido sustanciosos beneficios, sería preferible hacerlo en la forma sugerida, antes que mediante un señalamiento de sectores, al modo en como lo han hecho los nuevos gravámenes, energético y financiero. En efecto, ese señalamiento y la subsiguiente técnica de gravamen adolecen de los defectos ya comentados, esto es, su débil relación con el principio de generalidad y su notable aleatoriedad respecto de la captura de los superbeneficios. Se notará que no todas las entidades de un determinado sector obtienen superbeneficios y que entidades no pertenecientes al mismo, pueden obtenerlos.

Ciertamente, en el sector financiero concurre una circunstancia singular, que el preámbulo de la Ley 38/2022 destaca, a saber, el denominado rescate financiero (Eguidazu Palacios, 2017, pp. 113 y ss.), en cuya virtud, determinadas entidades de crédito recibieron importantes ayudas públicas (Banco de España, 2019; Huffpost, 2022)⁸, pero no parece que

⁸ Banco de España (2019): Bankia (resultado de la integración de Caja Madrid, Bancaja, Caja Canarias, Caja Ávila, Caixa Laietana, Caja Segovia y Caja Rioja), 24.069; Catalunya Banc (Caixa Catalunya), 12.052;

dicha circunstancia sea incompatible con el perfeccionamiento del impuesto sobre sociedades, en la forma apuntada.

En suma, si la tributación de los superbeneicios se considerase una opción sólida de política fiscal, confiar al impuesto sobre sociedades tal función, traería mayor adecuación a los principios básicos de la imposición ¿Cómo instrumentarla?

Antes de dar una respuesta conviene dar breve cuenta de los precedentes, concernientes a la tributación de los beneficios extraordinarios.

5.7. Apunte histórico de la imposición sobre los beneficios extraordinarios

Los nuevos gravámenes nacen en el contexto de las dificultades económicas vinculadas a la guerra en Ucrania y aspiran a gravar los beneficios extraordinarios relacionados con los desajustes económicos derivados de la misma. La guerra y las circunstancias políticas o económicas excepcionales han motivado, a lo largo de nuestra historia, la propuesta de medidas fiscales excepcionales e, incluso, de reformas fiscales profundas, aunque no todas conocieron las páginas de la gaceta o del boletín oficial.

Así, la reordenación operada en la imposición sobre los beneficios en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, obra de Raimundo Fernández Villaverde, fue aprobada, en medio de una fuerte oposición parlamentaria y social, en la estela de los quebrantos derivados de las guerras de Cuba y Filipinas (De Camps i Arboix, 1995), en tanto que la transición a la democracia motivó, en 1978, una profunda reforma fiscal que, inversamente, gozó de un consenso muy amplio entre las fuerzas políticas.

Los acontecimientos bélicos o de fuerte perturbación económica han justificado la convocatoria a esfuerzos extraordinarios, a los contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Una breve mención a los más relevantes puede ser útil para mejor identificar el perfil de los nuevos gravámenes y, sobre todo, de su relación con el impuesto sobre sociedades. Se

Novacaixagalicia, 9.052; Banco de Valencia, 5.498; CEISS (fruto de la fusión de Caja España-Duero se integró en Unicaja Banco, grupo al que se sumó durante la pandemia Liberbank, la alianza creada por Cajastur-Banco CCM, Caja Cantabria y Caja Extremadura), 1.129; Caja Sur, 800; Banco Gallego, 245; Banca Cívica (creada por Caja Navarra, Cajasol, Caja Canarias y Caja Burgos), 977; Caja 3, 407; Liberbank, 124 (millones de euros, facilitados por el FROB, en capital e híbridos; recuperados, 4.477 y estimados recuperables 9.560).

CAM (Caja Mediterráneo), 5.249; CCM, 1740; Unnim (Cajas de Terrasa, Sabadell y Manlleu), 953; Catalunya Bank (Caixa Catalunya), 1.001; Novacaixagalicia, 802 (millones de euros, facilitados por el FGDEC, en capital e híbridos, recuperados 748). La identificación de las entidades específicamente afectadas, a cargo del autor, mediante información obtenida de la prensa económica.

inscriben en este marco, el proyecto de ley para gravar los beneficios extraordinarios de guerra, en relación con la Primera Guerra Mundial, los impuestos sobre beneficios extraordinarios de los bandos contendientes en la Guerra Civil de 1936, el recargo transitorio del Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril, sobre medidas de política económica y social (Decreto-Ley 2/1975) y, finalmente, el gravamen sobre los beneficios extraordinarios, en el contexto de la transición a la democracia.

El proyecto de ley para gravar los beneficios extraordinarios de guerra (1916), obra de Santiago Alba, naufragó en el parlamento (Cabrera Calvo-Sotelo *et al.*, 1989, capítulo V). Sus características principales fueron las siguientes:

- Afectaba a todos los contribuyentes de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, así como a quienes realizasen, a título individual, actividades económicas.
- Con carácter general, la base imponible era el exceso de beneficio obtenido para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1915, respecto de los dos ejercicios anteriores al 1 de agosto de 1914. Para las entidades creadas con posterioridad, la base imponible era el exceso de beneficio respecto del 7 % del capital fiscal.
- El tipo de gravamen era progresivo, en función de la relación entre la base imponible y el capital, moviéndose en una horquilla entre el 20 y el 40 %.
- Aunque tenía carácter temporal, el tiempo de vigencia no estaba predeterminado.

Fueron razones de justicia, ligadas con la solidaridad, las que impulsaron los gravámenes sobre los beneficios extraordinarios obtenidos por las empresas en situaciones de grave perturbación económica, singularmente provocadas por la guerra. En este sentido, Einaudi (1948, p. 181) comenta que, a raíz de la Primera Guerra Mundial,

los que se encontraban en situación de disponer de mercancías de fuerte demanda estuvieron en condiciones de obtener ganancias excepcionales... y concluye que los réditos que, con independencia del esfuerzo del contribuyente, adquieren dimensiones muy superiores a las normales merecen ser supergravados.

El impuesto sobre beneficios extraordinarios de la *República* (1937), obra de Juan Negrín, tenía las siguientes características:

- Afectaba a todos los contribuyentes, fueren personas físicas o jurídicas, que realizasen actividades económicas.
- Con carácter general, la base imponible era el exceso de los beneficios obtenidos a partir del 19 de julio de 1936, respecto del promedio de los dos ejercicios precedentes, gravándose en todo caso el beneficio que excediera del 5 % del capital fiscal.

- El tipo de gravamen era progresivo, en función de la relación entre la base imponible y el capital, moviéndose en una horquilla entre el 10 y el 80 %.

El impuesto sobre beneficios extraordinarios del gobierno de Burgos (1939), obra de Andrés Amado, presentaba características muy similares, si bien como fecha inicial se tomaba el 18 de julio de 1936 y como ejercicios precedentes, los tres anteriores. Igualmente, el tipo de gravamen era progresivo, moviéndose en una horquilla entre el 40 y el 80 %. Se preveía que un jurado especial de beneficios extraordinarios resolvería acerca de la determinación del importe de los beneficios extraordinarios, pudiendo proponer la no exigencia del impuesto en casos debidamente justificados.

La crisis del petróleo de 1973 motivó un conjunto de medidas de ajuste presupuestario, obra de Rafael Cabello de Alba, entre las que se encontraba, según el artículo 18 del Decreto-Ley 2/1975, «un recargo transitorio para el Tesoro del diez por ciento sobre la parte de los beneficios que exceda del siete por ciento del capital fiscal» que, por «razones de equidad», habría de recaer sobre «las Empresas con mayores beneficios».

Finalmente, el artículo 49.uno de la Ley 50/1977, de medidas urgentes para la reforma fiscal, obra de Francisco Fernández Ordóñez, enraizada en los pactos de la Moncloa, establecía

que las Sociedades y demás Entidades jurídicas sujetas y no exentas al impuesto sobre sociedades estarán sometidas en la cuota de dicho impuesto a un recargo transitorio para el Tesoro que consistirá en el diez por ciento de la parte de la base liquidable que exceda del ocho por ciento del capital fiscal.

Este precepto se incorporó en la tramitación parlamentaria. En efecto, en el acta de la sesión del día 27 de septiembre de 1977, de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados, se lee lo siguiente:

a través de una enmienda del Grupo Comunista se efectúa un nuevo impuesto extraordinario que ya ha tenido vigencia en el Derecho español en sistemas anteriores, en el cual se ordena la tributación de los beneficios extraordinarios obtenidos por las Empresas en los pasados ejercicios económicos...

Los materiales legislativos, sintetizados en las líneas precedentes, se asientan, al igual que los nuevos gravámenes contenidos en la Ley 38/2022, en el objetivo de allegar recursos extraordinarios para financiar las necesidades colectivas, en unos escenarios de perturbación económica o política. Sin embargo, la técnica tributaria difiere sensiblemente. En efecto:

- Los impuestos extraordinarios históricos sobre los beneficios afectaron a todos los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, en tanto que los nuevos gra-

vámenes lo hacen únicamente sobre los pertenecientes a los sectores energético y financiero.

- Los impuestos extraordinarios históricos sobre los beneficios buscaron gravar los beneficios excedentes respecto de los beneficios ordinarios, en tanto que los nuevos gravámenes lo hacen sobre la cifra de facturación o una magnitud próxima al valor añadido.

La virtud de los nuevos gravámenes es que recaen sobre unas magnitudes cuya determinación es mucho más sencilla, al tiempo que, por afectar a un reducido número de contribuyentes de gran dimensión económica, no debieran plantear dificultades relevantes de recaudación y gestión. Sin embargo, su relación con el beneficio extraordinario adolece de una cierta aleatoriedad.

El breve repaso histórico precedente, puesto en relación con el nuevo gravamen financiero, trae a la memoria algún episodio de oportuna vocación de cooperación y compromiso, en tiempos revueltos, entre la autoridad fiscal y las entidades financieras (Juliá Díaz, 2000, pp. 326 y 327).

5.8. Dictamen del Banco Central Europeo

A solicitud del Banco de España, en nombre de las Cortes Generales, el Banco Central Europeo emitió, con fecha 2 de noviembre de 2022, el *Dictamen sobre la imposición de gravámenes temporales a determinadas entidades de crédito (CON/2022/36)*.

Sus puntos esenciales pueden resumirse de la siguiente manera:

- Si bien es cierto que la política monetaria de elevación de tipos de interés puede determinar la elevación del margen bruto de las entidades de crédito, de ello no se sigue que, necesariamente, los beneficios hayan de aumentar, por cuanto, de una parte, el volumen de operaciones sufrirá menguas y, de otra, cabe esperar «el deterioro de la calidad de la cartera de crédito». En ese escenario, el nuevo gravamen podría «perturbar la capacidad de las entidades de crédito para alcanzar posiciones de capital adecuadas... esto podría poner en peligro una transmisión fluida de las medidas de política monetaria a la economía en general a través de los bancos».
- Discrimina contra las entidades financieras residentes en territorio español, lo que «podría falsear la competencia en el mercado y perjudicar la igualdad de condiciones tanto dentro del país como en toda la unión bancaria».
- La base de cálculo del gravamen no toma en consideración aspectos esenciales, tales como «los gastos de explotación ni el coste del riesgo de crédito», de ma-

nera tal que «el importe del gravamen temporal podría no ser proporcional a la rentabilidad de una entidad de crédito».

- La prohibición de repercusión genera «incertidumbre, así como riesgos operativos y de reputación conexos para dichas entidades». Adicionalmente, la repercusión de los costes es coherente con la buena gestión, de manera tal que «el BCE espera, en general, que las entidades de crédito, de conformidad con las buenas prácticas internacionales, tengan en cuenta y reflejen en los precios de los préstamos todos los costes pertinentes, incluidas las consideraciones fiscales, cuando proceda».
- El control de la prohibición de repercusión se advierte complejo, por cuanto «habida cuenta de todas las circunstancias diferentes que pueden provocar un incremento de los precios en el contexto actual de subidas de los tipos de interés, inflación o deterioro de las primas de riesgo, parece difícil diferenciar si el gravamen temporal se trasladaría de forma efectiva a los clientes o no».
- Existen imprecisiones técnicas en cuanto al círculo de entidades afectadas.

Por todo ello, el dictamen hace una llamada a la reflexión, afirmando:

la imposición de impuestos o gravámenes *ad hoc* a las entidades de crédito con fines presupuestarios generales debe ir precedida de un análisis exhaustivo de las posibles consecuencias negativas para el sector bancario, al objeto de garantizar que dichos impuestos no planteen riesgos para la estabilidad financiera, la resiliencia del sector bancario y la concesión de créditos, lo que podría afectar negativamente al crecimiento económico real.

A juicio del Banco de España (2022, pp. 113 y ss.), que estima que el nuevo gravamen financiero recaudará «el 12 % del resultado neto en el negocio en España de las entidades afectadas», la referida

recomendación es especialmente pertinente en el actual entorno económico y financiero, que presenta una gran incertidumbre, y ante la perspectiva de que las provisiones para pérdidas crediticias de las entidades de crédito aumenten debido a la acusada ralentización prevista de la actividad económica real. En este contexto, debe tenerse en cuenta que las entidades de crédito ya han tenido que registrar provisiones más elevadas con respecto a su exposición a empresas no financieras activas en sectores con un elevado consumo energético.

Visto en su conjunto, el dictamen no cuestiona la pertinencia de gravar los beneficios extraordinarios que pudieran obtener las entidades de crédito, pero sí la forma en cómo se ha instrumentado el nuevo gravamen financiero, por cuanto, alejado del verdadero beneficio, pudiera recaer sobre entidades con escasos beneficios e incluso con pérdidas, lo que dificultaría la obligación de mantener los capitales previstos por la normativa financie-

ra prudencial, señaladamente la contenida en el Reglamento (UE) 575/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012. En fin, la prohibición de repercusión, además de ser tachada de adversa a la correcta determinación de los precios en función de los costes efectivos se pronostica de muy complejo cumplimiento.

5.9. Construir sobre la experiencia

Como se ha indicado, los precedentes históricos relativos a la tributación de los beneficios extraordinarios consistieron en gravámenes que se proyectaron sobre todas las entidades, sin distinción de sector.

Dos técnicas se dibujaron para determinar el beneficio extraordinario a gravar. Una, basada en la comparación con los beneficios de ejercicios anteriores; otra, en el exceso de los beneficios sobre un porcentaje de los fondos propios. La primera enlazaba, como más adelante se verá, con la contribución solidaria temporal obligatoria o contribución comunitaria; la segunda, con el modelo de impuesto sobre sociedades propuesto en el Informe Mirrlees, denominado *Allowance for Corporate Equity* (ACE)⁹, sobre cuyos mimbres la Comisión de la Unión Europea ha formulado una propuesta para su establecimiento por los Estados miembros (EU, 2022; Calderón Carrero, 2022b).

En efecto, en dicho modelo, la base imponible del impuesto sobre sociedades es el beneficio minorado en la deducción ACE, la cual es una partida extracontable que se calcula aplicando a los fondos propios la tasa de rendimiento de las inversiones libres de riesgo.

El modelo ACE ha sido examinado a fondo, proponiéndose su adopción, por Emilio Albi (2017). No es el caso de entrar, en este momento, en los entresijos del modelo ACE. Su cara es que no frena la realización de inversiones, en cuanto grava la renta económica, esto es, el exceso de la renta efectiva sobre la tasa normal de rendimiento libre de riesgo (Isaac, 1997), y su cruz, el elevado coste recaudatorio, así como una cierta complejidad (Calderón Carrero, 2022b). Ciertamente, el coste recaudatorio se moderaría notablemente si se tomase como base de cálculo el incremento de los fondos propios¹⁰.

Ahora bien, si, como modelo de impuesto sobre sociedades, el sistema ACE reviste ciertos inconvenientes, para cuya superación se han propuesto determinadas soluciones técnicas (De Mooij, 2011), como gravamen complementario temporal, a tipo moderado,

⁹ *Tax by Design. The Mirrlees Review*. Capítulo 17.

¹⁰ *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022). *Comité de Personas Expertas* (Propuesta 30, p. 426).

ofrece grandes ventajas, máxime si se compara con los nuevos gravámenes energético y financiero. En efecto:

- Respetaría el principio de generalidad, en cuanto recaería sobre todas las entidades jurídicas, esto es, todos los contribuyentes del impuesto sobre sociedades.
- Versaría sobre el beneficio económico, de manera que en ningún caso podría gravar a entidades que sufrieran pérdidas.
- Ese beneficio económico podría ser considerado como beneficio extraordinario o superbeneficio, en la medida en que el porcentaje sobre los fondos propios aplicable excediera del coste financiero de oportunidad de los fondos propios, dándose así cumplimiento al objetivo político de convocar a la solidaridad a las entidades que hubiesen obtenido superbeneficios.
- No incidiría sobre las decisiones de inversión, en cuanto no gravaría el beneficio considerado como retorno normal del capital invertido.
- Restaría fuerza a la traslación del gravamen, por la misma razón que no perturbaría las decisiones de inversión.
- Evitaría buena parte de los riesgos descritos en el Dictamen del Banco Central Europeo.
- Podría insertarse en el impuesto sobre sociedades, a modo de cuota complementaria. En consecuencia, la no deducción en concepto de gasto estaría cubierta por lo previsto en el artículo 15 b) de la Ley 27/2014, no siendo así pertinente establecer un nuevo gasto fiscalmente no deducible, respetándose, de esta manera, los criterios lógicos relativos a la configuración de los gastos fiscalmente no deducibles.

Tal cúmulo de ventajas ha fundamentado una propuesta, precisamente construyendo sobre el modelo ACE y, por ende, a semejanza de lo establecido en la Ley 50/1977, de manera tal que

el gravamen que propone la Proposición de Ley debería diseñarse para cumplir con las dos condiciones discutidas en la sección anterior, aprovechando las buenas propiedades del impuesto sobre sociedades y corrigiendo sus debilidades. Nuestra propuesta sería, por tanto, definir la base imponible del gravamen temporal como el beneficio económico de la empresa, BE, calculado como la diferencia entre el beneficio contable, BC, y el coste financiero de oportunidad de los fondos propios a principio de año, $r \cdot FP$, donde r es el coste financiero de oportunidad por euro de fondos propios y FP es el saldo de fondos propios en el balance de las entidades (López Laborda y Salas Fumás, 2022).

Este gravamen, según la referida propuesta, recaería sobre todos los contribuyentes del impuesto sobre sociedades y su recaudación estimada se movería en el entorno previsto, respecto de los nuevos gravámenes energético y financiero.

Según encuestas realizadas para ciertos medios de comunicación (El País, 2023), la opinión pública es favorable a los nuevos gravámenes, energético y financiero. Sin perjuicio de ello, la brújula técnica apuntaba hacia los Pactos de la Moncloa. Previsiblemente, la opinión pública también hubiera respaldado la configuración de los nuevos gravámenes, en función de ese precedente.

6. La contribución solidaria comunitaria

Pocos días después de que en el Boletín del Congreso de los Diputados se publicara la proposición de ley concerniente a los nuevos gravámenes, la Comisión de la Unión Europea presentó una Propuesta de Reglamento del Consejo, relativa a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía que, en un tiempo récord, dio lugar al Reglamento (UE) 2022/1854.

6.1. Elementos básicos de la contribución comunitaria

Los artículos 14 a 18 del citado reglamento regulan una «contribución solidaria temporal» en cuya virtud

los beneficios excedentarios generados por empresas y establecimientos permanentes de la Unión que operan en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería estarán sujetos a una contribución solidaria temporal obligatoria a menos que los Estados miembros hayan promulgado medidas nacionales equivalentes (art. 14.1).

La base de la contribución

se calculará sobre los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales, en el ejercicio fiscal 2022 y/o en el ejercicio fiscal 2023 y durante toda la duración de estos, que superen un incremento del 20 % respecto a la media de los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales, en los cuatro ejercicios fiscales iniciados el 1 de enero de 2018 o después de esa fecha (art. 15).

Sobre ese exceso de beneficios se aplicará un tipo de gravamen que «será, como mínimo, el 33 %» (art. 16).

La recaudación debe aplicarse a las finalidades específicas descritas en el artículo 17, por tanto, no al sostenimiento general de los gastos públicos, a diferencia de como lo hacen los impuestos integrantes del sistema tributario.

Puede apreciarse la relación de la contribución comunitaria con el gravamen energético de la Ley 38/2022, en cuanto a su inserción en determinados objetivos de la política económica y social, pero también su radical divergencia en cuanto a estructura técnica.

Igualmente, puede apreciarse la convergencia en la huida del campo impositivo. Así, la base jurídica de la contribución comunitaria es el artículo 122 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), a cuyo tenor el «Consejo, a propuesta de la Comisión, podrá decidir, con un espíritu de solidaridad entre Estados miembros, medidas adecuadas a la situación económica, en particular si surgieren dificultades graves en el suministro de determinados productos, especialmente en el ámbito de la energía», obviándose, de esta manera, la regla de la unanimidad prevista en los artículos 113 y 115 del TFUE, relativos a la acción comunitaria en el campo de la tributación.

La contribución comunitaria puede ser sustituida por otras formas *equivalentes* de gravamen, y solo se aplicará respecto de los beneficios obtenidos en el ejercicio fiscal 2022 y/o en el ejercicio fiscal 2023 (art. 18).

6.2. La relación de los nuevos gravámenes con la contribución comunitaria

La publicación del mencionado reglamento suscitó la cuestión de la pertinencia de adaptar el nuevo gravamen energético, contenido en la proposición de ley, a la estructura de la contribución comunitaria, mediante la oportuna enmienda.

Esa adaptación fue postulada por la enmienda número 1 a la proposición de ley, que no prosperó, pero no solo en relación con el gravamen energético sino también con el gravamen financiero. Era, ciertamente, una enmienda a la totalidad, con el fuerte respaldo del reglamento.

La relación entre la contribución comunitaria y los impuestos o gravámenes nacionales sobre las entidades energéticas está prevista en el reglamento, de acuerdo con los siguientes criterios:

- Las medidas nacionales pueden aplicarse en sustitución de la contribución comunitaria, en cuanto sean *equivalentes* a la misma (art. 14.1).
- Las medidas nacionales equivalentes deben compartir *objetivos similares*, estar «sometidas a normas similares a los de la contribución solidaria temporal en virtud del presente Reglamento» y, en fin, generar «ingresos comparables o superiores a los ingresos estimados procedentes de la contribución solidaria» (art. 14.2).
- Las medidas nacionales equivalentes deben estar promulgadas antes del 31 de diciembre de 2022 (art. 2.21). Por tanto, pueden ser posteriores a la entrada en vigor del Reglamento (UE) 2022/1854.

- La contribución comunitaria se aplicará además de los restantes impuestos y gravámenes, existentes en los distintos sistemas fiscales (art. 16.2). De acuerdo con este criterio, el nuevo gravamen energético y la contribución comunitaria hubieran podido coexistir. Este escenario no se ha presentado.

La andadura parlamentaria del gravamen energético estaba, inevitablemente, afectada por los requisitos determinantes de la equivalencia, concretados por el artículo 14.2 del reglamento en los *objetivos similares*, las *normas similares* y, en fin, en que los ingresos previstos debían ser *comparables o superiores*. Los objetivos del gravamen energético y de la contribución comunitaria eran, desde luego, similares y la recaudación potencial del primero, probablemente superior. El escollo estaba en la similitud normativa.

En el considerando 63 del reglamento, se dice:

una medida nacional debe considerarse sujeta a normas similares a la contribución solidaria cuando abarque actividades en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería, fije una base, establezca un tipo y garantice que los ingresos de la medida nacional se emplean con objetivos comparables a los de la contribución solidaria.

Se notará que la literalidad del párrafo no exige que la base de cálculo de la medida nacional sean los beneficios excedentarios. Sin embargo, en el considerando 54 del reglamento, se asigna un valor fundamental a que la base de cálculo de la contribución comunitaria se construya sobre tales beneficios, por cuanto

este enfoque garantizaría que la parte del margen de beneficio que no se debe a la evolución imprevisible de los mercados de la energía como consecuencia de la guerra de agresión de Rusia contra Ucrania pueda ser utilizada por las empresas y establecimientos permanentes de la Unión afectados para futuras inversiones o para garantizar su estabilidad financiera durante la actual crisis energética, incluida la industria de gran consumo de energía. Este enfoque para determinar la base de cálculo garantizaría que la contribución solidaria en los distintos Estados miembros fuera proporcionada.

A la vista del Reglamento (UE) 2022/1854, la enmienda número 1 a la proposición de ley, que no prosperó, propuso gravar el *beneficio extraordinario*, considerando como tal el

que figure en la cuenta de pérdidas y ganancias del contribuyente, determinado conforme a lo dispuesto en la normativa contable que le resulte de aplicación, en el primer periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2022, que exceda en un 20 por ciento de la cuantía resultante de calcular el promedio de los beneficios netos del contribuyente de los tres ejercicios anteriores.

Varias enmiendas, todas ellas rechazadas, pusieron de relieve que no existía una correlación entre el aumento de la cifra de negocios y el de los beneficios. Desde esta consideración, la adecuación del gravamen energético a la técnica tributaria desplegada en el mencionado reglamento parecía ofrecer una vía más certera para conseguir el objetivo de gravar los beneficios extraordinarios.

Los objetivos y la justificación del gravamen energético y de la contribución comunitaria eran similares, pero su arquitectura, totalmente diferente. Frente a un porcentaje sobre la cifra de ventas del gravamen energético, un tipo de gravamen sobre el aumento de los beneficios de la contribución comunitaria. Diferencia radical, en términos de técnica tributaria, que situaría el nuevo gravamen energético en el campo de la imposición sobre las ventas y a la contribución comunitaria en el de la imposición sobre la renta. Sin embargo, como se ha indicado, todas las enmiendas que propugnaron que el gravamen energético recayera sobre los beneficios extraordinarios fueron rechazadas.

En fin, sí prosperó la enmienda número 58 a la proposición de ley, que propuso excluir de la base de cálculo del gravamen energético la cifra de negocios derivada de las actividades reguladas, por cuanto «están reguladas y cuya retribución está fijada por diversas normativas lo que supone que estas actividades no generan un beneficio o enriquecimiento extraordinario». El fundamento de la enmienda enlazaba con el objetivo de gravar los beneficios extraordinarios y su efectividad práctica dependía de que los mismos no pudieran derivarse de la actividad regulada.

6.3. La relación de la contribución comunitaria con el impuesto sobre sociedades

Si el gravamen energético se hubiera regulado en la forma prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854, como así fue propuesto por un conjunto de enmiendas rechazadas, su base de cálculo se hubiera determinado por referencia a la base imponible del impuesto sobre sociedades, ya que este la construye «en función de los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales». En efecto, las *normas fiscales nacionales* no podían ser otras que las previstas en los correspondientes impuestos sobre los beneficios de los Estados miembros, en el caso de España, el impuesto sobre sociedades.

La contribución comunitaria coexiste con los impuestos nacionales sobre los beneficios. En efecto, el artículo 16.2 del citado reglamento establece que «la contribución solidaria temporal se aplicará además de los impuestos y gravámenes ordinarios aplicables con arreglo a la legislación nacional de cada Estado miembro».

Por tanto, la contribución comunitaria no desplaza a la imposición sobre los beneficios, si bien ambas figuras se solapan respecto del beneficio extraordinario o excedentario. Así, para un Estado miembro cuyo tipo de gravamen en el impuesto sobre los beneficios fuere

el 25 %, la parte del beneficio extraordinario tributaría al 58 % (25 % + 33 %). El gravamen energético no permite un cálculo como el precedente, por cuanto no recae sobre el beneficio excedentario.

El reglamento guarda silencio respecto de la consideración de la contribución comunitaria, como gasto fiscalmente deducible de la imposición sobre los beneficios. Serán las normas nacionales las que deberán regular este aspecto. Como se ha expuesto anteriormente, el gravamen energético no es fiscalmente deducible, a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades.

7. Incentivos fiscales a la cinematografía y al audiovisual

La enmienda número 106 a la proposición de ley, relativa a los nuevos gravámenes energético y financiero, que prosperó, propuso dar nueva redacción a los artículos 39.7 y 36.1 y 2 de la Ley 27/2014, concernientes a las deducciones para el fomento de las producciones cinematográficas y audiovisuales.

Respecto del artículo 39.7, la enmienda no expuso justificación alguna, limitándose a describir los aspectos esenciales de la modificación propuesta, en tanto que respecto de la del artículo 36.1 y 2, se indicó que «con la modificación propuesta se permitirá incrementar la atracción de producciones y rodajes internacionales y la actividad económica del sector audiovisual en España, de modo que se genere empleo y se contribuya positivamente a la promoción de España».

7.1. Deducción en la entidad financiadora

La disposición final trigésima primera.dos de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, añadió un nuevo apartado, 7, al artículo 39 de la Ley 27/2014, al objeto de establecer un mecanismo mediante el cual la deducción que correspondería a la entidad productora podía ser aprovechada por la entidad financiadora. Así, la entidad productora podía traspasar a la entidad financiadora el importe de las deducciones previstas en el artículo 36.1 y 3 de la Ley 27/2014, a cuyo efecto había de suscribir un *contrato de financiación*. Ese traspaso se hacía en pago del préstamo recibido.

7.1.1. La retroactividad de la nueva norma

La disposición final quinta.uno de la Ley 38/2022 ha dado nueva redacción al artículo 39.7, «con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021». Por tanto, tendrá efectos retroactivos fuertes, pues se proyectará sobre periodos impositivos

concluidos con anterioridad a su entrada en vigor, cuyas correspondientes declaraciones tributarias ya han debido ser presentadas.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987 (NFJ000307), tras observar que las normas fiscales no están afectadas por la prohibición de retroactividad del artículo 9.3 de la Constitución, advirtió de que el principio de seguridad jurídica, establecido en ese mismo precepto, rechazaba las normas fiscales portadoras de una retroactividad fuerte, indicando que, a tal efecto,

resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto –retroactividad auténtica–, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias calificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio.

En este sentido, la doctrina ha venido entendiendo que el Tribunal Constitucional ha hecho suya la teoría de Federico de Castro, relativa a la existencia de diversos grados de retroactividad (Alonso González, 1993, p. 125), de manera tal que la seguridad jurídica se opondría a las normas fiscales portadoras de una retroactividad fuerte. Consecuentemente, podrán presentarse conflictos en aquellos supuestos en los que la nueva norma haya empeorado la situación del contribuyente. Inversamente, quienes se vean favorecidos, podrán instar la rectificación de la declaración presentada, en los términos del artículo 120.3 de la LGT y obtener la devolución correspondiente, la cual no parece que pueda ser considerada como derivada de ingresos indebidos, en el sentido del artículo 32 de la LGT.

7.1.2. El importe de la deducción aplicable por la entidad financiadora

Con arreglo a la regulación original del artículo 39.7, la entidad financiadora obtenía la devolución de las cantidades entregadas a la entidad productora «mediante las deducciones líquidas en cuota, que de acuerdo con el contrato y lo establecido en el apartado 1 y 3 del artículo 36, el productor traspase al contribuyente que participa en la financiación». Por tanto, la entidad productora consolidaba las deducciones y las traspasaba a la entidad financiadora, en concepto de devolución, total o parcial, del préstamo recibido, la cual minoraría con las mismas la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades. El importe de las deducciones traspasadas sería, pues, el fijado en el contrato.

La nueva redacción del artículo 39.7 ha suprimido la mención al traspaso de la deducción desde la entidad productora a la entidad financiadora. Esta se limita a declarar:

el contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes, cortometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción,

animación o documental, o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, podrá aplicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, en las condiciones y términos en ellos señalados, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, siempre que hayan sido generadas por este último...

¿Qué ha cambiado con la nueva redacción?

La supresión del traspaso de las deducciones líquidas parece indicar que la entidad financiadora disfrutará de la deducción por derecho propio, si bien en razón de la actividad llevada a cabo por la entidad productora.

Con la redacción original del artículo 39.7, la deducción aplicable por la entidad financiadora coincidía con el importe de las deducciones traspasado por la entidad productora, de acuerdo con lo pactado en el contrato de financiación. La desaparición de la mención al traspaso de la deducción tal vez pueda dar pie a entender que su distribución entre las entidades productora y financiadora deba hacerse, no a voluntad de estas, sino en función de una regla objetiva. Esa regla objetiva podría ser la relación en la que se halle la financiación respecto de los costes de producción y accesorios. Sin embargo, tal regla objetiva no está legalmente explicitada.

Si se considera que el incentivo fiscal tiene por objeto estimular la financiación, parece más certero entender que la deducción aplicable por la entidad financiadora será la pactada en el *contrato de financiación*, si bien no podría rebasar el importe del préstamo concertado.

Bajo la consideración precedente, la nueva redacción no supondría, respecto del importe de la deducción aplicable por la entidad financiadora, modificación alguna. Consecuentemente, aun cuando del texto legal haya desaparecido la mención al traspaso, la entidad productora deberá dar de baja los créditos del impuesto con cargo al préstamo recibido y la entidad financiadora, cancelar el préstamo concedido con cargo a tales créditos del impuesto, todo ello en el contexto de las normas contables relativas a las «ventajas fiscales materializadas en... deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios» (cuenta 1371, «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios», relacionada con la cuenta 834, «Ingresos fiscales por diferencias permanentes», divisionaria de la cuenta 83, «Impuesto sobre sociedades»).

Contemplando la redacción original del artículo 39.7, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) afirmó lo siguiente:

de acuerdo con este planteamiento, la sociedad que realiza el proyecto cinematográfico y que recibe los fondos del otro contribuyente contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones es-

tablecidos en la norma de registro y valoración 18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, puesto que parece evidente que el objetivo último de la Administración en el caso planteado es financiar los proyectos cinematográficos, utilizando una forma diferente a la transferencia directa de fondos, esto es, que un tercero aporte la financiación en efectivo, a cambio de obtener una deducción en la cuota del impuesto.

La Consulta de la DGT V1736/2022, de 20 de julio (NFC083331), siguiendo el criterio del ICAC, entendió que «el productor contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC», sin que procediera excluir ese importe de la base imponible.

La nueva redacción del artículo 39.7 facilita interpretar que el importe de las deducciones aprovechadas por la entidad financiadora pueda ampararse en lo previsto en el artículo 15 b) de la Ley 27/2014, a cuyo tenor los gastos e ingresos derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades no se integran en la base imponible.

La entidad financiadora deberá presentar una comunicación a la Administración tributaria en la que conste una certificación relativa al cumplimiento de los requisitos establecidos para el disfrute del incentivo fiscal, suscrita conjuntamente con la entidad productora, así como el contrato de financiación. No en vano, la deducción se fundamenta en la actividad realizada por la entidad productora.

7.1.3. Ampliación y flexibilización del incentivo fiscal

La nueva redacción del artículo 39.7 ha ampliado el incentivo fiscal o flexibilizado las circunstancias de su aplicación.

En primer lugar, se incorporan a la base de cálculo de la deducción «los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30 % de los costes de producción». De esta manera, se eleva la cuantía de la deducción.

En segundo lugar, la deducción, en sede de la entidad financiadora, está sujeta al límite general conjunto del 25 % de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, si bien

dicho límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta Ley, que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

La elevación del límite implica la posibilidad de aumentar el importe de la deducción.

En tercer lugar,

las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados.

En la misma línea,

las cantidades para financiar gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refiere el apartado anterior podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del periodo impositivo en que el productor incurra en los mismos.

Si el incentivo fiscal tiene por objeto fomentar la cesión de capitales para financiar la producción cinematográfica o audiovisual, no se entiende bien que la entrega de los capitales pueda ser posterior a la producción. La operación financiera, así concebida, puede tener por objeto recomponer la estructura financiera de la entidad productora, sea para devolver préstamos o repartir fondos propios, pero no, necesariamente, para estimular el emprendimiento de una producción.

Se abre así el riesgo de que el aprovechamiento del incentivo fiscal por parte de la entidad financiadora responda, no tanto a una necesidad financiera de la entidad productora cuanto a las ventajas que procura, para ambas partes, la traslación de la deducción desde la entidad productora a la entidad financiadora. Tal vez por ello, se haya establecido que la entidad financiadora no podrá aplicar la deducción

cuando el contribuyente que participa en la financiación esté vinculado, en el sentido del artículo 18 de esta Ley, con el contribuyente que genere el derecho a la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta Ley.

De esta manera, las entidades, productora y financiadora, se podrán distribuir la deducción, al efecto de su óptimo aprovechamiento, en cuanto no se hallen vinculadas. El cálculo es sencillo. Si la entidad productora no puede aplicar íntegramente la deducción, será conveniente que lo haga, total o parcialmente, la entidad financiadora. Nada de esto ocurre en el resto de los incentivos fiscales establecidos en la Ley 27/2014.

Sin embargo, para que ello sea posible, es necesario interpretar que el importe de la deducción a aplicar por la entidad financiadora puede ser libremente fijada por las partes del contrato de financiación, con el límite, se estima, del préstamo vivo concedido.

Sea como fuere, la nueva redacción del artículo 39.7 abre nuevas perspectivas, sobre el trasfondo, eso sí, de una modificación que no parece haberse propuesto alterar los elementos básicos del incentivo fiscal, sino ampliar y flexibilizar su aplicación.

7.2. Incentivo a la cinematografía y el audiovisual

Las modificaciones introducidas en los apartados 1 y 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014 tienen por objeto aumentar la potencia del incentivo fiscal. En este sentido:

- El importe máximo de la deducción se duplica, pasando de 10 a 20 millones de euros.
- En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite será de 10 millones de euros por cada episodio producido.

Los porcentajes de deducción, calculados sobre el coste de la producción y accesorios, no han sufrido modificación. Lo que ha variado, al alza, han sido los límites absolutos.

De esta manera, la Hacienda pública podrá financiar el 30 % del coste de la producción, hasta 1 millón y el 25 %, por el exceso, con los límites absolutos mencionados.

Según los medios especializados, el coste medio de producción de los largometrajes españoles está situado, en los últimos años, bajo el umbral de los 4 millones de euros. Por tanto, los límites absolutos cubrirán buena parte de las producciones, si bien, la varianza del coste de producción es significativa.

Para valorar la potencia del incentivo fiscal es útil ponerlo en parangón con el que disfruta el I+D+i. Ciertamente, los porcentajes de deducción son, con ciertos matices, del 25 %, pero en el caso de la cinematografía y el audiovisual la base de cálculo abarca la práctica totalidad del coste de producción y accesorios de la empresa, en tanto que en el I+D+i va referida a una porción del conjunto de la actividad empresarial. De esta manera, la Hacienda pública podrá, a través del incentivo fiscal, realizar una función equivalente a subvencionar, hasta la cuarta parte, los costes totales de la empresa de la cinematografía o el audiovisual.

8. Grupos fiscales

La disposición final quinta.tres de la Ley 38/2022, fruto de la enmienda, número 106, a la proposición de ley, relativa a los nuevos gravámenes energético y financiero, incorporó una nueva disposición adicional, decimonovena, a la Ley 27/2014, relativa a la determinación de la base imponible del grupo fiscal. Expone dicha enmienda lo siguiente:

se establece una medida para el periodo impositivo 2023 consistente en la no inclusión del 50 por ciento de las bases imponible individuales negativas de las entidades integrantes de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal en la determinación de la base imponible consolidada de dicho grupo. El mencionado porcentaje no incluido en 2023 podrá ser compensado de la base imponible positiva del grupo fiscal en los años sucesivos, por lo que la medida tiene un efecto de anticipación de impuestos, pero no conlleva una variación en la tributación del grupo fiscal.

Esta certera descripción del objeto de la enmienda no está acompañada de una justificación, si bien parece traslucirse la de naturaleza recaudatoria.

8.1. La base imponible del grupo fiscal en 2023

La base imponible del grupo fiscal se determina, de acuerdo con lo previsto en el artículo 62 de la Ley 27/2014, mediante la suma de los siguientes conceptos:

- Las bases imponible individuales, correspondientes a todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, sean positivas o negativas.
- Las eliminaciones.
- Las incorporaciones de las eliminaciones.
- La minoración por reserva de capitalización.
- La minoración por dotaciones por deterioro de créditos, referidas al grupo fiscal.
- La compensación de las bases imponible negativas del grupo fiscal.
- La compensación de las bases imponible negativas preintegración.
- La minoración o aumento por reserva de nivelación.

Pues bien, con efectos, exclusivamente, para los periodos impositivos que se inicien en 2023, las bases imponible negativas individuales, tanto de la entidad dominante como de las dependientes, se tomarán en su mitad ya que, de acuerdo con la nueva disposición adicional decimonovena.¹, «la suma se referirá a las bases imponible positivas y al 50 por ciento de las bases imponible negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal...». Se trata, bien se ve, de una norma que reconfigura la composición de la base imponible del grupo fiscal, pero que no afecta a su perímetro ni a la determinación de las bases imponible individuales.

Por tanto, los grupos fiscales en los que, alguna o algunas de las entidades sufran bases imponible individuales negativas, verán aumentada su tributación. Por el contrario, aquellos otros en los que no se presente tal circunstancia, no sufrirán tal aumento.

No se deriva de ello que la medida suponga la tributación sobre las pérdidas, por más que implique un trato discriminatorio, como así lo muestra un sencillo ejemplo:

Ejemplo 1

Grupo A. No tiene entidades con bases imponibles negativas.

- Renta del grupo: 100.
- Bases imponibles individuales: 60 (D), 20 (d1), 15 (d2), 5 (d3).
- Base imponible del grupo: $60 (D) + 20 (d1) + 15 (d2) + 5 (d3) = 100$.

Grupo B. Tiene entidades con bases imponibles negativas.

- Renta del grupo: 100.
- Bases individuales: 100 (D), 20 (d1), 60 (d2), -80 (d3).
- Base imponible del grupo: $100 + 20 + 60 - 40 (-80/2) = 140$.

Puede apreciarse que los dos grupos tienen la misma renta (100) y que el grupo B, en 2023, deberá tributar sobre una base imponible mayor que el grupo A.

Define Neumark (1974, p. 159) el principio de igualdad en la imposición, indicando que «las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo». El ejemplo propuesto describe una quiebra de este principio.

Esta quiebra, sin embargo, se alivia a lo largo de los diez periodos impositivos sucesivos, en la forma que más adelante se expone.

La regla de no integración se proyecta respecto del 50 % de la base imponible individual negativa. No afecta, por tanto, a las eliminaciones. No obstante, cuando la base imponible individual negativa se haya producido como consecuencia de una operación interna, cabe interpretar que, a tenor del artículo 64 de la Ley 27/2014, el importe de la eliminación debería acompañarse a aquella, por cuanto dicho precepto dispone que las eliminaciones se realizarán «siempre que afecten a las bases imponibles individuales».

Es fácil intuir que, para paliar esta suerte de tributación anticipada, el grupo fiscal podría tender a equilibrar los resultados de las diferentes entidades que lo componen, de manera tal que no sufriera base imponible negativa ninguna de ellas, disminuyendo, correlativamente, las bases imponibles positivas de otra u otras. No sería apropiado conseguirlo median-

te maniobras irregulares, tales como operaciones entre entidades del grupo concertadas a precios distintos a los de mercado ni, probablemente, tampoco a través de operaciones de reestructuración ni, por supuesto, tergiversando las normas contables, artificios todos ellos ajenos a las buenas prácticas que, naturalmente, son las seguidas con generalidad por los grupos, pero sí, desde luego, mediante una redistribución de las actividades entre las diversas entidades que en ellos se integran. Sobre el papel es sencillo, pero en la práctica, seguramente, no lo será, porque podría causar ineficiencias de la más diversa índole.

Con todo, desde una perspectiva puramente recaudatoria, es interesante recordar que las expectativas derivadas del establecimiento del denominado «gasto estimado del 5 %», ha procurado 333 millones de euros, según el Informe de recaudación de la Agencia Tributaria, de noviembre de 2022, cifra muy inferior a la que cabía esperar en atención a las cifras de dividendos y plusvalías de cartera exentas previas a la introducción de la modificación normativa, lo que indica que se han debido producir reacciones financieras.

De esta manera, la nueva norma, al menos en teoría, puede incidir en la organización de las actividades económicas, lo que es contrario al principio de neutralidad, sistemáticamente propuesto como básico en la práctica totalidad de los informes que se han formulado en relación con el impuesto sobre sociedades. En fin, la modificación normativa desmerece el régimen de consolidación fiscal por cuanto, de una parte, choca con la consideración del grupo fiscal como contribuyente y, de otra, introduce unas complejidades notables, sin que sea útil para cercenar ciertas vías de planificación fiscal que se han venido asociando a dicho régimen.

El régimen de consolidación fiscal, inaugurado por el Real Decreto-Ley 15/1977 (sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública), ha sido, ciertamente, el escenario o el trasfondo en el que se han desenvuelto los conflictos más sonados, sustanciados ante los tribunales de justicia, y su gestión y aplicación se han revelado singularmente complejas. Tal vez, la modificación normativa haya tenido la intención de morigerar tales deficiencias, pero no es posible concluir que lo haya logrado, antes bien, ha introducido mayor complejidad.

Posiblemente, como bien se desliza en la enmienda que introdujo la nueva disposición adicional, la modificación normativa responda a un legítimo y estimable propósito recaudatorio, el cual, sin embargo, podría haberse logrado por otras vías más idóneas. En efecto, llamar a la puerta de los grupos fiscales en los que alguna o algunas de las entidades que los conformen sufran pérdidas, para que soporten el «efecto de anticipación de impuestos», no puede inscribirse en el elenco de las técnicas tributarias más depuradas, por más que el régimen de consolidación fiscal, aun con tal restricción, continúe siendo más beneficioso que el general.

8.2. La base imponible del grupo fiscal en periodos impositivos sucesivos

A causa de la exclusión de la mitad de las bases imponibles individuales negativas, quedará un importe no integrado en la base imponible del grupo fiscal. Pues bien, este importe

se tomará en consideración para determinar la base imponible de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, por partes iguales, de acuerdo con lo previsto en la nueva disposición adicional decimonovena.², la cual ordena la integración de tal importe en la base imponible del grupo fiscal «incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo».

De esta manera, al esquema precedente de determinación de la base imponible del grupo fiscal, habrá que añadir, durante esos diez periodos impositivos, un nuevo componente, a saber, la adición, de carácter negativo, por décimas partes, de la mitad de las bases imponibles individuales negativas correspondientes a los periodos impositivos iniciados en 2023.

Esta adición se efectuará cualquiera que fuere el signo o importe de las bases imponibles individuales, habidas en esos diez periodos impositivos, por las entidades que sufrieron las bases imponibles individuales negativas en 2023 y sin que esté sujeta a limitación alguna. La adición va referida al conjunto de bases imponibles negativas no incorporadas en 2023, de manera tal que las sucesivas adiciones, con carácter negativo, se predicen indistintamente, sin que proceda una identificación referida a cada una de las entidades afectadas.

La mitad de las bases imponibles individuales negativas habidas por cualesquiera entidades del grupo fiscal en 2023, se integra en la base imponible del mismo de 2023, pudiéndose derivar de ello una base imponible negativa del grupo fiscal. Esta base imponible negativa será susceptible de compensación, indefinidamente, pero sujeta a límites, de acuerdo con lo previsto en el artículo 66, en relación con el artículo 26.1 y la disposición adicional decimoquinta, de la Ley 27/2014.

De la integración en la base imponible del grupo fiscal de la décima parte de las bases imponibles negativas individuales habidas en 2023, podría derivarse, igualmente, una base imponible negativa del grupo fiscal. Esa base imponible negativa del grupo fiscal, así determinada, se compensará tomando en consideración los límites mencionados en el párrafo anterior.

Se observa, pues, que pueden coexistir dos vías de compensación, una por décimas partes sin sujeción a límites y otra indefinida, sujeta a límites, que tienen su origen en las bases imponibles individuales negativas correspondientes a 2023.

8.3. Abandono del grupo fiscal

Las entidades del grupo fiscal que sufrieron bases imponibles negativas en 2023 no asumirán el derecho de compensación, con ocasión de abandonar aquel.

Por tanto, el abandono del grupo fiscal por parte de la entidad que sufrió la base imponible individual negativa es irrelevante, a los efectos de la formación de la base imponible de aquel.

Sin embargo, si el grupo fiscal, por causa de la integración de la mitad de la base imponible individual negativa, sufrió una base imponible negativa en 2023, la misma, en la parte que estuviere viva, sí será asumida por las entidades que lo abandonan, de acuerdo con las reglas del artículo 74.1 b).5.º, de la Ley 27/2014, esto es, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

Lo mismo cabe indicar respecto de la base imponible negativa del grupo fiscal derivada de la adición, por décimas partes iguales, de la mitad de la base imponible individual negativa.

Puesto que la entidad que abandona el grupo fiscal no asume la parte de la base imponible negativa pendiente de adición, el precio de transmisión de sus acciones deberá reflejar, a la baja, esta circunstancia. La entidad del grupo fiscal que transmitió la participación, ya sea la entidad dominante o una dependiente, neutralizan ese perjuicio, puesto que el grupo fiscal al que pertenecen conserva el derecho de compensación. Por el contrario, los socios minoritarios lo sufren plenamente.

8.4. Extinción del grupo fiscal

En caso de extinción del grupo fiscal o de pérdida del régimen de consolidación fiscal, la cantidad pendiente de adición, con carácter negativo, se tomará en consideración a los efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal en ese su último periodo impositivo, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional decimonovena.³, a cuyo tenor

en el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, el importe de las bases imponibles negativas individuales a que se refiere el apartado primero que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo, se integrará en el último periodo impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal.

Se sigue de ello, que la regla de adición, con carácter negativo, por décimas partes, cede ante el caso de extinción del grupo fiscal o de pérdida del régimen de consolidación fiscal, incluso cuando el grupo fiscal se extinga por causa de que la entidad dominante adquiera la condición de dependiente o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida al régimen fiscal especial.

De esa adición, con carácter negativo, podría resultar una base imponible negativa. Esta base imponible negativa se distribuirá entre las entidades del grupo fiscal que contribuyeron a su determinación, las cuales asumirán el derecho a la compensación, en los términos previstos en el artículo 74.1.5.º de la Ley 27/2014. Por tanto, las entidades que tuvieron una base imponible individual negativa en 2023 asumirán la cantidad pendiente de adición. Ahora bien, si estas entidades abandonaron el grupo fiscal con anterioridad, no

es claro determinar las entidades que deban asumir la base imponible negativa. La equidad apunta a la entidad o entidades que sufrieron la base imponible negativa en 2023, aun cuando no pertenecieran al grupo fiscal en el momento de su extinción. Mas también podrían sostenerse otras alternativas, tales como la distribución entre las entidades pertenecientes al grupo fiscal en el momento de la extinción o, simplemente, la no pertinencia, en absoluto, de la asunción del derecho a la compensación.

Seguramente, las dificultades apuntadas derivan de que la modificación normativa que se comenta desmerece el principio de continuidad, en el sentido propuesto por Neumark (1974, p. 432), en cuanto no está inserta «en el marco de reformas generales y sistemáticas ni sirve a la capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición».

Los comentarios precedentes se complementan con un conjunto de casos prácticos.

Casos prácticos. Grupo D (dominante), d1, d2, d3 (dependientes)

Caso n.º 1. La suma de las bases imponibles individuales en 2023 es positiva.

- Bases individuales 2023: 100 (D), 20 (d1), 60 (d2), -80 (d3).
- Base imponible del grupo 2023: $100 + 20 + 60 - 40 (-80/2) = 140$.

Sin la modificación normativa la base imponible del grupo hubiera sido 100.

En los diez periodos impositivos sucesivos se adicionará al grupo fiscal: $-4 (40/10)$.

Comentario: la base imponible individual negativa se integra, en su mitad, en 2023, y la otra mitad en los diez periodos impositivos sucesivos.

Caso n.º 2. La suma de las bases imponibles individuales en 2023 es negativa.

- Bases imponibles individuales 2023: 100 (D), 20 (d1), 60 (d2), -400 (d3).
- Base imponible del grupo 2023: $100 (D) + 20 + 60 - 200 (-400/2) = -20$.

Sin la modificación normativa la base imponible del grupo hubiera sido -220.

Adición en los diez periodos impositivos sucesivos al grupo fiscal: $-20 (-200/10)$.

Compensación indefinida al grupo fiscal sujeta a límite: -20.

Comentario: podrán coexistir dos sistemas de compensación.

Caso n.º 3. Concurrencia de bases imponibles pendientes de compensación en el grupo fiscal.

- Bases imponibles individuales 2023: 100 (D), 20 (d1), 60 (d2), -80 (d3).
- Base imponible negativa del grupo pendiente de compensación anterior a 2023: -30.
- Base imponible del grupo 2023: $100 + 20 + 60 - 40 (-80/2) - 30 (140/25\% = 35) = 110$.

Comentario: el aumento de la base imponible previa del grupo fiscal, como consecuencia de la modificación normativa, ha permitido elevar el límite a efectos de la compensación de bases imponibles negativas, en 2023.

Caso n.º 4. La suma de las bases imponibles individuales en 2023 es negativa.

- Bases imponibles individuales 2023: 0 (D), 0 (d1), 0 (d2), -400 (d3).
- Bases imponibles individuales 2024 y siguientes: 0 (D), 2 (d1), 8 (d2), 10 (d3), iguales.
- Base imponible del grupo 2023: $0 (D) + 0 (d1) + 0 (d2) - 200 (-400/2) (d3) = -200$.
- Base imponible del grupo fiscal en los diez periodos impositivos sucesivos: $0 (D) + 2 (d1) + 8 (d2) + 10 (d3) - 20 (-200/10) = 0$.

La base imponible negativa del grupo de 2023 comenzará a compensarse una vez concluida la adición, con carácter negativo, de la mitad de la base imponible individual negativa de 2023. Bajo la constancia de las circunstancias explicitadas a lo largo del tiempo, podrá compensarse anualmente $5 (2 + 8 + 10/25\%)$.

Por tanto, la pérdida de -400 se integra en la base imponible del grupo, por importe de -200, en los diez primeros periodos impositivos a partes iguales y el resto, esto es, -200, a lo largo de los cuarenta periodos impositivos siguientes.

Sin la modificación normativa, la base imponible del grupo fiscal en 2023 hubiera sido: $0 (D) + 0 (d1) + 0 (d2) - 400 (d4) = -400$. En los diez periodos impositivos sucesivos, la base imponible del grupo fiscal hubiera sido: $0 (D) + 2 (d1) + 8 (d2) + 10 (d3) - 5 (20/25\%) = 15$.

En esos diez periodos impositivos se compensarían 50 (5×10) y el resto, esto es, 350, se compensarán a lo largo de los setenta periodos impositivos siguientes.

Comentario: la modificación normativa puede determinar una compensación de la base imponible negativa del grupo de 2023 más acelerada.

Caso n.º 5. Abandono del grupo fiscal.

Mismos datos del caso 4.º.

En 2028, las entidades d1 y d3 abandonan el grupo fiscal.

La entidad d1 no asume derecho de compensación de la base imponible, puesto que no ha registrado bases imponibles negativas.

La entidad d3 asume derecho de compensación, respecto de la base imponible negativa del grupo fiscal a la que contribuyó, pero no respecto de la parte de base imponible individual negativa de 2023 todavía pendiente de adición, con carácter negativo, a la base imponible del grupo fiscal. Por tanto, como quiera que el grupo fiscal no haya podido compensar la base imponible negativa de 2023 y la entidad d3 fue la que sufrió la base imponible individual negativa que determinó aquella, dicha entidad asume -200.

Comentario: la asunción se limita a la base imponible negativa del grupo fiscal pendiente de compensación, a cuya formación contribuyó.

Caso n.º 6. Extinción del grupo fiscal.

Mismos datos del caso anterior. La extinción se produce con efectos del último día del periodo impositivo de 2028.

La base imponible del grupo fiscal correspondiente al último periodo impositivo será: $0 (D) + 2 (d1) + 8 (d2) + 10 (d3) - 20 (-200/10) - 100 (-200 + 5 \times 20) = -100$.

La base imponible del grupo fiscal 2023 fue -200. Esta base imponible negativa no ha sido compensada.

Por tanto, d3 asume una base imponible negativa de -300 (-100 - 200).

Comentario: la entidad que sufrió la base imponible individual negativa asume la totalidad de las cantidades pendientes de compensación, a diferencia de lo que acontece en el caso de que abandonase el grupo.

Caso n.º 7. Base imponible individual negativa generada en operación interna.

Bases imponibles individuales (2023): 100 (D), -80 (d1).

Base imponible del grupo fiscal (2023): $100 (D) - 40 (d1) + 40 (\text{eliminación}) = 100$.

Sin la modificación normativa, la base imponible del grupo fiscal de 2023 hubiera sido:

$$100 (D) - 80 (d1) + 80 (\text{eliminación}) = 100$$

Comentario: cuando la base imponible negativa deriva de una operación interna el efecto práctico de la norma restrictiva es nulo.

En fin, la exclusión de la mitad de las bases imponibles individuales negativas repercute, indirectamente, en numerosas parcelas del impuesto sobre sociedades (Ucelay Sanz, 2023, pp. 65-82).

9. Tipo de gravamen

El tipo de gravamen ha sido modificado, respecto de las empresas de dimensión menor, apelativo enfocado a no confundirlas con las empresas de reducida dimensión, del capítulo XI del título VII de la Ley 27/2014, así como en relación con las denominadas empresas emergentes.

9.1. Empresas de menor dimensión

El artículo 68 de la Ley 31/2022 ha dado nueva redacción al artículo 29.1 de la Ley 27/2014, regulador del tipo de gravamen. El tipo general de gravamen continuará siendo del 25 %, «excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento».

El tipo de gravamen del 23 % no será de aplicación a las entidades que tengan la consideración de patrimoniales, en el sentido del artículo 5.2 de la Ley 27/2014.

La cifra de negocios es un concepto contable, regulado en el Plan General de Contabilidad.

De acuerdo con la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 11.^a del Plan General de Contabilidad, el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

La partida 1, de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad, registra el «Importe neto de la cifra de negocios». Se llega a la misma mediante la suma de las siguientes cuentas: 700 (Venta de mercaderías), 701 (Venta de productos terminados), 702 (Venta de productos semiterminados), 703 (Ventas de subproductos y residuos), 704 (Ventas de envases y embalajes), 705 (Prestaciones de servicios), 706 (Descuentos sobre ventas por pronto pago), 708 (Devoluciones de ventas y operaciones similares), 709 (*Rappels*

sobre ventas). Por tanto, no entran a formar parte del importe neto de la cifra de negocios, entre otras partidas, las integrantes de la 12, «Ingresos financieros», y de la 5, «Otros ingresos de explotación», que comprende los «Ingresos accesorios y otros gastos de gestión corriente» (ingresos por arrendamientos, de la propiedad industrial, de comisiones, servicios al personal, ingresos de cuentas en participación) y las «Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio».

La cifra de negocios se referirá al grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio o al grupo liderado por una persona o un grupo de personas vinculadas, todo ello en los términos del artículo 100.3 de la Ley 27/2014.

Las entidades de nueva creación continuarán beneficiándose del tipo de gravamen del 15 %, durante el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

El tipo de gravamen del 23 % se aplica sobre el importe total de la base imponible, a diferencia de lo que preveía el artículo 114 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004), a cuyo tenor el tipo inferior al general se aplicaba solamente hasta 300.000 euros.

Desde la perspectiva de la sencillez, el tipo de gravamen del 23 % es un paso atrás, en particular porque atrae a un aspecto no controvertido en el impuesto sobre sociedades, cual es la aplicación del tipo de gravamen, las dificultades inherentes a la determinación del importe neto de la cifra de negocios y, sobre todo, las controversias propias de la configuración de la sociedad patrimonial, derivadas de la dificultad de acotar el ámbito de la actividad económica.

Desde el punto de vista de la capacidad económica, debe tenerse en cuenta que aquella se manifiesta en los socios, antes que en la sociedad. Por tanto, una sociedad cuya cifra de negocios no rebase 1 millón de euros, participada por un escaso número de socios, puede revelar una capacidad económica vicaria superior a otra que, participada por numerosos socios, presente una cifra de negocios que lo rebase, aun con mucho (Sevilla Segura, 2004, p. 438).

Mas, incluso, si se ubicase la capacidad económica en sede de las entidades, no se advierte la relación que pueda tener con el importe neto de la cifra de negocios, habida cuenta de que, tomando como índice demostrativo de aquella el resultado contable, bajo el importe neto de la cifra de negocios de 1 millón de euros pueden albergarse sustanciosos beneficios, e inversamente, por encima 1 millón de euros, otros entecos.

9.2. Empresas emergentes

De acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (Ley 28/2022), las entidades que tengan la condición de empresa emergente,

tributarán en el primer periodo impositivo en que, teniendo dicha condición, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan la condición citada, al tipo del 15 por ciento, en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se entiende por empresa emergente, de acuerdo con el artículo 3.1 de la Ley 28/2002, toda persona jurídica, incluida la empresa de base tecnológica, creada al amparo de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, que reúna los requisitos previstos en el artículo 3.1 de la Ley 28/2022:

- Ser de nueva creación, o no siéndolo, que no hayan transcurrido cinco años desde su inscripción registral o siete «en el caso de empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España».
- No haber sido constituida como consecuencia de una operación de reestructuración de «empresas que no tengan la consideración de emergentes».
- No distribuir ni haber distribuido dividendos, o retornos en el caso de cooperativas.
- No cotizar en un mercado regulado.
- Tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en territorio español. Consecuentemente, el tipo de gravamen reducido también se podrá aplicar en relación con las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, lo cual ahuyenta la hipótesis de discriminación incompatible con el Derecho de la Unión Europea.
- No cotizar en un mercado regulado.
- Tener el 60 % de la plantilla con un contrato laboral en España, considerándose como tales en las cooperativas los socios trabajadores y los socios de trabajo.
- «Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable, según lo previsto en el artículo 4».

Adicionalmente, el apartado 2 de dicho artículo establece:

se entiende por empresa de base tecnológica aquella cuya actividad requiere la generación o un uso intensivo de conocimiento científico-técnico y tecnologías para la generación de nuevos productos, procesos o servicios y para la canalización de las iniciativas de investigación, desarrollo e innovación y la transferencia de sus resultados.

La empresa emergente innovadora se define como

[aquella cuya] finalidad sea resolver un problema o mejorar una situación existente mediante el desarrollo de productos, servicios o procesos nuevos o mejorados

sustancialmente en comparación con el estado de la técnica y que lleve implícito un riesgo de fracaso tecnológico, industrial o en el propio modelo de negocio.

Corresponde a la Empresa Nacional de Innovación, SME, SA, evaluar el cumplimiento de los requisitos aludidos. Toda entidad inscrita en el Registro Mercantil, en concepto de empresa emergente, podrá acceder a los beneficios y especialidades legalmente previstos. Sin embargo, respecto de los beneficios fiscales «la Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento y mantenimiento en el tiempo de los requisitos que se establecen en el artículo 3», esto es, los anteriormente enumerados.

Esta previsión responde a la relevancia del incentivo fiscal. La rebaja de 10 puntos porcentuales implica una reducción del 40 % del importe de la cuota íntegra, bien que limitada a cuatro ejercicios. Un sector de la actividad económica se acota y cobija bajo un régimen privilegiado. La extensión que pueda alcanzar ese sector, el control de la pertenencia al mismo, la eficacia del incentivo fiscal y su coste recaudatorio, entre otros aspectos, ameritan una especial dedicación administrativa.

Si se repasan los requisitos del artículo 3.1, se observa que el consistente en «desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable», cae muy lejos de los cometidos centrales de la Agencia Tributaria.

En fin, las entidades que tengan la condición de empresas emergentes no estarán obligadas al pago fraccionado correspondiente al periodo impositivo inmediato posterior a cada uno de los que procedan los beneficios fiscales.

Los incentivos fiscales precedentes son parte de un conjunto más amplio, que comprende el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre la renta de no residentes. Esos incentivos fiscales están destinados, según el preámbulo de la Ley 28/2022,

a la atracción de talento e inversión mediante la creación de ecosistemas favorables al establecimiento de emprendedores o trabajadores a distancia, conocidos como «nómadas digitales», a la creación y crecimiento (*scale up*) de empresas innovadoras, basadas en el conocimiento, de base digital y rápido crecimiento, conocidas como empresas emergentes o *startups* y a la atracción de inversores especializados en la creación y crecimiento de estas empresas, también conocidos como «*business angels*»,

creando un marco fiscal favorable para esas personas. La capacidad económica y, por ende, la igualdad, ceden ante las políticas de reconfiguración del modelo económico.

En el mismo sentido de atracción del talento, la disposición final quinta modifica el artículo 61 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, para facilitar la entrada y permanencia en territorio español a los *trabajadores internacionales*.

Véase, pues, como las fronteras, en ciertos casos y circunstancias, pueden ser permeables y los países acogedores. Muestra de realismo político que, sería deseable, pudiera acompañarse con los mensajes que llegan desde el campo religioso (Santo Padre Francisco, 2022).

10. Amortizaciones fiscales

El régimen fiscal de la amortización ha sufrido dos incidencias, relativas a la promoción de la inversión en elementos patrimoniales relacionados con el ahorro energético y las políticas anticontaminantes.

10.1. Inmovilizados para el ahorro energético

El artículo 22 del Real Decreto-Ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía (Real Decreto-Ley 18/2022), incorpora una nueva disposición adicional, decimoséptima, a la Ley 27/2014, al objeto de establecer la libertad de amortización, en relación con las inversiones realizadas en determinados inmovilizados que procuren un mejor aprovechamiento de los recursos energéticos.

La libertad de amortización versa sobre dos clases de inmovilizados:

- Instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables, de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019 (regula las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica).
- Instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles.

Lo relevante es la protección a las inversiones asociadas a la utilización de energía procedente de fuentes renovables.

Están excluidas de la libertad de amortización:

- La inversión materializada en edificios.
- Las instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación, aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de

marzo, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.

La libertad de amortización podrá aplicarse a los activos «puestos a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022 y que entren en funcionamiento en 2023». La literalidad de la norma parece rechazar la aplicación de la libertad de amortización a las inversiones que hayan entrado en funcionamiento entre 20 de octubre de 2022 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 18/2022) y 31 de diciembre de 2022. En este sentido, la exposición de motivos precisa que «la entrada en funcionamiento de las nuevas instalaciones deberá producirse en el año 2023». Sin embargo, desde la perspectiva del objetivo de la libertad de amortización, esto es, estimular de manera inmediata las inversiones, lo lógico sería admitir la libertad de amortización respecto de esas inversiones. En este sentido, tal vez quepa interpretar que la entrada en funcionamiento en 2023 se configura a modo de un límite temporal máximo, pero no a modo de tiempo acotado a tal efecto.

Por el contrario, la libertad de amortización sí podrá aplicarse respecto de las inversiones decididas antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 18/2022, pero puestas a disposición posteriormente y que entren en funcionamiento en 2023.

Bajo la consideración precedente, las inversiones encargadas a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 18/2022 que entren en funcionamiento en 2024 y siguientes no tendrán libertad de amortización.

La libertad de amortización «se aplicará en los periodos impositivos que se inicien o concluyan en dicho año, esto es, 2023». Por tanto, la libertad de amortización está severamente restringida. En efecto, en sentido habitual, la libertad de amortización implica que, respecto de los activos aptos, el contribuyente podrá aplicar, a efectos fiscales, las deducciones por amortización que estime más adecuadas a sus intereses de esa índole, sin restricciones respecto de los periodos impositivos. Por el contrario, de acuerdo con la literalidad de la norma, únicamente son idóneos los periodos impositivos iniciados o concluidos en 2023. Para periodos impositivos relativos a ejercicios económicos que coincidan con el año natural, la libertad de amortización únicamente podrá ejercitarse en el correspondiente a 2023.

«La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros». Se trata de un límite referido a la magnitud amortizable, no al valor de adquisición del elemento patrimonial adquirido.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014, la libertad de amortización no necesita estar respaldada por la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias. El contribuyente amortizará contablemente de acuerdo con su depreciación efectiva. Para aplicar la libertad de amortización podrá realizar un ajuste negativo a la hora

de determinar la base imponible que, tomando en consideración aquella, no rebase el límite de 500.000 euros, en el bien entendido que la depreciación efectiva a tomar en consideración será la que corresponda a la parte del precio de adquisición que corresponda a dicha cifra.

Ejemplo 2

- Precio de adquisición: 2.000.000.
- Entrada en funcionamiento: 1 de enero de 2023.
- Amortización contable: -400.000 (2.000.000/20%) (2023).
- Libertad de amortización: -500.000 + 100.000 (400.000 × 500.000/2.000.000) (2023).
- Amortización contable sucesiva: -400.000 - 400.000 - 400.000 - 400.000 (2024 a 2027).
- Ajuste libertad de amortización: +100.000 + 100.000 + 100.000 + 100.000 (2024 a 2027).

Durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad debe mantenerse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores.

Por tanto, tratándose de periodos impositivos relativos a ejercicios económicos coincidentes con el año natural, la plantilla media existente en 2022 deberá mantenerse en 2023 y 2024.

En el supuesto de que se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla se deberá proceder a ingresar «la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes».

La cantidad deducida en exceso coincidirá con el ajuste negativo practicado respecto del resultado contable para determinar la base imponible, debido a la libertad de amortización. Aplicando a esa cantidad el tipo nominal de gravamen, se obtiene la cuota íntegra correspondiente. Esa cantidad es igual a la diferencia existente entre la cuota íntegra que hubiera resultado sin aplicar la libertad de amortización y la que efectivamente resultó. Se notará que esa cantidad no coincide con la ventaja que, efectivamente, deparó la aplicación del incentivo fiscal. En efecto, esa ventaja es la diferencia entre la cuota que se hubiera ingresado sin mediar el ajuste por libertad de amortización y la efectivamente ingresada. Bajo esta perspectiva, esa ventaja podrá ser inferior a la cuota íntegra correspondiente a la cantidad deducida en exceso.

El ingreso de la referida cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en el que se haya incumplido la obligación, cualquiera que sea el resultado de la liquidación relativa a ese pe-

periodo impositivo, incluso si, de la misma, se deriva un crédito de impuesto a aplicar en periodos impositivos venideros.

En fin, bastará una mínima disminución de la plantilla media, para que la regularización descrita haya de practicarse.

Una libertad de amortización constreñida a determinados elementos patrimoniales plantea el problema de su identificación. A resolver este problema está dedicado el apartado 6 de la nueva disposición adicional, mediante la remisión a la inscripción en registros técnicos y/o a acreditaciones igualmente técnicas.

El contribuyente justificará, a través de la documentación correspondiente, que el elemento patrimonial en cuestión es apto para quedar afectado a la libertad de amortización.

La cuantía de la inversión y las fechas de puesta a disposición y entrada en funcionamiento deberán probarse por otros medios.

Las entidades de reducida dimensión podrán optar por aplicar a estas inversiones el régimen de libertad de amortización previsto en el artículo 102 de la Ley 27/2014.

Desde la perspectiva puramente cuantitativa, se deberá tomar en consideración que la cuantía de la inversión que puede acceder a la libertad de amortización, propia de las entidades de reducida dimensión es el resultado de multiplicar 120.000 por el incremento de plantilla habido durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento. Por tanto, para incrementos de plantilla superiores a 4,66, será más conveniente la libertad de amortización del artículo 102 de la Ley 27/2014.

Esta libertad de amortización versa sobre «los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas», de manera tal que no presenta los problemas inherentes a la identificación de los elementos patrimoniales susceptibles de acogerse a la misma.

A la vista de lo expuesto, bien se comprende que la notable complejidad de la libertad de amortización prevista en la nueva disposición adicional, decimoséptima, de la Ley 27/2014, contrasta, fuertemente, con la ventaja fiscal que confiere.

10.2. Vehículos eléctricos

El artículo 69 de la Ley 31/2022 ha añadido una nueva disposición adicional, decimocava, a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al efecto de permitir la amortización acelerada de ciertos elementos patrimoniales.

Los elementos patrimoniales afectados son los *vehículos nuevos FCV* (vehículo eléctrico que utiliza exclusivamente energía eléctrica procedente de una pila de combustible de hidrógeno embarcado), *FCHV* (vehículo eléctrico de células de combustible que equipa, además, baterías eléctricas recargables), *BEV* (vehículo eléctrico que utiliza como sistemas de almacenamiento de energía de propulsión exclusivamente baterías eléctricas recargables desde una fuente de energía eléctrica exterior), *REEV* (vehículo eléctrico que, reuniendo todas las condiciones de un vehículo eléctrico de baterías, incorpora además un motor de combustión interna) o *PHEV* (vehículo eléctrico híbrido, provisto de baterías que pueden ser recargadas de una fuente de energía eléctrica exterior, que a voluntad puede ser propulsado solo por su(s) motor(es) eléctrico(s)), según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998.

Estos elementos patrimoniales deben entrar en funcionamiento en los periodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.

La aceleración consiste en la amortización, a efectos fiscales, mediante un coeficiente de amortización que multiplique «por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas».

El artículo 12.1 a) de la Ley 27/2014 establece la tabla de amortización, correspondiendo a los elementos de transporte coeficientes entre el 8 y el 20 %. Por tanto, los elementos patrimoniales beneficiados por la aceleración podrán amortizarse, a efectos fiscales, entre el 16 y el 40 %.

La entidad deberá contabilizar la depreciación que técnicamente procediere. El exceso, hasta el límite fijado, motivará un ajuste negativo en la base imponible, que se recuperará a lo largo del proceso de amortización.

Se notará que, a diferencia de la amortización libre de los inmovilizados energéticos, la base de cálculo de la amortización acelerada abarca todo el precio de adquisición.

Ejemplo 3

- Vehículo susceptible de amortización. Valor de adquisición: 20.000 euros.
- Amortización técnica: 2.000 (20.000/10 %), durante 10 periodos impositivos.
- Ajuste negativo: -2.000 (20.000/20 % - 20.000/10 %), durante los cinco periodos impositivos primeros.
- Ajuste positivo: 2.000, durante los cinco periodos impositivos siguientes.

11. Régimen fiscal de las Islas Baleares

A las particularidades forales y al régimen fiscal de Canarias se une, aunque con carácter temporal, el Régimen fiscal de las Illes Balears. De esta manera, el impuesto sobre sociedades amplía su fragmentación territorial, si bien con distinto alcance.

11.1. Introducción

Advierte el preámbulo de la Ley 31/2022, que «se introduce un Régimen fiscal especial de las Illes Balears, con efectos para los periodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028». No se explicitan las razones justificativas de esta medida.

El apartado uno de la disposición adicional septuagésima de la Ley 31/2022, bajo el título, «Régimen Fiscal de las Islas Baleares», establece:

el objeto de este régimen es la regulación del régimen fiscal especial de las Illes Balears previsto en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, en reconocimiento del hecho específico y diferencial de su insularidad, mediante el establecimiento de medidas de orden fiscal, con especial atención a ciertos sectores.

La disposición adicional sexta.5 del Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares señala que «el Estado velará para que cualquier mejora relativa al régimen económico o fiscal de los territorios insulares establecida por la Unión Europea, con excepción de las que vengan motivadas exclusivamente por la ultraperifericidad, sea aplicable a las Illes Balears».

La Unión Europea no ha establecido *mejora* alguna concerniente al régimen fiscal de los territorios insulares, por más que sean insulares las regiones ultraperiféricas (Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las Islas Canarias), respecto de las cuales el artículo 349 del TFUE sí anuncia medidas que podrán referirse, entre otras, a *la política fiscal*. Las Islas Baleares no forman parte de las regiones ultraperiféricas.

El Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears no tiene su fundamento o apoyo en el Derecho de la Unión Europea. Antes bien, el apartado seis de la disposición adicional septuagésima de la ley contiene un conjunto de previsiones concernientes a la adecuación de los incentivos fiscales que establece al régimen fiscal especial al Derecho de la Unión Europea, en particular a las reglas relativas a las ayudas de Estado. En consecuencia, tampoco puede entenderse a modo de ejecución o cumplimiento de lo previsto en el Estatuto de Autonomía.

El fundamento del Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears es, sencillamente, como el de cualquier otra ley tributaria, la potestad originaria de establecer tributos a que se refiere el artículo 133.1 de la Constitución. El legislador ordinario ha decidido su establecimiento, sin estar a ello obligado ni por el Derecho de la Unión Europea ni por el Estatuto de Autonomía.

En esta línea, cabe observar que en Córcega existe un estímulo fiscal, a modo de deducción por inversiones, del 20 o 30 %, según los casos y empresas.

El régimen fiscal especial afecta al impuesto sobre sociedades, al impuesto sobre la renta de las personas físicas y al impuesto sobre la renta de no residentes, a diferencia del Régimen Especial de Canarias, que también abarca la imposición indirecta, y se concreta en dos medidas, a saber, la «Reserva para inversiones en las Illes Balears» y la «bonificación del 10 por ciento de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears».

Puesto que, en definitiva, el régimen fiscal especial consiste, pura y simplemente, en dos incentivos fiscales, su establecimiento a través de la Ley de presupuestos está habilitado por la disposición final novena.2 de la Ley 27/2014, a cuyo tenor aquella ley puede establecer «los incentivos fiscales pertinentes en relación a este impuesto cuando así fuere necesario para la ejecución de la política económica». En fin, un régimen fiscal especial propiamente dicho, no hubiera tenido cabida constitucional en la Ley de presupuestos, en atención a lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución.

11.2. Reserva para inversiones

La reserva para inversiones consiste en una reducción de la base imponible en el importe del 90 % de los beneficios no distribuidos, imputables a los establecimientos situados en las Islas Baleares, que se reinviertan en ellas.

Lo decisivo, por tanto, no es la residencia del contribuyente, sino el origen territorial del beneficio, para lo cual se debe disponer de un *establecimiento* en las Islas Baleares. Por tanto, las entidades cuyo domicilio fiscal no se halle en las Islas Baleares también podrán disfrutar de este incentivo fiscal.

La norma no define ni describe lo que deba entenderse por *establecimiento*. Para colmar este vacío, a la espera de un desarrollo reglamentario, será útil acudir a las reglas determinantes de la existencia de un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 22.3 de la Ley 27/2014, así como al concepto mercantil de sucursal. Debe descartarse, por tanto, que la mera entrega de bienes o la prestación de servicios en las Islas Baleares permitan disfrutar del incentivo fiscal. Será necesaria una presencia física, pero no que el contribuyente tenga su domicilio fiscal en el territorio balear.

Una vez concretada la existencia de un *establecimiento*, procede determinar la renta imputable al mismo. A estos efectos, la norma establece que «se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en las Illes Balears los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas».

Esta regla se refiere a la naturaleza de la renta, pero no a su adscripción al establecimiento. Para colmar este vacío, podría acudirse, por analogía, a lo previsto en el artículo 33.2 de la Ley 27/2014, el cual circunscribe las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla a las que «correspondan a actividades que determinen en dichos territorios el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos». En esta línea se pronuncia, en relación con la reserva para inversiones en Canarias, el artículo 5 del Real Decreto 1758/2007 (Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria).

Tras determinar el importe de la renta imputable al establecimiento, procede precisar la porción del beneficio no distribuido imputable a aquel. La lógica indica que bastará una regla de tres en la que los términos de esta sean dicho importe, el de la renta total y, obviamente, el del beneficio no distribuido. Se trata, bien se comprende, de magnitudes contables, no moduladas por las normas fiscales inherentes a la determinación de la base imponible.

Por beneficio no distribuido se entiende el destinado a «nutrir las reservas, excluida la de carácter legal», minorado en la renta derivada «de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiere determinado la materialización de la reserva para inversiones», así como la relativa a «los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios».

Conocido el beneficio no distribuido imputable al establecimiento ubicado en las Islas Baleares, el importe de la reducción de la base imponible será el 90 % del mismo.

A partir de ahí, el perfeccionamiento del incentivo fiscal exige el cumplimiento de un conjunto de requisitos, relativos al mantenimiento de la reserva para inversiones y a su materialización. Así, «la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa». En efecto, la reserva para inversiones debe «materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma», en alguna o algunas de los tres tipos de inversiones relacionadas en la norma: a) «la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible [exceptuadas las marcas y conocimientos no patentados], de elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio de las Illes Balear»; b) «los gastos de investigación y desarrollo derivados de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a

que se refiere el artículo 35.1 y 2 de la Ley 27/2014»; c) «la creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones anteriormente citadas, que se produzca dentro de un periodo de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de las mismas»; d) «la suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad», que realicen las inversiones anteriormente citadas.

Requisito común de todas estas inversiones es que los elementos patrimoniales en que consistan «deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago balear, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio balear». Respecto de determinados elementos patrimoniales se establecen reglas concernientes a su relación con el territorio del archipiélago balear.

Los elementos patrimoniales en los que se haya materializado la reserva para inversiones «deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso», como regla general sujeta a ciertas excepciones.

La reserva para inversiones en las Islas Baleares se relaciona con otros aspectos del impuesto sobre sociedades, en la siguiente forma:

- No podrá determinar una base imponible negativa.
- No se tomará en consideración, a los efectos de las reservas de capitalización (art. 25 de la Ley 27/2014) y de nivelación (art. 105 de la Ley 27/2014).
- Los elementos patrimoniales afectos no darán lugar a la aplicación de los incentivos fiscales para incentivar la realización de determinadas actividades (capítulo IV del título VI de la Ley 27/2014).

11.3. Bonificación para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras

La bonificación versa sobre los rendimientos derivados de las actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras. Están excluidas las actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón. No parecen estar incluidas las actividades de prestación de servicios.

Podrán ser beneficiarios de ella los contribuyentes con domicilio fiscal en el archipiélago balear, así como los que operen en el mismo mediante establecimiento permanente o sucursal, en relación con los beneficios imputables a las actividades realizadas en las Islas Baleares.

La bonificación es del 10 % de la porción de cuota íntegra que corresponda a los beneficios citados.

Es requisito para aplicación de la bonificación, en cada periodo impositivo, que la plantilla media de la entidad no sea inferior a la plantilla media correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo en que tenga efectos la bonificación. El incremento de la plantilla media motiva un aumento de la bonificación del 25 %.

La bonificación afecta al impuesto sobre sociedades, al impuesto sobre la renta de no residentes y al impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuyos contribuyentes determinen el rendimiento por el método de estimación directa.

11.4. Adecuación al Derecho de la Unión Europea

Como se ha indicado anteriormente, el régimen fiscal especial, integrado por dos potentes incentivos fiscales constreñidos a los contribuyentes que realicen actividades económicas realizadas en el archipiélago balear ha de adecuarse al Derecho de la Unión Europea, en particular a las normas relativas a las ayudas de Estado (Domingo, 2020), a tenor de lo previsto en los artículos 107, 108 y 109 del TFUE.

A estos efectos, el apartado seis de la disposición adicional septuagésima, «Adecuación de la reserva para inversiones y del régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras al Derecho de la Unión Europea y control y seguimiento de su aplicación», establece que los dos incentivos fiscales deberán ajustarse a lo previsto en los reglamentos de la Comisión, dictados al amparo de lo previsto en los artículos 107 y 108 del TFUE, concernientes al caso: 360/2012, 1407/2013, 1408/2013 y 707/2014, así como a los reglamentos que pudieren sucederles.

La convocatoria que la norma nacional hace a la norma comunitaria no debe ocultar que la sujeción de los dos incentivos fiscales a las previsiones de la segunda, en materia de ayudas de Estado no dimana de la Ley de presupuestos, sino del TFUE. Sin embargo, sitúa a los contribuyentes en la tesitura de calcular que el importe de la minoración de la deuda tributaria, provocada por los dos incentivos fiscales, no rebase los límites cuantitativos previstos en las normas comunitarias «a lo largo de un periodo de tres años». A estos efectos, debe considerarse que el artículo 3 del Reglamento (UE) 1407/2013, de la Comisión, califica como *ayudas de mínimis* a las que no excedan de 200.000 euros «durante cualquier periodo de tres ejercicios fiscales». Estas ayudas de Estado están exentas de la notificación prevista en el artículo 108.3 del TFUE.

En este sentido, el número 2 de la disposición adicional septuagésima prevé que «a efectos del cálculo de los límites establecidos por los Reglamentos a que se refiere el número 1 anterior, el cómputo del beneficio fiscal se determinará reglamentariamente», el número 3

que los contribuyentes beneficiarios «deberán presentar una declaración informativa relativa a las distintas medidas o regímenes de ayudas percibidas» y, en fin, el número 4, tipifica como infracción «la superación de los límites de acumulación de ayudas... cuya sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 20 por ciento del exceso».

De esta manera, la normativa comunitaria habrá de ser tomada en consideración por los propios contribuyentes, en la forma en como se explicará en la norma reglamentaria venidera.

11.5. Significación de política económica

La reserva para inversiones es un incentivo fiscal que, bajo la denominación de previsión para inversiones, estuvo en vigor para los contribuyentes del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, hasta la reforma fiscal de 1978, aprobada en el contexto de los pactos de la Moncloa.

El *Informe sobre el Sistema Tributario Español*, realizado en 1973 por el Instituto de Estudios Fiscales, bajo la dirección de Fuentes Quintana, recomendó suprimir, por razones de eficacia, la previsión para inversiones. Y así lo hizo la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Reapareció, 16 años después, con la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Ley 19/1994), bajo la denominación de reserva para inversiones en Canarias, limitado, por consiguiente, a esa comunidad autónoma.

En el presupuesto de beneficios fiscales de la Ley de presupuestos no consta una estimación del importe de los dos incentivos fiscales que configuran el régimen fiscal especial de las Islas Baleares. La referencia más cercana es la reserva para inversiones en Canarias (270 millones €) y la bonificación por venta de bienes corporales en Canarias (25 millones €). No obstante, la incidencia de la normativa comunitaria relativa a ayudas de Estado desaconseja extraer conclusiones miméticas.

Si bien en términos absolutos el importe de los dos incentivos fiscales no será significativo, el aligeramiento de la carga tributaria que la reserva para inversiones procurará a los contribuyentes beneficiarios sí lo será. Dejando de lado las cantidades aplicadas a la reserva legal, la reserva para inversiones supone rebajar la carga fiscal alrededor del 90 %, lo que implica la casi desaparición de la tributación respecto de los impuestos afectados, en la medida en que el importe del incentivo fiscal no se vea limitado por las normas comunitarias relativas a las ayudas de Estado.

En cuanto a limitados a un grupo determinado de contribuyentes, por razón del territorio en el que realizan sus actividades y de la naturaleza de sus rentas, los dos incentivos fiscales podrían perturbar el principio de generalidad de la imposición y, por ende, el de igualdad, en el sentido expuesto por Neumark, a menos que, en palabras del hacendista

alemán, sean «inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria».

Ciertamente, al estar circunscritos a los contribuyentes que realicen actividades económicas en el archipiélago balear, los dos incentivos fiscales podrían enlazar con la política económica consistente en promover el desarrollo económico de zonas o territorios deprimidos. En este punto, debe tenerse en cuenta que la Comunidad Autónoma de las Illes Balears tuvo en 2020 una renta per cápita inferior a la media nacional, pero también que otras ocho comunidades autónomas estaban por detrás de ella. ¿Se ha sentado un precedente expansivo?

En fin, el apartado siete de la disposición adicional septuagésima establece que «anualmente se realizará un informe de seguimiento de la aplicación de los beneficios fiscales y en 2028 se realizará un control de eficacia que permita conocer el logro de los objetivos económicos perseguidos por los beneficios fiscales». ¿Se está ante un mandato coherente con la buena gestión de los incentivos fiscales? o, inversamente, ¿se trata de la palanca que abre paso a su obligada continuidad? Ciertamente, la remoción de las ventajas fiscales ha revestido, en todo tiempo y lugar, notables dificultades (Eisenstein, 1983).

12. Régimen fiscal de Canarias

El apoyo fiscal, inherente a la consideración de Canarias como región ultraperiférica, debe hacerse en modo tal que se salvaguarde la efectividad del «principio de estancueidad geográfica», establecido en el artículo 28 de la Ley 19/1994. En este sentido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.1 a) de la Ley 19/1994, el tipo especial de gravamen del impuesto sobre sociedades del 4 %, establecido en su artículo 43 en favor de las entidades registradas en la Zona Especial Canaria (ZEC), se aplica a «aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria». A tal efecto, el artículo 44 de dicha ley establece una fracción, en cuyo numerador se inscriben las operaciones realizadas en el ámbito geográfico canario y en el denominador, las totales.

Las reglas relativas a la adscripción de las operaciones al ámbito territorial de la ZEC, esto es, el territorio de las islas Canarias, son básicas para determinar la parte de la base imponible que tributará al 4 %.

La disposición final séptima de la Ley 31/2022 ha establecido ciertas precisiones en relación con la parte de base imponible de las entidades registradas en la ZEC que podrá tributar al tipo especial de gravamen del 4 %, previsto en el artículo 43 de la Ley 19/1994. A tal efecto, ha dado nueva redacción a los artículos 42 y 44 de la Ley 19/1994. Con el mismo objeto, la disposición final decimosexta de la Ley 31/2022 ha añadido un artículo, 50 bis, al Reglamento de la Ley 19/1994.

La nueva redacción del artículo 44.1 de la Ley 19/1994, además de establecer ciertas precisiones en relación con el transporte aéreo, tipifica como operaciones realizadas en el ámbito ZEC, de una parte,

la cesión de derechos de uso o explotación de aplicaciones informáticas, de derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos del contribuyente o de sus productos, y de derechos de propiedad intelectual, así como su transmisión a entidades no vinculadas, creados por la entidad en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, en la proporción que se encuentren situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

Y, de otra, las relativas a mercancías que no hayan pasado materialmente por territorio canario, con tal de que

se hayan organizado, dirigido, contratado y facturado desde el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, y al menos el noventa por ciento de los gastos en los que se incurra para la realización de tales operaciones, excluidos el coste de adquisición de los bienes corporales entregados y los asociados al transporte y al tráfico de los mismos, se correspondan con la utilización de los medios personales y materiales de la entidad situados en Canarias.

Con ello se amplían notablemente las operaciones que se entienden realizadas en el ámbito ZEC, por cuanto, hasta la fecha, solo se venían considerando

efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria las transmisiones de bienes corporales cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho ámbito o se inicie desde él la expedición o transporte necesario para dicha puesta a disposición.

En lo sucesivo, el beneficio derivado de una operación de compraventa mayorista podrá tributar en sede de la entidad ZEC, aun cuando las mercancías no tengan su origen o destino en el ámbito geográfico de la ZEC, con tal de que concurren los siguientes requisitos:

- La operación mercantil ha debido organizarse, contratarse y dirigirse desde el ámbito geográfico ZEC.
- La facturación ha de realizarse por la entidad ZEC. Este requisito es consecuencia del anterior.
- Los gastos para realizar la operación, al menos en su 90 %, deben tener su origen en la remuneración de medios personales y en la aplicación de medios materiales situados en Canarias. No se requiere que la entidad ZEC asuma el coste de las mercancías ni el de su transporte. Bastará con que soporte los gastos inherentes a las funciones mencionadas.

Puesto que la facturación ha de realizarse por la entidad ZEC, sus libros de contabilidad registrarán los ingresos derivados de la venta de las mercancías y el coste de las compras. Por tanto, el resultado contable que disfrutará del tipo de gravamen especial reducido del 4 % será el propio de una operación de mayorista.

Los requisitos precedentes tratan de garantizar que la entidad ZEC realice las funciones y asuma los riesgos propios de la operación mayorista. Sin embargo, si dicha entidad pertenece a un grupo mercantil, esos requisitos dibujan una línea muy tenue. Aparece, así, un vehículo que podría colisionar con los criterios de la OCDE y la Unión Europea, en relación con los regímenes fiscales privilegiados o preferenciales.

Se esboza así el riesgo de la ubicación, en sede de las entidades ZEC, de los beneficios de operaciones mayoristas que, racionalmente, no les corresponden, por cuanto, desde una perspectiva económica y financiera, no las hubieran realizado por sí solas. La regla del 90 %, anteriormente descrita, no es suficiente para conjurarlo.

Nótese que este riesgo afecta tanto a las jurisdicciones fiscales extranjeras como a la española, por tanto, al impuesto sobre sociedades.

Los apartados 76 y 77 del Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS observan lo siguiente:

los regímenes de centros de distribución ofrecen un tratamiento fiscal preferencial a entidades cuya actividad principal o exclusiva es la compra de materias primas y productos terminados a otros miembros del grupo, para revenderlos... estos regímenes suscitan inquietudes en cuanto a sus características en términos de compartimentación, y porque pueden dar lugar a una definición artificial de la base imponible.

La ampliación del ámbito de las operaciones que pueden adscribirse a la entidad ZEC podría suscitar las inquietudes mencionadas.

En el mismo sentido, tal ampliación arroja el riesgo de que la entidad ZEC pueda ser entrevista, por las jurisdicciones fiscales extranjeras, como formando parte de los instrumentos «dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios», en el sentido de la letra b) del apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, la cual, como indica su preámbulo, responde a la recepción de los «nuevos parámetros internacionales», en orden a combatir a las denominadas «jurisdicciones no cooperativas».

Con todo, debe tomarse en consideración que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 44.6 de la Ley 19/1994, la cuantía máxima de la base imponible que tributará al tipo de gravamen del 4 % no podrá exceder de 1.800.000 euros, más 500.000 euros por cada puesto de trabajo creado por encima de los previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994, de manera tal que el riesgo apuntado tiene una importancia cuantitativa limitada.

En la misma línea de atenuar tal riesgo, el nuevo apartado 7 del artículo 44 determina:

no se entenderán efectuadas en el ámbito de la Zona Especial Canaria las operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estas.

En fin, la transparencia de la entidad ZEC, en cuanto al intercambio de información con otras jurisdicciones fiscales, está plenamente garantizada, por cuanto al artículo 42.1 de la Ley 19/1994, se ha añadido una nueva letra, c), en cuya virtud las entidades ZEC que realicen operaciones de comercio respecto de mercancías que no pasen materialmente por el ámbito territorial canario, deben suscribir trimestralmente una declaración informativa y llevar el registro de la documentación aduanera correspondiente.

Por último, cabe señalar que este tipo de regímenes fiscales privilegiados entrarán en un nuevo contexto fiscal, a raíz de la imposición mínima global, a la que más adelante se hace referencia.

13. Mecenazgo

Se relacionan las novedades relativas a las actividades prioritarias de mecenazgo y a los acontecimientos de excepcional interés, en el sentido de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002).

13.1. Actividades prioritarias de mecenazgo

La disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 31/2002 establece la relación de las actividades prioritarias de mecenazgo, en el sentido del artículo 22 de la Ley 49/2002. En relación con el fomento de esas actividades, se elevan en 5 puntos porcentuales los porcentajes y límites previstos en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002. En consecuencia, los contribuyentes del impuesto sobre sociedades disfrutarán de una deducción de la cuota íntegra del 40 % (35 % + 5 %) de las donaciones efectuadas a las entidades que realicen tales actividades.

Se consideran actividades prioritarias de mecenazgo las siguientes:

- 1.^a Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.

- 2.^a Las actividades llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.
- 3.^a Las actividades llevadas a cabo por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía en cumplimiento de los fines establecidos por la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía y por el Real Decreto 188/2013, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.
- 4.^a Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España, y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.
- 5.^a Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las pymes españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.
- 6.^a La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de esta ley.
- 7.^a Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de estas.
- 8.^a Las llevadas a cabo por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales para el fomento, promoción, difusión y exhibición de la actividad cinematográfica y audiovisual, así como todas aquellas medidas orientadas a la recuperación, restauración, conservación y difusión del patrimonio cinematográfico y audiovisual, todo ello en un contexto de defensa y promoción de la identidad y la diversidad culturales.
- 9.^a La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS).
- 10.^a La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación vigente y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
- 11.^a La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad realizados por los Organismos Públicos de Investigación Consejo Supe-

rior de Investigaciones Científicas, Instituto de Salud Carlos III, Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas, e Instituto de Astrofísica de Canarias.

- 12.^a El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- 13.^a Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.
- 14.^a La I+D+i en Biomedicina y Ciencias de la Salud de la Acción Estratégica en Salud llevadas a cabo por el CÍBER y CIBERNED.
- 15.^a Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- 16.^a Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del programa de Becas «Oportunidad al Talento», así como las actividades desarrolladas por esta entidad en el marco del Programa de Formación en Competencias y Profesiones Digitales y Tecnológicas «Por Talento Digital».
- 17.^a Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del Perro Guía en el marco del Proyecto 2022-2023 «Avances para la movilidad de las personas ciegas asistidas por perros guía».
- 18.^a Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con estas.
- 19.^a Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para Huérfanos de la violencia de género (Fundación Mujeres).
- 20.^a Las llevadas a cabo por las Universidades Públicas en cumplimiento de los fines y funciones de carácter educativo, científico, tecnológico, cultural y de transferencia del conocimiento, establecidos por la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

13.2. Acontecimientos de excepcional interés

Las disposiciones adicionales quincuagésima octava a sexagésima novena, ambas inclusive, de la Ley 31/2022, concretan los acontecimientos de excepcional interés público, en el sentido del artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Establece ese precepto una deducción del 15 % de los gastos que, «en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano admi-

nistrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento».

Disputaron la Administración tributaria y los contribuyentes afectados respecto del importe de esos gastos. Sostuvo aquella que debía quedar constreñido al coste de los materiales portadores de la propaganda o publicidad y estos que también había de computarse el coste del envase de los productos en los que aquellos se insertaban.

Las sentencias de los tribunales de instancia fueron propicias al criterio de la Administración tributaria y, a la vista de ellas, la DGT dictó la Resolución de 25 de enero de 2018, por la que se aprobó el manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Sin embargo, tales sentencias han sido casadas por el Tribunal Supremo, mediante las Sentencias de 20 de julio de 2021 (recs. núms. 1773/2018 –NFJ083053– y 4081/2018 –NFJ083051–), de 21 de julio de 2021 (rec. núm. 6716/2017 –NFJ083109–), de 2 de noviembre de 2021 (rec. núm. 3274/2019 –NFJ084090–) y de 26 de abril de 2022 (rec. núm. 2897/2019), lo que ha obligado a la DGT a dictar la Resolución de 9 de junio de 2022, en cuya virtud se modifica la de 2018, en el sentido de precisar que «la aplicación de la deducción se ha de realizar tomando como gasto de propaganda y publicidad el coste total de los envases que incorporen el logotipo de los acontecimientos». Así interpretado, el incentivo fiscal confirma su potencia.

Son acontecimientos de excepcional interés público los siguientes:

- Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real.
- La inauguración de la Galería de las Colecciones Reales.
- Centenario del Hockey 1923-2023.
- 60 Aniversario Rally Blendio Princesa de Asturias Ciudad de Oviedo.
- 60 Aniversario del Festival Porta Ferrada.
- Programa EN PLAN BIEN de promoción de estilos de vida saludables para la infancia y la adolescencia.
- 125 aniversario del Athletic Club 1898-2023.
- Ryder Cup 2031.
- 70.^a Edición del «Open Barcelona - Trofeo Conde de Godó» y del «125 aniversario del Real Club de Tenis Barcelona», la celebración del «Open Barcelona - Trofeo Conde de Godó», así como la celebración del «125 aniversario del Real Club de Tenis Barcelona».
- 750 aniversario del Consolat del Mar.

- Congreso de la Unión Internacional de Arquitectos.
- Conmemoración de los 30 años del Festival Internacional Sónar de Música, Creativitat i Tecnologia.
- Programa deportivo RETO DE. Establecido por la disposición adicional decimocava de la Ley 39/2022.

Finalmente, la Ley 28/2022 ha ampliado el plazo de duración, en relación con dos acontecimientos:

- VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2022 (disp. final séptima).
- Programa «Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela (disp. final octava).

14. Asimetrías híbridas

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 (Directiva 2016/1164), fue modificada, en lo concerniente a las asimetrías híbridas, por la Directiva 2017/952. El artículo 1.1 del Real Decreto-Ley 4/2021, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020, añadió el artículo 15 bis a la Ley 27/2014, al objeto de efectuar la pertinente transposición. Quedó pendiente la transposición de lo concerniente a las entidades en atribución.

La disposición final segunda.dos del Real Decreto-Ley 18/2022 completa dicha transposición, añadiendo un nuevo apartado, numerado 12, al artículo 15 bis de la Ley 27/2014, dedicado a regular las asimetrías híbridas relativas a las entidades en atribución, en el sentido del artículo 9 bis de la Directiva 2016/1164.

Establece dicho precepto lo siguiente:

cuando una o más entidades asociadas no residentes que en total tengan un interés directo o indirecto en el 50 % o más de los derechos de voto, intereses de capital o derechos a una parte de los beneficios de una entidad híbrida constituida o establecida en un Estado miembro, estén situadas en una jurisdicción o jurisdicciones que consideren dicha entidad híbrida como persona sujeta a imposición, la entidad híbrida será considerada como residente de ese Estado miembro y tributará por su renta en la medida en que esta renta no tribute de otra forma con arreglo a las leyes del Estado miembro ni de ninguna otra jurisdicción.

El objetivo del artículo 9 bis de la Directiva 2016/1164, según redacción de la Directiva 2017/952, es evitar que las entidades en régimen de atribución puedan servir a modo

de centro de recolección de rentas que, por causa del régimen de atribución, no tributen en sede de las mismas y que tampoco lo hagan en sede de sus miembros, por cuanto la jurisdicción fiscal en la que estos residan no practicará la atribución o imputación, por calificar a la entidad en atribución como contribuyente de la imposición personal sobre la renta. Así pues, dicho precepto neutraliza una asimetría híbrida derivada de la diferente calificación, respecto de la entidad en atribución, realizada por las jurisdicciones fiscales de las residencias de la entidad en atribución y de sus miembros, respectivamente (Martínez-Laguna, 2022).

La norma de transposición, esto es, el artículo 15 bis.12 de la Ley 27/2014 establece:

una entidad en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades, vinculadas entre sí en el sentido del apartado 13 del artículo 15 bis de esta ley, participen directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento y sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta, tributará, en calidad de contribuyente, por las siguientes rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta:

Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

El periodo impositivo coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas.

El resto de rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2.ª del título X 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 congruencia con esta modificación, el artículo 6 de la Ley 27/2014 ha sido dividido en dos apartados, rezando el 2 que «las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el impuesto sobre sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de esta Ley».

En virtud de lo previsto en la nueva norma, las entidades en régimen de atribución deberán tributar, en calidad de contribuyentes, por el impuesto sobre sociedades, respec-

to de ciertas rentas, siempre que concurren determinados requisitos. En consecuencia, el análisis debe proyectarse en una doble vertiente, a saber, los requisitos de aplicación y el contenido del régimen fiscal.

14.1. Requisitos de aplicación

El artículo 15 bis.12 va dirigido a las entidades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la Ley 27/2014, deban tributar en régimen de atribución de rentas.

Para que se aplique el régimen fiscal previsto en el mismo, han de concurrir dos requisitos. Uno, hace referencia a los miembros de la entidad en atribución; otro, a su régimen fiscal, desde la perspectiva del sistema de imposición del país o territorio en el que residen esos miembros.

Por lo que se refiere a los miembros, estos deben tener la naturaleza jurídica de entidad, esto es, persona jurídica, no quedando contempladas, por tanto, las personas físicas. Esos miembros, vinculados entre sí en el sentido del artículo 15 bis.13 de la Ley 27/2014, deben alcanzar un porcentaje de participación del 50 %.

Por lo que se refiere al régimen fiscal, la entidad en atribución ha de ser calificada «como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta». Esa calificación, otorgada por la legislación fiscal del país o territorio en el que residan los miembros, se manifiesta, básicamente, en el régimen fiscal de tales miembros. Si estos no tributan por la renta que afluya a la entidad en atribución, concurrirá tal calificación. Por el contrario, si tributan, no concurrirá.

La no tributación de los miembros ha de derivar, precisamente, de la calificación. Si la no tributación se debiera a otra causa, no se cumpliría el requisito.

En el contexto de un sistema tributario que no gravase, con carácter general, las rentas de los socios de las entidades jurídicas, no cabría indagar si la no tributación de los miembros de la entidad en atribución deriva de la calificación. Tal indagación solo procedería cuando las rentas distribuidas por las entidades fueren imponibles en sede de los socios, sin perjuicio de las técnicas existentes para eliminar o atenuar la doble imposición económica, entre las cuales puede estar la exención.

En el país o territorio en el que residan los miembros de la entidad en atribución podrá, o no, existir una normativa concerniente a la calificación de las entidades no residentes. En los dos supuestos, para aplicar lo previsto en el artículo 15 bis.12, habrá de realizarse la indagación referida, si bien en el primero, la misma se verá sensiblemente facilitada.

Puede suceder que los miembros de la entidad en atribución residan en jurisdicciones fiscales distintas. Naturalmente, habrán de realizarse tantas indagaciones de calificación

como jurisdicciones fiscales. En coherencia, para determinar el porcentaje de participación del 50 %, solamente se tendrá en cuenta el correspondiente a cada miembro que resida en alguna jurisdicción fiscal que califique la entidad en atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta.

14.2. Régimen fiscal

Cuando se presente el requisito de aplicación, la entidad en atribución habrá de tributar, *en calidad de contribuyente* del impuesto sobre sociedades, respecto de las rentas atribuíbles a los miembros cuyos porcentajes de participación hayan sido tomados en consideración, esto es, aquellos que residan en jurisdicciones fiscales que califiquen a la entidad en atribución como «contribuyente por un impuesto personal sobre la renta», en cuanto sobre tales rentas no recaiga tributo alguno.

Estas rentas son «las obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes así como las de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas».

Si las rentas que afluyen a la entidad en atribución estuvieren sujetas a tributación, sea por el impuesto sobre la renta de no residentes o por un impuesto extranjero, dicha entidad no deberá tributar por tales rentas.

Son dos, por tanto, los tributos que pueden recaer sobre las rentas en cuestión. Basta con que lo haga uno de ellos para que la entidad en atribución no deba tributar sobre esas rentas. Es la ausencia plena de tributación lo que determina que la entidad en atribución deba tributar, bajo el cumplimiento, claro está de los requisitos anteriormente mencionados.

Cuando la renta que afluya a la entidad en atribución sea de fuente española, deberá estarse a lo establecido en los artículos 35 y 36 del TRLIRNR.

Si la entidad en atribución desarrolla una actividad económica en territorio español, sus miembros no residentes en territorio español tendrán la consideración de contribuyentes por el impuesto sobre la renta de no residentes, que operan en territorio español mediante establecimiento permanente. En consecuencia, la renta correspondiente estará gravada por ese impuesto. Sobre esa renta, la entidad en atribución no deberá tributar por el impuesto sobre sociedades, aun cuando medie el requisito de *calificación*. Lo harán exclusivamente sus miembros, por el impuesto sobre la renta de no residentes.

Si la entidad en atribución no desarrolla una actividad económica en territorio español, sus miembros no residentes en territorio español tendrán la consideración de contribuyen-

tes por el impuesto sobre la renta de no residentes, que operan sin establecimiento permanente, en la medida en que las rentas que les son atribuibles se entiendan obtenidas en territorio español. Sobre esa renta la entidad en atribución no deberá tributar por el impuesto sobre sociedades, excepto si mediare alguna de las exenciones previstas en el artículo 14 del TRLIRNR.

Así pues, por una renta sujeta pero exenta al impuesto sobre la renta de no residentes, la entidad en atribución deberá tributar por el impuesto sobre sociedades cuando, claro está, concurren los requisitos precedentemente expuestos.

De esta manera, el nuevo artículo 15 bis.12 puede surtir el efecto práctico de recortar alguna de las exenciones del artículo 14 del TRLIRNR. Por ejemplo, la exención a favor de los rendimientos de la deuda pública o de las cuentas de las entidades de crédito. Antes de la aplicación del referido precepto, estas rentas, en cuanto afluyan a un patrimonio adscrito a una entidad en atribución eran atribuidas a sus miembros y disfrutaban de exención. A partir de la nueva norma, la entidad en atribución deberá tributar por esas rentas, en calidad de contribuyente por el impuesto sobre sociedades, cuando concurren los aludidos requisitos.

Este recorte, sin embargo, no encierra disfunción alguna. En efecto, la tributación por el impuesto sobre sociedades en sede de la entidad en atribución subsana el efecto de nula tributación que se producía por la combinación de la exención por el impuesto sobre la renta de los residentes y la no tributación, en sede de los miembros de la entidad en atribución, a causa de la *calificación*.

Ciertamente, podrá producirse un efecto de doble imposición si la renta gravada en sede de la entidad en atribución vuelve a tributar en sede de sus miembros, cuando se distribuya materialmente a los mismos, o bien, a raíz de la disolución de dicha entidad. Ahora bien, este es un problema que ha de resolverse por la jurisdicción fiscal extranjera o mediante la aplicación de lo previsto, en su caso, por un convenio para evitar la doble imposición.

Cuando la renta que afluya a la entidad en régimen de atribución sea de fuente extranjera, habrá de estarse a la tributación que, eventualmente, haya podido soportar en la jurisdicción fiscal de la fuente. La no sujeción o la sujeción con exención determinará que la entidad en atribución deba tributar sobre dicha renta, por el impuesto sobre sociedades, una vez más, bajo el cumplimiento de los requisitos descritos anteriormente. Por el contrario, cuando tal renta se halle sujeta y no exenta a un impuesto destinado a gravarla, no deberá hacerlo, aun cuando la tributación efectiva sea débil.

La entidad en atribución podrá obtener otras rentas, distintas de las afectadas por lo establecido en el artículo 15 bis.12. Estas otras rentas continuarán siendo imputadas en régimen de atribución y, consecuentemente, sobre ellas no tributará la entidad en atribución. Señaladamente, serán las rentas imputables a los miembros residentes en territorio español.

De acuerdo con lo expuesto, la renta en atribución de la entidad puede ser clasificada de la siguiente forma:

Imputable a miembros residentes (1)
Fuente nacional
Actividad económica (2)
Imputable a miembros no residentes
Exención (3)
No actividad económica
No exención (4)
Renta
Gravadas por impuesto extranjero (5)
Imputable a miembros residentes
No gravadas por impuesto extranjero (6)
Fuente extranjera
Gravadas por impuesto extranjero (7)
Imputable a miembros no residentes
No gravadas por impuesto extranjero (8)

- (1) La entidad en atribución no tributa. Lo hacen sus miembros residentes en territorio español, sea por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. No hay asimetría.
 - (2) La entidad en atribución no tributa. Lo hacen sus miembros no residentes por el impuesto sobre la renta de no residentes. No hay asimetría.
 - (3) La entidad en atribución tributa por el impuesto sobre sociedades. Hay asimetría.
 - (4) La entidad en atribución no tributa. Lo hacen sus miembros por el impuesto sobre la renta de no residentes. No hay asimetría.
 - (5) La entidad en atribución no tributa. Lo hacen sus miembros, sea por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Eliminación de la doble imposición mediante normas internas o convenidas. No hay asimetría.
 - (6) La entidad en atribución no tributa. Lo hacen sus miembros, sea por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. No hay asimetría.
 - (7) La entidad en atribución no tributa. Los miembros no estarán sujetos al impuesto sobre la renta de no residentes. No hay asimetría.
 - (8) La entidad en atribución tributa por el impuesto sobre sociedades. Hay asimetría.
-

Ejemplo 4

Sociedad civil:

- Socios: entidad residente en España (20%), entidad residente en Italia (20%), entidad residente en Marruecos (60%). Italia imputa la renta; Marruecos no imputa la renta.
- Fuentes de ingresos: 100 (intereses deuda pública); 200 (renta actividad económica realizada en territorio español); 300 (renta actividad económica realizada en el extranjero; tributa al 10%); 400 (renta actividad económica realizada en el extranjero; exenta).

Tributación:

- Entidad en atribución: $(100 + 400)/60\%/25\% = 75$ (impuesto sobre sociedades).
- Entidad residente en España: $(100 + 200 + 300 + 400)/20\%/25\% = 50$ (impuesto sobre sociedades).
- Entidad residente en Italia: $(200 + 0)/20\%/25\% = 5$ (IRNR, EP).
- Entidad residente en Marruecos: $(200 + 0)/60\%/25\% = 30$ (IRNR, EP).

14.3. Las instituciones de inversión colectiva

El segundo párrafo del artículo 9 bis de la Directiva 2016/1164 excluye del régimen fiscal relativo a las entidades en atribución, previsto en su párrafo primero, a *las instituciones de inversión colectiva*.

Este párrafo no ha sido transpuesto. Es correcto que así haya sido, porque las instituciones de inversión colectiva constituidas en España no tributan en atribución, de manera que no podrá darse el caso de calificación distinta determinante de no tributación. La transposición de tal exclusión únicamente hubiera sido pertinente si las instituciones de inversión colectiva españolas estuviesen sujetas a un régimen de atribución.

Dicho esto, la relación de la referida regla de exclusión con el régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva arroja algunas reflexiones.

La primera es que, en el ámbito de los Estados miembros de la Unión Europea, el régimen de atribución o transparencia, respecto de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva, debe tener una cierta difusión, ya que es lo que subyace a la regla de exclusión.

La segunda es que el régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva españolas procura el efecto fiscal que el artículo 9 bis combate. En efecto, las rentas que afluyan

a la institución de inversión colectiva tributarán al tipo simbólico del 1 %, sin que lo hagan en sus socios o partícipes, mientras no sean distribuidas. No obstante, es difícil que en una institución de inversión colectiva se cumpla el requisito de control del 50 %, excepto por lo que se refiere a las de carácter libre.

La tercera es que la regla de exclusión del segundo párrafo del artículo 9 bis se predica respecto de los fondos de inversión e instituciones de inversión «de amplia titularidad, con una cartera diversificada de valores y sujeto a reglamentación de protección de los inversores en el país en el que esté establecido». Ahora bien, las denominadas instituciones de inversión colectiva libres no cumplen con el criterio de amplia titularidad, ya que basta con 25 accionistas o partícipes que sean clientes profesionales o que realicen un desembolso mínimo inicial de 100.000 euros, sin que, por otra parte, se hallen sujetas al régimen de protección previsto en la Directiva 2009/65, del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM).

El artículo 9 bis ha sido transpuesto correctamente, pero el régimen fiscal de la inversión colectiva procura un instrumento para remansar rentas sin tributación mientras no se distribuyan, lo que, bien se comprende, choca, frontalmente, con el propio espíritu y finalidad de aquel precepto. Ese instrumento es la fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva libres. Nótese que, en estas entidades, debido a la escasa exigencia relativa a la difusión de la participación, puede, ciertamente, presentarse el requisito de participación del 50 %.

En suma, el segundo párrafo del artículo 9 bis de la Directiva 2016/1164 ofrece una oportunidad para reflexionar, hasta el momento no aprovechada, respecto del régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva libres.

14.4. Aplicación en el tiempo

El nuevo precepto se aplicará *con efectos a partir de 1 de enero de 2022*.

Se notará que el texto de la norma no hace referencia a los periodos impositivos, a diferencia de lo que ha venido siendo usual en otras modificaciones normativas, concernientes al impuesto sobre sociedades. Habida cuenta de que el artículo 2.2 de la Directiva 2017/952 establece que «los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2021, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164» y que «aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2022», parece que la interpretación más adecuada es entender que lo previsto en el artículo 15 bis.12 se aplicará respecto de todos los periodos impositivos que finalicen con

posterioridad a 1 de enero de 2022, aun cuando se hubieren iniciado con anterioridad a la publicación del Real Decreto-Ley 18/2022.

15. Modelos de declaración

En 2022 se publicó la Orden HFP/379/2022, de 28 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, se dictaron instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. También se publicó la Orden HFP/604/2022, de 30 de junio, por la que se modifica la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta 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 territorio español, así como el modelo 222, para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades en régimen de consolidación fiscal, y se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

Estas órdenes no alteran la estructura básica de los modelos concernidos, esto es, 200, 220 y 222.

La primera incorpora, básicamente, las modificaciones introducidas por la Ley 11/2021, relativas a:

- La modulación de la exención de dividendos y plusvalías de cartera mediante el gasto estimado del 5%.
- La supresión de la exención de dividendos y plusvalías de cartera relativa al valor de adquisición superior a 20 millones de euros.
- La denominada imposición de salida.
- Los incentivos fiscales a la cinematografía y el audiovisual.
- Las modificaciones del Régimen Fiscal de Canarias. También la regulación, respecto de Canarias, de los incentivos a la cinematografía y el audiovisual, establecida por la Ley 14/2011 (Sanz Gadea, 2022, pp. 5-76).

La segunda modifica el anexo del modelo 222, concerniente a la comunicación de la variación en la composición de los grupos fiscales.

16. Normativa contable

La importancia que la normativa contable tiene para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, en atención a lo previsto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, así como para su adecuada gestión, amerita dar breve cuenta de las novedades habidas en esta materia durante 2022.

16.1. Divulgación de la información país por país

La más relevante, desde la perspectiva de la gestión, ha sido la transposición de la Directiva (UE) 2021/2101, de 24 de noviembre de 2021, por la que se modifica la Directiva (UE) 2013/34, relativa a la divulgación de información concerniente al impuesto sobre sociedades, acometida en la disposición final sexta de la Ley 28/2022, la cual añade una disposición adicional, undécima, a la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas.

La información que debe publicarse versa sobre las actividades económicas realizadas por el grupo multinacional en las distintas jurisdicciones fiscales en las que opera, en línea con lo previsto en la información país por país. Así pues, la información referida podrá ser examinada y valorada por todas las personas. No obstante, podrá omitirse la información cuya divulgación «pueda ser gravemente perjudicial para la posición comercial de las empresas a las que se refiere el informe», si bien «no podrá ser objeto de omisión la información relativa a los territorios fiscales incluidos en los anexos I y II de las Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperados a efectos fiscales».

El impacto de esta divulgación puede ser importante, habida cuenta de la creciente sensibilidad de la opinión pública, concerniente a la tributación soportada por los grupos multinacionales.

16.2. Normativa comunitaria

- Directiva (UE) 2022/2464, de 14 de noviembre, por la que se modifican el Reglamento (UE) 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, en lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas.
- Reglamento (UE) 2022/1491, de la Comisión, de 8 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento (CE) 1126/2008, en lo que respecta a la Norma Internacional de Información Financiera 17, concerniente a contratos de seguro.
- Reglamento (UE) 2022/1392, de la Comisión, de 11 de agosto, por el que se modifica el Reglamento (CE) 1126/2008, en lo que respecta a la Norma Internacional de Contabilidad 12, relativa a la contabilización del impuesto sobre los beneficios.

- Reglamento (UE) 2022/357, de la Comisión, de 2 de marzo de 2022, que modifica el Reglamento (CE) 1126/2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo concerniente a las Normas Internacionales de Contabilidad 1 y 8, relativas, respectivamente, a la presentación de estados financieros y a las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

17. Actividad de las organizaciones internacionales

Los trabajos de la OCDE y de la Unión Europea, plasmados en instrumentos de diversa naturaleza, han venido incidiendo, de manera directa o indirecta, en el impuesto sobre sociedades. En 2022, se ha registrado una notable producción.

17.1. OCDE

17.1.1. Guía de precios de transferencia de la OCDE (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*)

En enero de 2022, la OCDE publicó una nueva edición de la *Guía de Precios de Transferencia*, cuya primera versión data de 1995. La versión de 2022 incorpora los informes aprobados desde la versión de 2017:

- Informe sobre el *Transactional Profit Split Method* (junio, 2018).
- Informe sobre la *Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles* (junio, 2018).
- Informe sobre *Financial Transactions* (febrero, 2020).

17.1.2. Informes relativos a los regímenes fiscales preferenciales (*BEPS Action 5: OECD Marks Continuous Progress on Implementation of Minimum Standard Against Preferential Tax Regimes*)

En 2022 continuaron las revisiones *inter pares* de los regímenes fiscales preferenciales, a la luz de los criterios establecidos en el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS, llevados a cabo por el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales (*Forum on Harmful Tax Practices*, FHTP). El Foro ejecutó, durante 2022, dos procesos de revisión. En el concluido en noviembre, además de la referencia a los nuevos regímenes examinados, se da cuenta del estado de situación de los procesos de revisión ejecutados en relación con la referida

Acción 5. Por lo que hace a España, se anota que, tras la modificación realizada del denominado *patent box*, del artículo 23 de la Ley 27/2014, por el artículo 62 de la Ley 48/2015, este incentivo fiscal no es perjudicial.

17.1.3. Informes país por país (*Country-by-Country Reporting - Compilation of 2022 Peer Review Reports Inclusive Framework on BEPS: Action 13*. OECD, 2022)

El documento referido, emitido en octubre de 2022, recoge los resultados de la quincuagésima revisión *inter pares*. Son 134 jurisdicciones las comprometidas en el establecimiento de la Acción 13. Para cada jurisdicción, la revisión cubre el marco legal y administrativo y el de intercambio de información, así como los aspectos de confidencialidad.

17.1.4. Guía relativa a la información país por país (*Guidance on the Implementation of Country-by-Country reporting: BEPS Action 13*. OECD, 2022)

La guía, publicada en octubre de 2022, tiene por objeto ayudar a las administraciones fiscales y a las empresas multinacionales a aplicar debidamente los requerimientos de la Acción 13 del Proyecto BEPS. Sobre la base del denominado *Model Legislation* de la referida Acción 13, proporciona criterios en relación con las principales cuestiones planteadas por dicha aplicación.

17.1.5. Imposición mínima global. Pilar 2

En relación con la imposición mínima global, se han publicado, en 2022, los siguientes documentos:

- *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.
- *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*.
- *Safe Harbours and Penalty Relief. Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*.
- *GloBE Information Return*.
- *Tax Certainty for the GloBE Rules*.

Los documentos precedentes traen causa del documento *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive*

Framework on BEPS (OECD, 2021) (Calderón Carrero, 2022c; Maroto Serrano, 2022). Se trata de un conjunto, articulado, de reglas y explicaciones destinadas a asegurar que las diversas jurisdicciones fiscales establezcan de manera coherente y ordenada una tributación mínima del 15 %, referida a cada jurisdicción fiscal, de los grupos multinacionales cuya cifra de negocios sea igual o superior a 750 millones de euros.

En septiembre de 2022, el Gobierno de los Países Bajos publicó una declaración conjunta con Alemania, Francia, Italia y España, confirmando la intención de apoyar el establecimiento del Pilar 2, en el contexto de la acción armonizadora, emprendida al respecto, por la Comisión de la Unión Europea: *Joint statement confirming the intention to implement a global minimum tax (Pillar 2)*.

17.1.6. Convenios bilaterales para eliminar la doble imposición (*Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*. OECD, 2022)

El documento, publicado en marzo de 2022 recoge las revisiones *inter pares*, concernientes al estándar mínimo de la Acción 6 del Proyecto BEPS. Las celebradas a partir de 2021 se realizaron de acuerdo con la metodología contenida en el documento, *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Revised Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD 2021*.

17.1.7. Imposición mínima global. Pilar 1

En 2022, la OCDE ha publicado un conjunto de documentos relativos al Pilar 1 (Barreix *et al.*, 2022; Escario, 2022) de la imposición mínima global, que traen causa del documento *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS*:

- *Projet OECD/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier.*
- *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One.*
- *Further progress on two-pillar solution: OECD releases consultation document on the withdrawal of digital service taxes and other relevant similar measures under Pillar One and an implementation package for Pillar Two.*
- *Document de consultation publique Pilier Un – Montant B.*

Un esquema sintético del Pilar 1 se encuentra en el documento *Fact Sheet Amount A*.

17.1.8. Informes fiscales al G20 (*Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Indonesia, OECD, 2022*)

En los meses de julio y octubre de 2022, la OCDE emitió sendos documentos para informar a los líderes del G20 respecto de las tareas ejecutadas en el campo de la fiscalidad internacional. Acompaña a estos documentos un anexo en el que se relacionan los informes emitidos al efecto. En el de octubre, se reseñan los siguientes:

- *Report on Automatic Exchange of Information.*
- *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One.*
- *G20/OECD Roadmap on Developing Countries and International Taxation.*
- *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard.*
- *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax.*
- *Pricing Greenhouse Gas Emissions.*
- *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report.*

17.1.9. Estadísticas fiscales

Pertencen a este dominio los siguientes documentos:

- *Revenue Statistics 2022. The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues.*
- *Corporate Tax Statistics 2022.*
- *Global Revenue Statistics Database.*
- *Tax Policy Reforms 2022. OECD and Selected Partner Economies.*

17.1.10. Cooperación fiscal

Este campo afecta, en particular, a la imposición sobre los beneficios. Son documentos relevantes:

- *Tax Co-operation for the 21st Century: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors.*
- *The Platform for Collaboration on Tax: PCT Progress Report 2022.* Iniciativa conjunta del Fondo Monetario Internacional, la OCDE, el Banco Mundial y las Naciones Unidas en materia fiscal.

17.1.11. Tratados internacionales auspiciados por la OCDE

En el campo del intercambio de información fiscal, se han producido dos convenios:

- *Automatic Exchange of information under the OCDE Model Rules for Reporting by Digital Platforms*. Puesto a la firma en Sevilla, bajo el impulso del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información (OCDE).
- *Model Mandatory Disclosure Rules on Common Reporting Standard Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*. En idéntico contexto.

17.2. Informes y documentos de la Unión Europea

17.2.1. Directivas

En el documento titulado *Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo de 18 de mayo de 2021. COM (2021) 251 final*, se establecieron las líneas de actuación de la Unión Europea en relación con la imposición sobre los beneficios.

El logro mayor, obtenido a fines de 2022, ha sido la aprobación de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. Ha sido aprobada en un tiempo récord, si se tienen en cuenta los primeros textos normativos en materia fiscal, pero no los más recientes, cual ha sido el caso de la Directiva 2016/1164, tal vez porque, en los dos casos, se haya construido sobre los trabajos previos de la OCDE.

La imposición mínima global adopta dos modalidades:

- El régimen de inclusión de la renta (*income inclusion rule*, IIR), en cuya virtud la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo puramente local, residente en algún Estado miembro de la Unión Europea, debe tributar respecto de las rentas obtenidas por las entidades filiales residentes en jurisdicciones fiscales cuyo tipo efectivo de gravamen sea inferior al 15 %, de manera tal que dichas rentas sufran una tributación efectiva del 15 %.
- El régimen de los pagos infragravados (*undertaxed payments rule*, UTPR), en cuya virtud, las entidades filiales de un grupo multinacional, residentes en algún Estado miembro, cuya entidad matriz última resida en una jurisdicción fiscal que no aplique el régimen de inclusión de la renta (IIR), deberán satisfacer la parte de la imposición correspondiente al IIR, de acuerdo con unas reglas de reparto de esta. La modalidad UTPR solamente opera cuando no lo haga la modalidad IIR.

La transposición debe estar realizada, a más tardar, el 31 de diciembre de 2023. La imposición mínima global se aplicará respecto de los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

Continúa, pues, el debate de las propuestas de directiva relativas a las entidades carentes de sustancia mínima (COM (2021) 565 final) y a la deducción de un interés nominal (COM (2022) 216 final), si bien este último ha sido temporalmente suspendido.

17.2.2. Otros actos y documentos

Merecen destacarse, entre otros, los siguientes actos y documentos:

- *European Parliament Recommends European Withholding Tax Framework. The Report on a European Withholding Tax framework (2022/marzo).*
- *European Commission Seeks Comments on Rules for Combating Enablers Facilitating Tax Evasion, Aggressive Tax Planning (2022/julio).*
- *European Commission: Tax Symposium 'On the Road to 2050' (UE, dic. 2022).*
- Reglamento de ejecución (UE) 2022/1467, de la Comisión, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los formularios normalizados y los formatos electrónicos que deben utilizarse en relación con la Directiva 2011/16/UE del Consejo y a la lista de datos estadísticos que deben facilitar los Estados miembros a efectos de la evaluación de dicha Directiva.

Referencias bibliográficas

Alarcón García, E. (2022a). Análisis de la obligación española de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero tras la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19). Una restricción desproporcionada a la libre circulación de capitales. *Revista General de Derecho Europeo*, 57.

Alarcón García, E. (2022b). Marco normativo del modelo 720 tras la sentencia de Luxemburgo de 27 de enero. *Carta tributaria*, 86.

Albi, E. (2017). *Criterios para una reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS)*. Fedea Policy Papers - 2017/12. Fedea.

Alonso González, L M. (1993). *Jurisprudencia constitucional tributaria*. IEF.

Banco de España. (2019). *Nota informativa sobre ayudas financieras en el proceso de reestructuración del sistema financiero español (2009-2018)*. Banco de España.

Banco de España. (2022). *Informe de estabilidad financiera. Otoño 2022 2. Riesgos y capacidad de resistencia del sector financiero*. Banco de España.

Barreix, A., Bès, M., González, U., Pineda, E. y Riccardi, A. (2022). *Nueva imposición internacional sobre sociedades: desafíos, alternativas y recomendaciones para Amé-*

- rica Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Cabrera Calvo-Sotelo, M., Comín Comín, F. y García Delgado, J. L. (1989). *Santiago Alba. Un programa de Reforma Económica en la España del primer tercio del siglo XX*. IEF.
- Calderón Carrero, J. M. (2022a). La doble imposición internacional y los métodos para la eliminación de sus efectos (capítulo 12). En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad internacional*. CEF.
- Calderón Carrero, J. M. (2022b). *La Comisión UE publica su propuesta de Directiva UE para incentivar fiscalmente la financiación de las empresas a través de incrementos de capital neto*. AEDAF.
- Calderón Carrero, J. M. (2022c). La transformación del marco fiscal internacional resultante de la Reforma Fiscal Global. *Revista Española de Derecho Financiero*, 193.
- Camps i Arboix, J. de. (1995). *El tancament de caixes*. Rafael Dalmau.
- Carmona Fernández, N. (2021). Establecimiento permanente a consecuencia de la utilización de sociedades instrumentales en España. Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de abril de 2021 (recurso 680/2017). *Carta Tributaria*, 80.
- Domingo, R. J. (2020). Las ayudas de Estado en el Impuesto sobre Sociedades. En I. Corral Guadaño (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades* (capítulo 53). Instituto de Estudios Fiscales.
- Domínguez del Brío, F. y Corona Ramón, J. F. (1988). *La incidencia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades*. IEF.
- Eguidazu Palacios, F. (2017). *Informe sobre la crisis financiera y bancaria en España, 2008-2014*. Banco de España.
- Einaudi, L. (1948). *Principios de Hacienda Pública*. (2.ª ed.). Aguilar.
- Eisenstein, L. (1983). *Las ideologías de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales.
- El País. (2023). *Encuesta de 40dB, barómetro de febrero de El País y la Cadena SER*. El País.
- Escario, J. L. (2022). The Influence of the Biden Plan on the Two-Pillar International Tax Agreement. En V. Palacio (Dir. y Ed.), *US Trends that Matter for Europe 2022 Report Biden's Social and Fiscal Plan: Implications for the US and the EU* (capítulo 4). Fundación Alternativas.
- EU. (2022). *Commission, Proposal for a Council Directive on laying down rules on debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes, COM(2022) 216 final, Brussels, 11.5.2022*.
- Fuente, A. de la. (2022). *Comentario a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales sobre determinadas empresas energéticas y entidades de crédito*. Fedea.
- Fuentes Quintana, E. (1973). Introducción. En F. Neumark, *Principios de la imposición*. IEF.
- Fuentes Quintana, E. (1975). *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas.
- Fuentes Quintana, E. (1990). *Hacienda Pública. Principios y Estructura de la Imposición*. Autor-Editor.
- García Martín, J. A. (1979). La Constitución y los Criterios de Distribución de los Tributos. *Hacienda y Derecho*. Ministerio de Hacienda.
- Hendriksen, E. (1981). *Teoría de la contabilidad*. UTEHA.
- Herrera Molina, P. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Marcial Pons.
- Huffpost. (2022). *10 años del rescate a la banca que cambió la economía española*. Huffpost.

- Isaac, J. (1997). *A Comment on the Viability of the Allowance for Corporate Equity*. Fiscal Studies.
- Juliá Díaz, S. (2000). *Ocho meses en la vida de Indalecio Prieto*. La Hacienda desde sus ministros.
- Lagares Calvo, M. J. (1992). Impuesto sobre Sociedades: una propuesta de reforma *Hacienda Pública Española*, 2.
- López Laborda, J. y Salas Fumás, V. (2022). *Gravamen temporal a los beneficios extraordinarios de las empresas: valoración y propuesta*. Apuntes 2022/28 Fedea.
- Maroto Serrano, A. (2022). *Grupos Multinacionales. Propuesta de Tributación Mínima Global*. Foro de Fiscalidad Internacional.
- Martín Queralt, J. (2022). *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. IEE.
- Martínez-Laguna, F. D. (2022). Aspectos tributarios de mecanismos híbridos de financiación y estructuración societaria transfronterizos. (capítulo 35). En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad internacional*. CEF.
- Mooij, R. A. de. (2011). *Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions*. IMF.
- Neumark, F. (1973). *Principios de la imposición*. IEF.
- Palao Taboada, C. (2018). *Capacidad contributiva no confiscatoria y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Civitas.
- Palao Taboada, C. (2023). Prestaciones patrimoniales de carácter público. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 481, 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713>
- Perdelwitz, A. (2021). Tax New Service. *Federal Financial Court Finds That Levying Solidarity Surcharge in 2020 and 2021 Was Not Unconstitutional*. IBFD.
- Ribes Ribes, A. (2022). El instrumento multilateral de la OCDE para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (capítulo 9). En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad internacional*. CEF.
- Sainz de Bujanda, F. (1967). *Notas de Derecho Financiero*. Servicio de Publicaciones e Intercambio. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Tomo I.
- Santo Padre Francisco. (2022). *Mensaje para el 108º Día Mundial del Migrante y del Refugiado*. Vatican News.
- Sanz Gadea, E. (2022). El impuesto sobre sociedades en 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 471, 5-76.
- Sevilla Segura, J. V. (2004). *Política y Técnica Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Ucelay Sanz, I. (2023). La nueva limitación a la compensación de bases imponibles negativas en los grupos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 479, 65-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.11555>
- Vogel, K. (2015). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Wolters Kluwer.

Eduardo Sanz Gadea. Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas. Graduado en Ciencias Políticas. Inspector de Hacienda del Estado. Subdirector General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Doctor *honoris causa* UDIMA. Ha participado como ponente en cursos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (Universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centros privados en las materias anteriormente indicadas, pero especialmente en materia del impuesto sobre sociedades.