

Supuestos prácticos de tributación de las operaciones internacionales

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

Extracto

A continuación presentamos cuatro supuestos prácticos relativos a algunas cuestiones problemáticas y de frecuente aparición en las operaciones internacionales, tales como la aplicación de los convenios de doble imposición, la determinación de la residencia fiscal a los efectos de un convenio de doble imposición, la existencia de establecimientos permanentes o los *management fees*. En ellos realizamos un estudio tanto desde el punto de vista de la imposición directa como en relación con el impuesto sobre el valor añadido. Por último, incluimos también un caso práctico donde analizamos algunos pronunciamientos relevantes de la Dirección General de Tributos sobre la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720).

Palabras clave: convenio de doble imposición; residencia fiscal; establecimiento permanente; *management fees*; modelo 720.

Nota: Este artículo también ha sido publicado en Bas Soria, J. (2019). Supuestos prácticos de tributación de las operaciones internacionales. *Revista CEFgestión. CEF*, 255, 17-48.

Supuesto 1

La entidad Ammo, LLC es una entidad americana que no cuenta con establecimiento permanente (EP) en España. Un cliente español de la entidad Cartuchos, SA ha adquirido un cargamento de munición del calibre 50, que esta comercializa, y que es remitido por la empresa americana con destino a su cliente.

Las condiciones de entrega especifican que el cliente se hará cargo de la mercancía a su llegada al puerto de Valencia (lugar de entrada en la Unión Europea –UE–, Incoterm DES – Delivered Ex Ship, entregada sobre buque–) y sin incluir los derechos de descarga. El lugar de entrega de la mercancía es el almacén de Cartuchos, SA.

El precio de la mercancía es de 1.000.000 de euros, incluyendo los transportes según el incoterm pactado. Los derechos de importación son de 15.000 euros y se facturan 2.500 euros por los derechos de descarga y transporte de la mercancía hasta destino. De estos gastos se hace cargo el comprador.

Se pide:

Determinar cómo tributará en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) la entidad vendedora y la tributación que correspondería en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la operación.

Solución

IRNR

De acuerdo con el artículo 7, apartado 1, del convenio de doble imposición (CDI) con Estados Unidos, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990:

Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente

situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Tal y como señalan los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición (MCDI) a este precepto, para determinar cómo deben tributar las rentas empresariales en el Estado donde se obtienen (Estado de la fuente), debe responderse a dos preguntas: si la entidad cuenta con un EP en el territorio y si la renta sería atribuible al mismo. En este caso, la respuesta a ambas cuestiones es negativa, ya que no cuenta con EP.

Por lo tanto, y de acuerdo con el mencionado precepto, la renta obtenida por la entidad americana Ammo, LLC en esta compraventa internacional de mercancías, que debe ser considerada, sin ningún género de dudas, como beneficio empresarial, no quedará sometida a tributación en España, ya que no cuenta con el citado EP.

No obstante, en cuanto a la aplicación del CDI, debemos recordar el Acuerdo amistoso, de 30 de enero y 15 de febrero de 2006, relativo a la aplicación del CDI, que condiciona la aplicabilidad de este a determinados tipos de entidades, en particular, a las sociedades de personas «tipo LLC» y a las sociedades anónimas «tipo S». De acuerdo con lo dispuesto en dicho acuerdo, la aplicabilidad del CDI depende de la forma de tributación de la LLC en Estados Unidos y de la residencia de sus socios, en función de lo cual se expedirá un certificado de residencia fiscal específico (modelo 6166) que acreditará la aplicabilidad del CDI a la entidad (este punto no se ha visto alterado por la modificación del CDI operada por Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el CDI, publicado en el BOE de 23 de octubre de 2019).

En el presente caso, no ofrecemos datos sobre la eventual residencia, por lo que, a continuación, determinaremos cómo tributaría la renta si la entidad no pudiera acreditar la aplicabilidad del CDI con Estados Unidos.

De no resultar aplicable un CDI, las rentas obtenidas por una entidad no residente deben tributar de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contenida en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR).

El artículo 13 del citado texto legal enumera las rentas de fuente española, que son aquellas rentas que vienen llamadas a tributar por el IRNR. En su apartado 2 señala que no se consideran obtenidos en territorio español (es decir, no constituyen rentas de fuente española) los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en estas, así como los gastos accesorios y conexos.

Por consiguiente, aunque no resultara de aplicación el CDI con Estados Unidos, la mencionada renta no vendría obligada a tributar por el IRNR.

IVA

De acuerdo con el artículo 18.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), la entrada de las mercancías que no tengan el estatuto aduanero de mercancías de la Unión dará lugar al devengo del hecho imponible importación.

El sujeto pasivo de la importación será, de acuerdo con el artículo 86 de la LIVA, el importador, según lo previsto en la legislación aduanera, teniendo dicha condición los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de estos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

En el presente caso, de acuerdo con lo señalado en los antecedentes, al producirse la transmisión de riesgos en el momento de llegada de las mercancías a puerto, haciéndose cargo de estas el destinatario Cartuchos, SA, según se deduce del Incoterm acordado, la condición de importador recaerá sobre esta empresa.

En cuanto a la base imponible en el IVA a la importación, de acuerdo con el artículo 83.Uno de la LIVA, será el resultado de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

El valor en aduana, de acuerdo con el artículo 70 del Código Aduanero de la Unión (CAU), aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, será el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión (TAU), ajustado, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en los siguientes artículos del CAU. Entre los ajustes a realizar, señala su artículo 71 que se incluirán los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el TAU.

De acuerdo con las reglas expuestas, el valor en aduana de las mercancías vendrá constituido, en el presente caso, por 1.000.000 de euros. Para determinar la base del IVA a la importación, deberá añadirse el importe de los derechos de importación liquidados, de 15.000 euros, y los gastos hasta el primer destino, que es el que figure como tal en los documentos de transporte (en este caso, el almacén de Cartuchos, SA), por importe de 2.500 euros. Luego la base del IVA a la importación será de 1.017.500 euros.

Los servicios de descarga y transporte de las mercancías hasta el primer destino, aunque localizados en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), se encontrarán exentos de IVA por aplicación del artículo 64 de la LIVA, que declara exentas las prestaciones de servicios cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes. Esta es una exención puramente técnica, en la medida en que tales prestaciones, al estar incluidas en la base de la importación, ya han tributado por el IVA. En otro caso se produciría una doble obligación de pago por tales servicios.

Supuesto 2

La sociedad Services Généraux, Société Anonyme con residencia fiscal en Francia, cuenta con cuatro inmuebles en explotación en España.

El primero de ellos es un edificio en la ciudad de Alicante, del que cede en arrendamiento los distintos pisos a sus clientes. Para ello cuenta con un intermediario independiente en la ciudad, Gestiones Varias, SL, que gestiona los arrendamientos, negociando los precios y condiciones y que contrata todos los servicios necesarios para su mantenimiento.

El segundo de ellos es un inmueble turístico con varios apartamentos en la ciudad de Benidorm. Estos apartamentos se contratan directamente por internet, estando el centro de reservas donde se gestionan en la sede de la entidad en Francia. Contrata la entidad directamente con distintos prestadores de servicios lo necesario para el mantenimiento, limpieza y demás necesidades del inmueble.

El tercero es un hotel en Jávea (Alicante), cuya gestión esta cedida contractualmente a otra entidad, que realiza su explotación. La entidad Services Généraux, Société Anonyme se limita a percibir un porcentaje de la facturación del explotador como canon por la cesión.

El último de ellos es un almacén en Castillo de Garcimuñoz (Cuenca). Este almacén se utiliza directamente por la entidad francesa para el almacenamiento de productos propios que adquiere o que vende en España. La entidad no cuenta con infraestructura alguna para realizar tales adquisiciones o ventas en España, gestionándose directamente desde la central en Francia, y la infraestructura en España se limita a la necesaria para el funcionamiento interno del almacén.

Se pide:

Determinar si estos inmuebles constituirán establecimientos permanentes a efectos del IRNR o del IVA.

Solución

IRNR

Al tratarse de una entidad residente en un país con CDI, debemos acudir a las reglas previstas en el mismo con carácter preferente sobre las normas contenidas en el TRLIRNR. La definición del EP se contiene en el artículo 5 del CDI entre España y Francia, de 10 de octubre de 1995.

La definición general del EP se menciona en su apartado 1, que señala que «la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad».

Los comentarios al artículo 5.1 del MCDI señalan que los requisitos para la existencia de un EP son la existencia de un «lugar de negocios»; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo; este lugar de negocios debe ser «fijo»; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y debe contribuir a la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios.

No cabe duda de que todos los inmuebles objeto del presente supuesto constituyen lugares de negocio y que son fijos; no obstante, para que tales lugares fijos constituyan establecimientos permanentes, se requiere que se realicen actividades económicas en los mismos. A estos efectos, la calificación de las actividades realizadas como actividad económica es una cuestión del ordenamiento interno. En tal sentido, el apartado 3 del artículo 13 del TRLIRNR establece que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF). Particularmente, en el caso de una actividad de arrendamiento de inmuebles, debemos tener presente su artículo 27.2, que establece lo siguiente:

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

De acuerdo con este precepto, para calificar las actividades de arrendamiento de inmuebles que se desarrollan en relación con los tres primeros inmuebles como EP (inmuebles de Alicante, Benidorm y Jávea), sería necesario que se contara con una persona física contratada a jornada completa para la ordenación de la actividad.

Las funciones que debe desempeñar el empleado, según las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), son las siguientes: gestión de cobro de alquiler, fijación de los precios y otras condiciones del alquiler, trato con bancos, proveedores y clientes, supervisión y aprobación de presupuestos de reparaciones y mantenimiento de edificios, búsqueda de proveedores de servicios de limpieza, jardinería, seguros, supervisión de presentación de cuentas anuales, supervisión de los gastos corrientes, atención de dudas de los arrendatarios, así como gestión de avisos en casos de impagos, llevanza de contabilidad y libros oficiales, preparación y presentación de declaraciones fiscales trimestrales y anuales.

La DGT ha entendido también (entre otras, en Consultas V3380/2015, de 3 de noviembre –NFC056743– y V3381/2015, de 3 de noviembre –NFC056732–) que en el caso del impuesto sobre sociedades (IS) la actividad se puede calificar de económica cuando tiene un volumen importante, aunque no se cuente con una persona empleada, cuando en circunstancias normales el volumen de actividad hubiera requerido al menos tal contratación y, en vez de eso, se ha decidido externalizar la gestión. No obstante, este criterio no se ha considerado aplicable con ocasión de la calificación como actividad económica de la actividad de arrendamiento de la que es titular una persona física (por ejemplo, Consulta V1999/2016, de 9 de mayo –NFC060033–). Por lo tanto, en la medida en que la remisión de la LIRNR es a la LIRPF, debemos considerar que la actividad de arrendamiento de inmuebles sin contar con una persona contratada no puede considerarse como actividad económica a los efectos de considerar la existencia de un EP, al menos por el concepto general del mismo. Esta misma conclusión se expone por la DGT en las Consultas V0076/2018 –NFC067562–, V0077/2018 –NFC068009– y V0078/2018 –NFC067393–, precisamente para la determinación de un EP en el IRNR.

En el primero de los casos expuestos, cabría plantear si puede considerarse la existencia de un EP por la presencia de un agente dependiente. Esta figura se encuentra recogida en el apartado 5 del artículo 5 del CDI, que dispone:

No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el apartado 6– actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facuten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

Como señalan los comentarios del MCDI, el agente dependiente es aquel facultado para concluir contratos en nombre de la empresa de la que depende, pudiendo ser una persona o una entidad y no requiriéndose que se encuentre vinculado con la entidad no residente por relación contractual o accionarial. Se requiere, pues, exclusivamente que tal persona

tenga potestad suficiente para vincular a la empresa a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa.

Aunque en este caso la entidad Gestiones Varias, SL cumpliría las condiciones para ser definida como agente dependiente, resulta dudoso que pueda hablarse de un EP cuando no hemos calificado la actividad de arrendamiento como empresarial. No obstante, la única exigencia que presentan los comentarios al MCDI es que desarrolle las actividades que constituyen la actividad propia de la empresa e, indudablemente, en este caso, la actividad de arrendamiento parece una actividad típica de la entidad no residente.

En este punto, debemos destacar que el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en la Resolución de 17 de noviembre de 2000 (RG 4631/1997 –NFJ010469–), entendió que existía EP en el caso de una entidad que realizaba una actividad de arrendamiento y que contaba con un agente dependiente para el desarrollo de esta. Así se recoge en el fundamento jurídico cuarto de la misma:

Frente a las alegaciones realizadas por la recurrente y a la vista del expediente ha quedado demostrado que _____ desarrolla una explotación económica con un lugar fijo de negocios, sito en la calle _____ cuenta con una estructura operativa para el correcto funcionamiento del inmueble con cierto personal a su cargo, así como de un mandatario que sin perjuicio de las instrucciones de su mandante tiene poder suficiente para concluir contratos en nombre y representación de _____ tal como establece el art. 309.1 del reglamento: «1. A los efectos de este impuesto se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren facultados para contratar en nombre del mismo». En el presente caso y por lo que respecta a la actuación de _____ en España, se realiza mediante un apoderado encargado sujeto a las instrucciones de la recurrente, tal y como muestran las diligencias recogidas en el expediente en virtud del mandato expedido en _____. De dicho mandato se desprende que en ningún caso el representante es un agente independiente, sino que actúa previa autorización de _____. Por último, y en relación con las alegaciones efectuadas por la recurrente en relación con la inexistencia de una oficina para la realización de su actividad, _____ tiene en el domicilio de su apoderado la referida oficina, ya que el art. 7 de la ley lo que establece es que una entidad no residente tenga en España una oficina bien directamente o bien mediante apoderado. Por tanto, a juicio de este Tribunal Central, los rendimientos obtenidos por _____ como consecuencia del arrendamiento del inmueble sito en la _____ deben entenderse rendimientos de una explotación económica obtenidos por medio de establecimiento permanente. Por tanto y a la vista de lo expuesto, deben desestimarse las pretensiones de la reclamante en este aspecto.

En todo caso, la calificación como EP o no de estas actividades no supone la pérdida de la capacidad de gravar todas las rentas obtenidas por Services Généraux, Société Anonyme, como veremos a continuación.

Resta analizar la posibilidad de considerar como EP el local de Castillo de Garcimuñoz. La respuesta a este punto nos la ofrece el apartado 4 del artículo 5 del CDI con Francia, que establece la exclusión del concepto de EP de los siguientes lugares:

No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término «establecimiento permanente» no incluye:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria.
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Los comentarios al MCDI desarrollan este concepto de actividades preparatorias y auxiliares, tratando de concretar, aunque de manera general, la separación entre estas actividades y las propias actividades de la empresa.

En el presente caso, el planteamiento no ofrece muchas dudas sobre el carácter auxiliar del centro, por lo que en ningún caso se debería considerar como EP.

En todo caso, como ya hemos adelantado, la ausencia de EP no impone limitación alguna al gravamen en el presente caso, ya que las rentas obtenidas de los inmuebles deben calificarse como rentas inmobiliarias. El artículo 6 del CDI con Francia atribuye al Estado de la fuente (en este caso, aquel donde se encuentre radicado el inmueble) el derecho a gravar sin limitación las rentas inmobiliarias obtenidas por los no residentes.

IVA

El artículo 69.Tres de la LIVA define el EP como «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales».

La primera cuestión que debemos responder es si la calificación realizada en virtud del CDI resulta aplicable al IVA, en la medida en que esta definición resulta prácticamente idéntica a la contenida en aquel.

La respuesta nos la ha ofrecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04 (NFJ021920), FCE Bank, en la que señala: «39. En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos». En este mismo sentido se ha manifestado, recibiendo el criterio del TJUE, la DGT en la Consulta 898/2000, de 18 de abril (NFC012825), que, analizando la existencia de un EP en el IRNR y el IVA, señala que las normativas son independientes y autónomas en este punto.

Sentado lo anterior, debemos destacar que el citado artículo 69.Tres contiene una enumeración, no cerrada, de establecimientos permanentes, en la que se incluyen «los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título».

En este caso, el legislador ha considerado que se cumplen los requisitos del establecimiento al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble).

Por consiguiente, todos y cada uno de los inmuebles de la entidad que ofrece en arrendamiento constituirán, en principio, establecimientos permanentes de la misma.

No obstante, la DGT, en Consulta V2915/2017, de 13 de noviembre (NFC067128), después de recoger idéntico criterio al que acabamos de ofrecer, reseña la doctrina reiterada del TEAC, recogida en Resoluciones de 20 de octubre de 2016 y de 19 de julio de 2012, que exige que el arrendamiento, para ser considerado como actividad económica, debe contar, además de con el propio inmueble arrendado, con una organización de medios, materiales y humanos, para el desarrollo de la actividad. Esta doctrina del TEAC, en determinados casos, puede ofrecer una solución distinta a la que hemos sostenido y que, como la propia DGT mantiene en dicha consulta, resulta amparada tanto por la jurisprudencia del TJUE como por el Reglamento de Ejecución 282/2011.

En cuanto al almacén de Castillo de Garcimuñoz, otra vez, la respuesta en el IVA puede resultar distinta a la que se ofrece en el IRNR. El artículo 69.Tres de la LIVA, en sus letras e) y f), considera como establecimientos permanentes los siguientes:

- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

En ambos casos, el legislador considera como establecimientos permanentes a sendos lugares que no completan el ciclo de una actividad comercial normal, que consiste en realizar

adquisiciones y recibir servicios para participar en el mercado distribuyendo los bienes y servicios recibidos, y cuya actividad se considera a efectos del CDI como auxiliar o preparatoria.

No obstante, aunque de acuerdo con la definición legal solo se pide de los almacenes que reciban de la casa central las mercancías que luego venden y de las centrales de compras que se aprovisionen de mercancías que no comercialicen, sino que remitan íntegramente a la casa central, parece ineludible que, en ambos casos, se realicen, al menos, las actividades de adquisición o venta por el posible establecimiento.

En el presente caso, los términos en los que se plantea la actividad del almacén son aún más limitados, restringiéndose al almacenamiento de las mercancías, sin que se adopten en el mismo decisiones de compra o de venta. Por lo tanto, a nuestro juicio, en este caso no se alcanza, ni tan siquiera, esa organización mínima, por lo que cabría considerar que no existe EP.

Supuesto 3

Una persona física de nacionalidad española aporta acreditación de su residencia fiscal en Argentina a los efectos de aplicar el CDI. Dispone de una vivienda de su propiedad en Buenos Aires; aunque también utiliza otra, propiedad de una hija suya, en Sevilla. La mayor parte de su patrimonio se corresponde con valores de entidades residentes en territorio peninsular de España, percibiendo además de varias de estas retribuciones por funciones de asesoramiento jurídico, que le imponen frecuentes viajes a España, aunque no supera los 183 días de estancia en España. No ha acreditado la existencia de rentas en el extranjero.

Se pide:

Determinar cómo tributará en su imposición personal y en el IVA.

Solución

Imposición personal

El concepto sobre el que gira la tributación en la imposición personal es el de residencia fiscal.

En el presente caso, el contribuyente ha presentado un certificado de residencia fiscal en Argentina. No obstante, esto no impide que la Administración española considere, a su vez, que existe residencia fiscal en España, debiendo en tal caso solventarse este problema de doble residencia fiscal.

Regula esta cuestión el artículo 4 del CDI entre España y Argentina, de 11 de marzo de 2013.

En su apartado 1, el citado artículo remite a la fijación de la residencia fiscal por cada uno de los Estados contratantes en función de su normativa interna.

En nuestro caso es el artículo 9 de la LIRPF el que fija los criterios para la determinación de la residencia fiscal de los contribuyentes, utilizando dos criterios principales: el de permanencia, por la estancia de más de 183 días en territorio español (contando las ausencias esporádicas), y el de centro de intereses, que se fija en función de la localización de los intereses económicos de la persona. En este caso, parece que el centro de intereses económicos se sitúa, claramente, en España, ya que es aquí donde se obtienen sus rentas y donde está su patrimonio. En consecuencia, de acuerdo con la normativa nacional, cabe considerar que el contribuyente es residente en España.

Se produce, por tanto, en este caso, un problema de doble residencia fiscal, ya que tanto Argentina (según se ha acreditado por el certificado de residencia expedido) como España, en función de lo señalado, consideran que el contribuyente es residente en su país.

Para solventar estos problemas, el apartado 2 del artículo 4 del CDI ofrece cuatro criterios alternativos para determinar la residencia:

Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física resulte residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará según las siguientes reglas:

- a) Esta persona será considerada residente solamente del Estado contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado contratante en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- b) Si no pudiera determinarse el Estado contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado contratante donde viva de manera habitual.
- c) Si viviera de manera habitual en ambos Estados contratantes, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado contratante del que sea nacional.
- d) Si fuera nacional de ambos Estados contratantes, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

En el presente supuesto, el contribuyente dispone de viviendas a su disposición tanto en Argentina como en España.

Debemos en este punto destacar que los comentarios al CDI no distinguen el título jurídico por el que se dispone de la vivienda, solo exigen que se tenga «la propiedad o el disfrute de una vivienda»; exigiendo, eso sí, que la misma se ocupe con una vocación de permanencia, que se define de la siguiente manera:

Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.).

Cuando la persona física dispone una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, se da preferencia al criterio de centro de intereses vitales: el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.

En el presente caso, aunque nos hemos limitado a examinar los intereses económicos, necesariamente más objetivos que los intereses personales, como destaca el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 4 de julio de 2006 (rec. núm. 3400/2001 –NFJ024559–), a la que nos referiremos a continuación, parece claro que el centro de intereses se sitúa en España: tanto su patrimonio como sus fuentes de ingresos se localizan en España, destacándose además que no se ha identificado ningún elemento patrimonial fuera de España del que se hayan obtenido rentas.

La conclusión, por tanto, es que debería primar la residencia fiscal en España y que el contribuyente debería tributar en el IRPF, por la totalidad de su renta mundial.

Un caso similar al aquí planteado se suscitó ante el TS en la citada Sentencia de 4 de julio de 2006; debatiéndose en este caso la residencia fiscal entre España y Suiza, país con CDI y cuyo artículo 4 contiene unos criterios iguales a los del CDI con Argentina que hemos aplicado. En ella, el TS resolvió de manera análoga a la que aquí hemos expuesto:

Precisamente porque el convenio deja a la legislación interna de cada Estado la determinación de la residencia habitual en el territorio de cada uno de ellos, es evidente que, con independencia de que la Administración fiscal del cantón de Ginebra atribuya la condición de residente en Suiza al recurrente, también por aplicación del art. 4.1 del convenio de doble imposición, en relación con el art. 12.1 b) de la Ley 18/1991, el recurrente puede ser considerado igualmente residente en España, no apreciándose impedimento alguno para, conforme al inciso «cualquier otro criterio de naturaleza análoga», a que se hace mención en el art. 4.1 *in fine* del convenio, considerar que en un nacional sujeto a la imposición de uno de los Estados contratantes, concurre la circunstancia de que radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o de sus intereses económicos a que se refiere el art. 12 de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, para considerar que el sujeto pasivo del impuesto tiene su residencia habitual en territorio español.

Consta acreditado en las actuaciones el importante patrimonio que el recurrente tiene en España frente a la nula prueba respecto a hipotéticos bienes en Suiza; así, en bienes de naturaleza urbana asciende a 120.126.398 ptas.; en bienes rústicos 234.312.385 ptas.; en títulos sin cotización a 1.144.169.000 ptas. y en títulos con cotización a 839.347.240 ptas. Junto a ello aparece igualmente probado que el recurrente ejercía cargos como administrador de sociedades españolas, percibiendo remuneración por ello. De modo que bien puede afirmarse que España es centro de sus intereses económicos, sin que el recurrente haya querido aportar prueba alguna de la existencia de otros bienes en Suiza, además de los situados en España, lo que le hubiera permitido demostrar que son más estrechas las relaciones económicas que mantiene con Suiza que las que mantiene con España.

La remisión a la legislación interna de cada Estado contratante puede conducir a que una persona pueda ser considerada residente en cada uno de los dos Estados contratantes; por eso, el Convenio entre Suiza y España de 26 de abril de 1966 establece una serie de reglas para resolver los casos en que una persona física resulte residente de ambos Estados. Y en el caso que nos ocupa la circunstancia de encontrarse en España el núcleo principal de los intereses económicos del recurrente permite afirmar que nos encontramos ante un claro supuesto de doble residencia fiscal, que hace preciso acudir al apartado 2 del art. 4 del convenio para resolver la problemática planteada, no sin antes rechazar el alegato del recurrente de que habiendo acreditado que tiene residencia fiscal en Suiza, no puede entrar en aplicación el apartado 2 del art. 4 del convenio porque no se da la premisa prevista de doble residencia fiscal. Y no es admisible el alegato porque es innegable que el criterio utilizado por la legislación interna española para determinar la sujeción por obligación personal es el de la residencia, acorde pues a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 4 del convenio, sin que en este se entre a cuestionar cuáles sean los criterios que la legislación de cada Estado aplique para estimar que se da esa residencia; resulta así inane la crítica que el recurrente hace acerca de que el criterio del centro de intereses económicos no se contempla en el apartado 1 del art. 4 del convenio. El argumento de que, a diferencia del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, que contempla el criterio que denomina «centro de intereses vitales» únicamente como subsidiario para resolver los conflictos de doble residencia entre Estados contratantes, nuestra Ley 18/1991 lo elevó a norma de rango general, determinante, por sí solo, de la residencia habitual del sujeto pasivo, es un argumento solo planteable en el ámbito de *lege ferenda*, pero al que no puede atenderse en el marco de *lege data*, aunque se considere, doctrinalmente, como un desacierto porque, en lugar de aproximarse al Modelo de Convenio de OCDE, se aleje de él, criterio doctrinal que no puede ser admitido acriticamente pues la propia Memoria del Proyecto de la que fue la Ley 18/1991 afirmaba que la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF supone un cierto avance de la legislación española, fundamentada en la experiencia adquirida e inspirada en la línea seguida por la OCDE. De modo que el centro de intereses vitales es una circunstancia válida, con arreglo a la legislación del Estado español (art. 12.Uno Ley

18/1991, de 6 de junio), para determinar la residencia fiscal a efectos del art. 4.1 del convenio de doble imposición, no un criterio para resolver la doble residencia.

Así pues, de alcanzarse la conclusión –como así debe hacerse– de que el recurrente era residente fiscalmente en España con arreglo a la legislación interna española, quedaría cabalmente planteado un supuesto de doble residencia fiscal, que obliga a acudir a las reglas previstas en el art. 4.2 del convenio. Por todo ello entendemos que no puede considerarse infringido –como sostiene el recurrente en su primer motivo de casación– el apartado 1 del art. 4 del convenio.

IVA

La prestación de servicios jurídicos es una operación sujeta al IVA como prestación de servicios.

Independientemente de la localización del prestador, en el presente caso nos encontramos con un servicio al que le resulta aplicable la regla general de localización de los servicios, ya que no existe en el artículo 70 de la LIVA regla especial que regule la localización de estos servicios. En este sentido se ha pronunciado el TJUE en Sentencia de 6 de abril de 2006, asunto C-245/04, EMAG –NFJ021961–, en la que señala lo siguiente:

En cada situación hay que preguntarse si esta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2 –reglas especiales–. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este mismo artículo –regla general– (véanse, en particular, las sentencias Dudda, apartado 21, y SPI, apartado 16, antes citadas).

Por lo tanto, al ser destinatario de los citados servicios un empresario o profesional establecido en el TAI, el servicio se localizará en el TAI.

Resulta, no obstante, relevante determinar si el profesional prestador se encuentra o no establecido, pues en el caso que concluyéramos que no se encuentra establecido, resultaría aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, contemplada en el artículo 84.Dos de la LIVA, pues se trataría de servicios prestados por un no establecido para un establecido.

En este punto, no podemos seguir los criterios antes expuestos, pues se refieren a la aplicación del CDI con Argentina. Aunque para un punto distinto (la determinación de la existencia de un EP en el TAI de un Estado miembro), debemos recordar que el TJUE ha señalado que no resulta aplicable el CDI en materia de IVA (Sentencia de 23 de marzo de 2006, citada en el supuesto 2 anterior).

Para determinar el lugar donde se encuentra ubicado el empresario, el artículo 69.Uno 2.º de la LIVA prescribe que debemos acudir a la sede de su actividad económica o EP desde el que preste sus servicios o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Se desarrollan estos conceptos en los artículos 10 y 13 del Reglamento de ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y que señalan lo siguiente:

Artículo 10.

1. A efectos de la aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, el lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa.

2. Con el fin de determinar el lugar mencionado en el apartado 1 se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección.

Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

3. Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo.

[...]

Artículo 13.

Por «residencia habitual» de una persona física, sea o no sujeto pasivo, en el sentido de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá aquel lugar en que dicha persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales.

Cuando existan vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual estará determinado por vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive.

En el presente supuesto, no hemos ofrecido datos que permitan determinar dónde se ubica la sede de dirección de la actividad, criterio que, de acuerdo con lo que hemos citado, primaría la determinación del lugar de establecimiento.

El criterio siguiente parece esencialmente coincidente con el centro de intereses (así lo ha entendido la mayoría de la doctrina), que, en el presente caso, nos lleva sin duda a considerar que el prestador está establecido en España.

En conclusión, a nuestro juicio, el profesional en cuestión debería considerarse establecido en el TAI y, por lo tanto, no resultaría aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo.

Supuesto 4

La entidad International Yera Holdings, LTD participa mayoritariamente en el capital de la sociedad residente en España Tudesco, SA International Yera Holdings, LTD, residente en Francia, factura servicios de asesoramiento, asistencia y consultoría a Tudesco, SA, según un contrato de prestación de servicios, relacionados con:

- Acuerdos de financiación.
- Examen de proyectos de expansión.
- Cualesquiera otros asuntos de negocio razonable solicitados por la filial.

El precio de estos servicios consiste en establecer un importe anual equivalente al 3 % del ebitda de la compañía.

En el curso de una comprobación, la Inspección, que está examinando las cantidades facturadas por estos servicios, requiere, al objeto de constatar la efectividad de tales servicios, la siguiente información:

- Descripción detallada de las operaciones concretas (acuerdos, operaciones, valoraciones...) en las que se ha recibido asistencia por parte de la entidad International Yera Holdings, LTD y que se entienden cubiertas con el contrato de prestación de servicios suscrito por esta entidad.
- Documentos, informes u otros elementos en los que se hayan materializado tales servicios.
- Elementos que justifiquen el destino dado por la entidad en sus actividades a tales servicios.
- Descripción de los costes ocasionados a International Yera Holdings, LTD por tales gestiones.

Para atender tal requerimiento se presentó por los representantes de la entidad escrito de manifestaciones, acompañado de diversos anexos que recogen memorandos internos y correos electrónicos relativos a la gestión ordinaria de la entidad, sin que se acompañen de una materialización concreta de los servicios en las finalidades que aparecen recogidas en el contrato, tales como proyectos, inversiones o financiación. Constata además la Inspección que la entidad cuenta con una organización administrativa completa que le permite realizar su gestión ordinaria y extraordinaria; habiendo incurrido Tudesco, SA, en gastos con relevantes empresas de asesoramiento jurídico y financiero.

Se pide:

¿Pueden considerarse las cantidades facturadas por los servicios de apoyo a la gestión como deducibles en el IS de Tudesco, SA?

Solución

La regulación nacional sobre la deducibilidad de los servicios intragrupo, entre ellos, los servicios de apoyo a la dirección y gestión, normalmente conocidos como «*management fees*», se recoge en el artículo 18.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que dispone: «En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario».

Este precepto debe interpretarse, tal y como señala la exposición de motivos de la LIS, de acuerdo con la normativa internacional sobre precios de transferencia. Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia (DPT) contienen un desarrollo mucho más amplio sobre la problemática de los servicios entre partes vinculadas que el contenido en el precepto antes transcrito, materia a la que se consagra el capítulo VII.

Comienza señalando este capítulo que los servicios entre partes vinculadas responden a una doble problemática: como cuestión previa, la efectiva prestación del servicio, lo que no cabe interpretar estrictamente como una inexistencia o falsedad del servicio, sino como una falta de necesidad del mismo, o, como dice nuestro legislador, la condición para la deducibilidad de que el servicio proporcione una ventaja o utilidad a su destinatario; y, en un segundo nivel, la valoración en condiciones de libre competencia del mismo, cuestión que también recoge nuestra norma nacional. Así se manifiesta claramente en los apartados 7.1 y 7.5 de las DPT; en concreto, el segundo de los mencionados indica:

7.5. En el análisis para la determinación de los precios de transferencia de los servicios intragrupo se plantean dos problemas. El primero es saber si el servicio se ha prestado realmente. El segundo, si la remuneración de esos servicios a efectos fiscales debería adecuarse al principio de plena competencia. A continuación se estudian ambos.

Como ya hemos señalado, esta efectividad del servicio se traduce en la ventaja o utilidad del servicio para el destinatario, a lo que se refiere el apartado 7.6 de las DPT en los siguientes términos:

7.6. En aplicación del principio de plena competencia, la cuestión de si se ha prestado un servicio intragrupo en el ejercicio de una actividad realizada por uno o más

miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.

A continuación, el apartado 7.8 señala que esta es una cuestión fáctica, que no se puede resolver en abstracto, sino mediante un examen de las circunstancias que concurren en el caso concreto. A pesar de ello, las DPT ofrecen, en los apartados siguientes, referencia a diversas cuestiones que no suponen servicios en interés del destinatario, muy particularmente, los servicios que denomina «actividades del accionista», y que no suponen sino la gestión de la propia inversión, o los servicios duplicados, en los que el pago duplica lo que ya realiza el propio destinatario del servicio por sí mismo o lo que factura otro miembro del grupo o un tercero por ese mismo servicio. Tampoco se considera que exista un servicio efectivo la ventaja que se deriva de formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica.

Realizadas las consideraciones jurídicas anteriores, la respuesta a la cuestión que hemos planteado debería fundarse, tal y como proponen las DPT, en las circunstancias concurrentes en el caso, que exigirían un examen en detalle de lo aportado y no basado en la abreviada exposición presentada en este supuesto. No obstante, a los efectos didácticos que aquí pretendemos, estos esbozos someros son suficientes. En todo caso, conviene destacar que la cuestión que resulta relevante en este caso no es ya si los servicios se han valorado en condiciones de plena competencia, sino, tal y como señalaba el punto 7.5 de las DPT, si se ha prestado realmente el servicio, entendiéndose por ello si ha existido alguna ventaja para la entidad Tudesco, SA, que justifique los pagos realizados.

En este sentido, tal y como hemos referido anteriormente, la Inspección requirió justificación concreta de los servicios recibidos, pudiendo aunar la solicitud en tres grandes grupos: la materialización efectiva del servicio que se supone prestado, la utilización del servicio recibida en la actividad y los costes incurridos para la prestación de los servicios.

La contestación recibida, contenida en el escrito de manifestaciones y sus documentos anexos a los que hacíamos referencia somera, ofrece los siguientes defectos:

A un requerimiento que demanda elementos determinados en los que se concreten los servicios, así como documentos, informes u otros elementos, no se ha aportado ni un solo documento en el que se haya puesto de manifiesto la prestación de un servicio concreto por International Yera Holdings, LTD. Las supuestas actividades no se han concretado en punto extraordinario o especial alguno, lo que difícilmente permite hablar de utilidad para la empresa que abona los servicios.

Otro defecto frecuente de estas justificaciones que también se encuentra en este caso es la disparidad existente entre los servicios recibidos que se documentan con los previstos en el contrato, a pesar de que en muchos casos los contratos de apoyo a la gestión recogen en su clausulado obligaciones de carácter muy amplio y aún abiertas. Sin embargo, ante un requerimiento para que se aporte detalle de las actuaciones concretas que se suponen recibidas, estas difícilmente encuentran encuadre en el contrato y se documentan en facturas tremendamente generales, que no incluyen una relación determinada de los servicios a los que se refieren, dificultando su justificación.

No pocas veces, como constatamos también en este ejemplo, los servicios supuestamente recibidos se superponen no solo a la propia estructura administrativa de la entidad que los recibe, que puede atender con sus propios medios a la actividad supuestamente desplegada, sino que, además, incluso puede haber tenido lugar una contratación con terceros independientes, costeada por la destinataria del servicio, que también cubre la misma actividad. No decimos con esto que en estos casos sea imposible justificar la realidad del servicio recibido, simplemente subrayamos estos elementos como otro elemento de juicio que puede servir para valorar, juntamente con las demás pruebas reunidas, la efectividad y ventaja del servicio recibido.

El tercer elemento del requerimiento, también relevante para acreditar la existencia de unos servicios concretos y al que también hemos hecho referencia, son los costes que para la entidad prestadora ha tenido la prestación. En la medida en que exista un servicio real y útil será mucho más fácil concretar qué medios se han aplicado por la entidad a la prestación del servicio controvertido.

La cuestión es, como ya avisan las DPT, una cuestión de mero hecho, que no puede resolverse sino a través de una valoración conjunta de los elementos de prueba que se reúnan, pero de indudable relevancia.

Sobre estos puntos no está de más recordar la reiterada jurisprudencia existente que exige la existencia de una prueba concreta, tal y como requiere la LIS, sobre la ventaja obtenida por el destinatario como consecuencia de los servicios recibidos. Por toda, podemos hacer referencia a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (rec. núm. 63/2008 –NFJ043028–), en la que se dice (la cursiva es nuestra):

La aplicación de los criterios expuestos al caso ahora enjuiciado conduce necesariamente a la desestimación de la demanda en este extremo, con la consiguiente confirmación de la resolución impugnada, por cuanto, según consta detalladamente en el acuerdo de liquidación, la Inspección requirió a la entidad recurrente en la vía de gestión a que acreditara el concreto contenido de los servicios prestados por AMIFR, con la obligación de aportar documentación o cualquier otro elemento de prueba que permitiera determinar cuáles fueron las concretas actividades y tareas por esta desarrolladas, áreas empresariales en las que incidieron los servicios presuntamente prestados y los beneficios, utilidades y ventajas que obtuvo. También

le fue solicitada justificación documental acreditativa del coste real de los servicios prestados. Lo que cumplimentó la actora aportando un escrito redactado en italiano, que después de su debida traducción fue analizado por el actuario, llegando a la conclusión de que la actora no había aportado documentación alguna acreditativa de que AMIFR realizara ningún tipo de actividad que pudiera redundar en beneficio de la filial española ni de la ventaja o utilidad que para esta pudiera derivarse de las actividades realizadas por aquella, añadiendo que tampoco había sido aportada documentación acreditativa de las pretendidas actividades de formación del personal de la recurrente ni de las publicitarias de espectro corporativo, de las actividades de asesoramiento técnico respecto de productos, de resolución de incidencias de orden técnico, realización de reuniones internacionales o de los costes compartidos por la celebración de congresos internacionales.

Por el contrario, continúa el actuario exponiendo que, en las actuaciones de comprobación, se ha puesto de manifiesto la realización por el obligado tributario de sus propias actividades publicitarias, así como la repercusión específica de los costes en que incurren otras sociedades del grupo por la celebración de los congresos internacionales (facturas aportadas), siendo la única documentación aportada por la interesada el documento redactado inicialmente en lengua italiana, escritos elaborados por la interesada y su matriz que, por sí solos, no acreditan los extremos requeridos relativos a la prestación de servicios efectiva.

Conforme consta en el acuerdo liquidatorio, la larga lista de servicios detallados en el anexo al contrato formalizado entre la sociedad matriz y la filial, según se desprende del análisis de las facturas aportadas, están limitados a cuatro conceptos: «Dirección de marketing internacional», «Planificación de compras», «Desarrollo del negocio y licencias» y «Marketing internacional».

La Inspección afirma que *en ninguna de estas cuatro áreas se ha justificado por la actora la prestación material de ni uno solo de dichos servicios, y explica en el informe ampliatorio de forma detallada la ausencia de justificación de las razones alegadas por la parte en relación al pretendido ahorro de costes* (derivado de la negociación global con el proveedor como consecuencia de la centralización de las compras del grupo por parte de la matriz), ya que esto no parece que redunde directamente en beneficio de la recurrente sino que es absorbido por la matriz, pues sus filiales, y en concreto la filial española satisface el precio que la primera le exige y que incorpora un margen adicional al precio de compra inicial del producto.

Se concluye en el acuerdo liquidatorio afirmando que carece de sentido la diferenciación efectuada por la recurrente en su escrito aportado el 14 de diciembre de 2004, entre «División corporativa» y «Filial italiana», pues la hoy recurrente efectúa las compras a AMIFR Divione Diagnostici, con un número de registro: 395270481, y los presuntos servicios de *management fees* son facturados a la recurrente por AMIFR Divione Diagnostici con idéntico número de registro, de donde se deduce que no existen dos unidades empresariales con costes y estructuras distintas, sino que el sujeto que percibe los pagos por las compras efectuadas es el mismo que el que factura la presunta prestación de servicios de apoyo a la gestión.

Debemos añadir que no resulta prueba suficiente la aportación del contrato y las facturas, siendo de incumbencia del obligado aportar argumentos adicionales que le permitan sostener la realidad de las facturas recibidas, tal y como señalara también la Audiencia Nacional en Sentencia 173/2015, de 26 de octubre (rec. núm. 192/2013 –NFJ061169–), en la que se afirma lo siguiente (la cursiva es nuestra):

Pues bien, es necesario acreditar la certeza de los servicios prestados para que opere la deducción. De forma clara lo ha establecido el legislador en el artículo 106 de la Ley 58/2003:

«4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

Ciertamente, y en relación con los gastos por servicios prestados a la recurrente por su matriz, compartimos la valoración de la prueba realizada por la Administración. *El contrato y las facturas por sí solos no acreditan la realidad de la prestación de los servicios, como resulta del precepto anteriormente citado. No existe documento, en cualquier clase de soporte, en el que se refleje el resultado del trabajo realizado, no se identifican a las personas que lo realizaron y existen servicios prestados por un tercero que fueron contratados con su matriz.*

Debemos añadir sobre la deducibilidad de los servicios que resulta indiferente que la entidad prestadora sea residente en Francia, país de la UE y con CDI suscrito con España, pues no se está discutiendo, en este caso, la cuantificación de un servicio, que puede afectar a la base imponible en dicho país, sino la efectividad de este para su destinatario.

Así lo ha entendido, además, la Audiencia Nacional en Sentencia de 15 de septiembre de 2011 (rec. núm. 219/2008 –NFJ044391–), en cuyo fundamento jurídico octavo se dice:

El siguiente motivo es la irrelevancia del Convenio hispano francés para evitar la doble imposición, en su art. 9, a la hora de dilucidar la cuestión que nos ocupa, que es simplemente la de si un gasto está debidamente acreditado con miras a su deducibilidad fiscal, cuestión probatoria que no requiere, para ser dilucidada, acudir al convenio de doble imposición, pues la normativa que contiene no es para negar la deducibilidad de un gasto, sino para evitar gravar una misma renta en los dos Estados.

La resolución impugnada acude al Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995; en concreto, a su art. 9.2, que dispone: «2. Cuando un Estado contratante incluye en los beneficios de una empresa de este Estado –y somete, en consecuencia, a imposición– los beneficios sobre los que una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, ese otro Estado procederá al ajuste correspondiente del montante del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios si estima que este ajuste está justificado. Para determinar este ajuste, se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario».

En cualquier caso, la invocación de este precepto en la resolución impugnada no constituye el fundamento para denegar la deducibilidad del gasto –se trata también de una regla propia de las operaciones vinculadas, partiendo de la efectividad, realidad y necesidad del gasto–, sino que lo trae a colación la Administración para reforzar la inviabilidad de su deducción. En este sentido, el acto liquidatorio declara que lo pactado por las partes supone la asunción por parte de la entidad española de unos costes que no comportan un auténtico servicio ni atiende a sus necesidades de forma directa, de forma que se trata de sostener la estructura empresarial a nivel mundial, sin que suponga un beneficio económico para las empresas, sino para el grupo de forma global.

Se complementa esta argumentación con el Informe de la OCDE de 1979, en cuyo párrafo 170, según el contribuyente deberá suministrar pruebas convincentes de que se ha prestado un servicio, de que se han realizado los gastos por tal concepto y de que el servicio prestado le ha procurado un provecho real, efectivo o potencial.

Bajo esa orientación, la sala coincide con la Inspección en que no hay constancia de la prestación efectiva de los servicios facturados. A tal respecto, se señala, sin contradicción efectiva por la actora, que «... se aportan unos folletos de carácter general, como se ha expuesto, que poco tienen que ver con el contenido real de los servicios que la empresa francesa dice prestar y por los que ha cobrado las cantidades ya citadas».

Finalmente restaría examinar las consecuencias que tendría el hecho de considerar que los servicios no han sido efectivamente prestados, ya que ha existido una corriente económica que no se corresponde con la razón invocada.

La respuesta a esta cuestión debe provenir necesariamente del principio de calificación, contemplado en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

(LGT), que dispone: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez», en cuyo contenido, como destacan los autores más reconocidos, los hechos, actos y negocios jurídicos de la vida real se califican para ubicarlos, subsumirlos o incardinarlos en el mandato legal.

En el presente caso, a nuestro juicio, la razón más plausible para estas atribuciones patrimoniales carentes de causa contractual realizadas entre una sociedad y sus socios es la de otorgar una participación en los beneficios. Tal calificación, además, es la que se propugna con carácter prioritario para las diferencias entre el valor de mercado y el valor convenido, realizada por una sociedad a favor de sus socios en el marco de operaciones vinculadas (ajuste secundario). No obstante, debemos destacar que no estamos en este caso en dicho marco estricto, pues se trata de un mero ejercicio del principio de calificación de una atribución patrimonial realizada entre una sociedad y su socio y que no se apoya en la causa que se ha invocado: es decir, no estamos ante un problema de valoración y divergencia entre el valor convenido y el legalmente establecido, sino ante una calificación de la razón de la atribución patrimonial.

También cabe suscitar, a nuestro juicio, si en este caso sería aplicable la «restitución patrimonial», prevista en el artículo 18.11, *in fine*, de la LIS donde se dispone: «No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas».

A nuestro juicio, de la misma manera que lo señalábamos en relación con la calificación del flujo económico, entendemos que no sería aplicable la restitución patrimonial, ya que no nos encontramos estrictamente en una diferencia en la valoración de una operación vinculada, sino en algo distinto, como sería el intento de cubrir como un servicio una atribución patrimonial realizada por causa distinta. Entendemos que, ante la obligación de aplicar un concepto jurídico, no ya indeterminado, sino incierto en su estimación, como es el valor de mercado, el legislador ofrezca al contribuyente que ha pretendido su correcta aplicación pero que no lo ha conseguido, al menos al juicio de la Administración tributaria, una oportunidad de evitar las consecuencias de los pagos en exceso realizados. No obstante, esta razón no puede extenderse a quien no habiendo recibido un servicio efectivo ha pretendido enmascarar como tal un pago cuya causa es distinta.

Supuesto 5

Don Joan Frigols, español residente en Tarragona, cuenta con diversos bienes situados en el extranjero.

Los bienes son los siguientes:

1. Ha realizado una inversión en una entidad no residente, consistente en la cesión de capitales propios en un contrato de cuentas en participación para realizar diversas inversiones en África. El importe transferido se ha depositado en una cuenta de la sociedad de destino, en la que don Joan Frigols no aparece ni como cotitular ni como autorizado. El consultante no mantiene ningún tipo de relación con la sociedad receptora, más allá de la derivada de la inversión.
2. Posee una participación en una entidad cotizada en el mercado de Singapur, adquirida recientemente a precio de cotización, por importe de 1.000.000 de euros, sin que el valor de cotización haya cambiado desde su adquisición. Dicha participación ha sido financiada mediante un préstamo de 1.000.000 de euros, concedido por una entidad financiera que, en garantía de este, pignora los valores. También posee una pequeña participación en otra entidad cotizada en el mercado de Nueva York, cuyo valor a efectos del impuesto sobre el patrimonio (IP) es de 1.000 euros.
3. Ha resultado llamado a una herencia, causada por un tío barcelonés, residente en España, junto con sus hermanos, tarraconenses, también residentes en España, sin que hasta el momento hayan aceptado la herencia ninguno de los llamados. En la herencia existen varios inmuebles situados en Argentina, cuyo valor de adquisición es superior a 50.000 euros.
4. Ha concluido un contrato con un bróker americano para invertir en futuros y opciones en el mercado de Estados Unidos. Para la operativa de este contrato utiliza una cuenta abierta en una oficina en España de una institución financiera americana.

Realiza inversiones, a través de un intermediario financiero extranjero, en oro, que queda depositado en cajas acorazadas situadas en Suiza.
5. En una de sus inversiones, el intermediario financiero le ha facilitado una tarjeta de débito que permite realizar transacciones comerciales, que cuando se realizan minoran la cuantía física de los bienes depositados. El importe de las inversiones movilizables supera los 50.000 euros.
6. Don Joan Frigols figura como autorizado en una cuenta abierta en Alemania por la sociedad residente en España para la que trabaja y dispone de un saldo superior a 50.000 euros. Esta cuenta está contabilizada de forma individualizada e identificada en la memoria anual con su número, entidad y sucursal en la que figura abierta, y país en el que se encuentra situada.
7. Doña Adelina Abreu, esposa de don Joan, es titular de unas obligaciones emitidas por una entidad no residente, adquirida por 500.000 euros, con dinero ganancial. La única titular formal del valor es doña Adelina.

8. Don Joan Frigols tiene una cuenta abierta en una sucursal en España de una entidad bancaria extranjera, con la que opera en el mercado internacional de valores, aunque siempre fuera de España. Los valores quedan depositados en la sucursal de la entidad bancaria.
9. Don Joan posee un seguro de vida concertado con una entidad extranjera, establecida en un país de la UE, y que opera en España en régimen de libre prestación de servicios.

Se pide:

Determinar si los mismos deben declararse en el modelo 720.

Solución

La disposición adicional decimoctava de la LGT, introducida por la Ley 7/2012, estableció una obligación de información, de periodicidad anual, sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero. En concreto, se debe informar sobre las siguientes categorías de bienes:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sea titular o beneficiario o en las que figure como autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Seguros de vida o invalidez de los que sea tomador y rentas vitalicias o temporales de las que el contribuyente sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

En desarrollo de esta obligación, se introdujeron en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre,

los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis, que regulan, respectivamente, la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, y la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

La declaración a través de la que se da cumplimiento a estas obligaciones es el modelo 720, aprobado por la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero. Este modelo es de presentación anual, siendo el plazo para esta del 1 de febrero al 30 de abril (salvo en la primera presentación, referida al año 2012, que se debió llevar a cabo entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013).

El incumplimiento de esta obligación de información lleva aparejado un importante régimen sancionador, así como una consecuencia liquidatoria excepcional, a la que se ha denominado como una suerte de imprescriptibilidad para los bienes omitidos en la declaración informativa y que se encuentra regulada en el artículo 39.2 de la LIRPF, para las personas físicas, y en el 121.6 de la LIS, para los sujetos pasivos del IS. Estos preceptos consideran la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada en el IRPF o la adquisición con cargo a rentas no declaradas en el IS, imputables en todo caso al último ejercicio no prescrito, por los bienes y derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido con la obligación de información. Por excepción, no se aplicarán estas reglas cuando el contribuyente pruebe que los bienes se adquirieron con rentas declaradas o con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF o por el IS, respectivamente.

Someramente analizado el régimen jurídico de esta obligación de información, examinaremos a continuación los supuestos que se plantean en el presente caso práctico.

Primero. Cesión de capitales a sociedad no residente

Según lo dispuesto en el artículo 42 ter, apartado 1 ii), del RGAT, debe ser objeto de declaración en el modelo 720 la cesión de capitales propios a entidades no residentes cuando sea instrumentalizada mediante valores representativos de dicha cesión.

Por tanto, si la inversión en el extranjero no está representada por valores, no estará obligado a incluir en el modelo 720 las cantidades invertidas.

Por otro lado, tal y como señala el enunciado, esta inversión no ha dado lugar a participación alguna en la entidad ni don Joan Frigols puede actuar sobre la cuenta de destino, sea como titular o como autorizado, por lo que tampoco por estos motivos aparece la existencia de obligación.

En el mismo sentido de lo aquí relatado se ha pronunciado la DGT en la Consulta V1813/2019, de 11 de julio (NFC072885).

Segundo. Inversión en valores de dos entidades

Según lo dispuesto en el artículo 42 ter, apartado 1 i), del RGAT, deben ser objeto de declaración en el modelo 720 los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.

No obstante, el apartado 4 del mismo precepto dispensa de la obligación de declarar cuando el valor liquidativo no supere, conjuntamente para todas las participaciones, el importe de 50.000 euros.

Finalmente, el apartado 6 del mismo artículo establece que las valoraciones a que se refieren los distintos apartados del citado artículo deberán suministrarse calculadas conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

Por su parte, el artículo 15 de la LIP señala que:

Uno. Las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas negociadas en mercados organizados, salvo las correspondientes a instituciones de inversión colectiva, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año.

A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se publicará anualmente la relación de los valores que se negocien en mercados organizados, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre del año.

Dos. Cuando se trate de suscripción de nuevas acciones no admitidas todavía a cotización oficial, emitidas por entidades jurídicas que coticen en mercados organizados, se tomará como valor de estas acciones el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del periodo de suscripción.

Tres. En los supuestos de ampliaciones de capital pendientes de desembolso, la valoración de las acciones se hará de acuerdo con las normas anteriores, como si estuviesen totalmente desembolsadas, incluyendo la parte pendiente de desembolso como deuda del sujeto pasivo.

De acuerdo con lo expuesto, la exoneración de la obligación de declarar solo se produce cuando la valoración del conjunto de las participaciones, a efectos del IP, sea inferior a 50.000 euros. En el presente caso, la valoración de la participación en la sociedad cotizada en Singapur tiene un valor de 1.000.000 de euros, sin que a los efectos de esta valoración deba minorarse en el importe del préstamo recibido para su adquisición (en el IP, dicho préstamo será una deuda que minorará el valor del patrimonio neto, pero no menor valor de la participación).

Como consecuencia de la obligación de declarar esta participación, deberá declararse igualmente la participación en la entidad cotizada en Nueva York, ya que la dispensa exige que no supere el límite conjunto de las participaciones detentadas.

En el mismo sentido de lo aquí relatado se ha pronunciado la DGT en la Consulta V1048/2019, de 14 de mayo (NFC072455).

Tercero. Herencia yacente con inmuebles en Argentina

El artículo 54 bis del RGAT establece la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos situados en el extranjero. Son sujetos de esta obligación, según el apartado 1, «las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

La situación en la que, habiendo fallecido una persona, la herencia ha sido objeto de delación a los llamados a la herencia, aunque estos no han aceptado, es denominada en nuestro derecho patrio como «herencia yacente». El artículo 35.4 de la LGT señala que: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

En el presente caso, la herencia yacente, aunque comprenda bienes situados en el extranjero, debe entenderse como residente en España, al ser tanto el causante como los llamados residentes en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la LGT.

En consecuencia, la mencionada herencia yacente deberá cumplir con la obligación de declaración de los bienes situados en el extranjero. Por lo tanto, don Joan Frigols no tendrá la condición de obligado, en nombre propio, en tanto permanezca la situación de vacancia de la herencia.

En el mismo sentido de lo aquí relatado se ha pronunciado la DGT en la Consulta V1186/2013, de 9 de abril (NFC046528).

Cuarto. Contratos de futuros y opciones

Como ya hemos visto, según lo dispuesto en el artículo 42 ter del RGAT, deben ser objeto de declaración en el modelo 720 tanto la cesión de capitales propios a entidades no residentes cuando sea instrumentalizada mediante valores representativos de dicha cesión, como los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.

Los contratos de futuros constituyen acuerdos de compraventa celebrados entre dos partes, en los que una de ellas se obliga a comprar a la otra parte, que queda igualmente obligada a vender a la primera, un número concreto de bienes o valores (activo subyacente) en una fecha futura y determinada y a un precio establecido de antemano en el momento del acuerdo.

El texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (RDLeg. 4/2015) recoge en los apartados 2 a 5 de su artículo 2 los contratos de opciones, futuros y permutas, como categorías de instrumentos financieros diferentes de los valores negociables, a los que dedica el apartado 1 de dicho artículo.

Por lo tanto, los contratos de futuros constituyen instrumentos financieros derivados, y no tienen la consideración de valores o derechos representativos de la participación en entidades jurídicas, ni de la cesión a terceros de capitales propios, por lo que no se encuentran incluidos en la obligación informativa a que se refiere el artículo 42 ter del RGAT.

En este sentido se ha pronunciado la DGT en sus Consultas V0813/2017, de 30 de marzo (NFC064257), y V2461/2013, de 24 de julio (NFC048834).

Quinto. Inversiones en oro

De acuerdo con la disposición adicional decimoctava de la LGT, la información a incluir en el modelo 720 comprende las siguientes categorías de bienes: información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero; e información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Por lo tanto, esta obligación no se extiende a otros bienes distintos, como es el oro.

No obstante, a través de la tarjeta de débito a la que hacíamos referencia, se convierte el valor de los bienes depositados en un saldo monetario disponible para el depositante, a modo de depósito articulado en una cuenta corriente. En ese caso, deberá declarar el mencionado depósito siempre que no concurra alguna de las causas de exoneración, particularmente, que el importe del conjunto de estos no exceda de 50.000 euros.

En este sentido se ha pronunciado la DGT en la Consulta V4964/2016, de 15 de noviembre (NFC063299).

Sexto. Cuenta de la entidad para la que trabaja don Joan Frigols

Como hemos visto, el artículo 42 bis del RGAT recoge la obligación de informar sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario

o crediticio. Esta obligación se hace extensiva a representantes de los titulares, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o quienes hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

No obstante, el apartado 4 del mismo artículo dispensa de la obligación de información en determinados supuestos, incluyéndose en la letra b) aquellas cuentas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en el que se encuentren situadas.

Por lo tanto, la sociedad residente en territorio español no tiene obligación de informar sobre la cuenta financiera situada en el extranjero de la que es titular al estar registrada en su contabilidad de forma individualizada e identificada por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figure abierta, y país o territorio en el que se encuentra situada.

También quedarán exonerados de la obligación de presentar el modelo 720 quienes figuren como representantes, autorizados, beneficiarios o quienes tengan poderes de disposición sobre la cuenta, en la medida en que la entidad titular de la cuenta se encuentre dentro del ámbito subjetivo de las obligaciones de información comprendidas en el modelo 720, por tratarse de una entidad residente en territorio español, y que ostentando la condición de titular quede exonerada de la obligación de informar, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 42 bis.4 b) del RGAT.

Así lo ha considerado la DGT en la Consulta V1367/2013, de 23 de abril (NFC046774).

Séptimo. Valores de doña Adelina, cónyuge del contribuyente

Según lo dispuesto en el artículo 42 ter del RGAT, debe ser objeto de declaración en el modelo 720 la cesión de capitales propios a entidades no residentes cuando sea instrumentalizada mediante valores representativos de dicha cesión.

En cuanto a los sujetos obligados, señala el mencionado precepto que serán las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

A pesar de que el artículo 4.2 de la citada ley, a la hora de definir el titular real, se refiera, esencialmente, a los titulares de entidades y otras figuras jurídicas similares exclusivamente, la DGT ha entendido que dicho concepto es extensible a los cónyuges que, por razón

del régimen económico matrimonial, resulten titulares reales de los bienes comunes (Consulta V1058/2013, de 2 de abril –NFC046521–).

Octavo. Cuenta de valores

Como hemos visto, la obligación de declarar los bienes en el extranjero alcanza tanto a las cuentas abiertas en entidades financieras (art. 42 bis RGAT), como a los valores situados en el extranjero (art. 42 ter RGAT).

En el presente caso, no existe duda de que la cuenta no se encuentra incluida en el ámbito del modelo 720, ya que la misma se encuentra situada en España y no en el extranjero.

En cuanto a los valores, la DGT, en la Consulta V1009/2013, de 27 de marzo (NFC046520), se pronunció sobre si quedan excluidos de la obligación de declarar en el modelo 720 las acciones o demás valores situados en el extranjero, poseídos a través de sucursales en España de entidades financieras, y cuya titularidad y depósito se canaliza y se mantiene a través de expedientes de valores abiertos en tales sucursales, concluyendo que no existe obligación de informar sobre los mismos en virtud del artículo 42 ter.1 del RGAT, puesto que son objeto de información por la entidad depositaria a través de la declaración informativa anual, modelo 189, en virtud de lo previsto en el artículo 39.1 a) y b) del mismo RGAT.

Debemos subrayar que la condición para ello es el depósito en dichas entidades, que conlleva la obligación de presentar el citado modelo 189.

Noveno. Seguro de vida

El artículo 42 ter del RGAT establece la obligación de informar, entre otros, de los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.

Al resultar don Joan tomador de un seguro de vida concertado con una entidad aseguradora situada en el extranjero, debe declarar en el modelo 720 el valor de rescate del citado seguro.

En este mismo sentido se ha pronunciado la DGT en la Consulta V3164/2016, de 6 de julio (NFC061540).