

- **La directiva antielusión fiscal y su interrelación con BEPS.** *José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez*
- **Tributación de los servicios relacionados con bienes inmuebles y de los bonos canjeables en el IVA.** *Antonio Longás Lafuente*
- **Entidades en régimen de atribución de rentas.** *Enrique de Miguel Canoto*
- **IS: Modificaciones establecidas por el RDL 3/2016.** *Fernando Borrás Amblar*
- **Filial comisionista vs. establecimiento permanente.** *Juan Ignacio Gorospe Oviedo*
- **El listado de (presuntos) deudores.** *Esaú Alarcón García*
- **La titularidad catastral de un bien expropiado se transmite con el pago o la ocupación.** *Neus Teixidor Martínez*
- **Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya (casos prácticos).** *Rafael Enric Herrando Tejero*
- **Consejo de administración y RSC.** *Emma García Meca, Isabel M.ª García Sánchez, Jennifer Martínez Ferrero y Beatriz Cuadrado Ballesteros*
- **El fondo de comercio. Aspectos contables y fiscales.** *Sotero Amador Fernández y Ángel González García*

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Febrero 2017 – Número 407

## PRESIDENTE EJECUTIVO

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

## DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Catedrático Acreditado de Derecho Financiero y Tributario. Profesor Titular URJC. Abogado y Auditor de Cuentas*)

## COORDINADORES

M.<sup>a</sup> José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

## CONSEJO ASESOR

Mario Alonso Ayala (*Presidente de Censores Jurados de Cuentas y Presidente y Cofundador de AUREN*)

Sotero Amador Fernández (*Profesor de Contabilidad del CEF*)

Oriol Amat Salas (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra*)

Álvaro Antón Basanta (*Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de Insesa Concursal Abogados*)

Eric Damotte (*Socio de Auditoría. KPMG España*)

Juergen B. Donges (*Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia*)

Germán de la Fuente Escamilla (*Socio Director de Auditoría de Riesgos y Transacciones de Deloitte*)

María Antonia García Benau (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)

Lorenzo de las Heras Miguel (*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)

Pedro Manuel Herrera Molina (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)

Luis Alberto Malvárez Pascual (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva*)

Diego Marín Barnuevo (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid*)

Diego Martín-Abril Calvo (*Director General de Tributos*)

Javier Martín Fernández (*Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente, Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Alberto Monreal Lasheras (*Inspector de Hacienda excedente y Socio de PwC Tax & Legal Services*)

Francesco Moschetti (*Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario*)

Clara I. Muñoz Colomina (*Profesora Titular. Universidad Complutense de Madrid*)

Alfonso Osorio Iturmendi (*Presidente de BDO España*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

Alberto Placencia Porrero (*Socio Director de Servicios Financieros Ernst & Young*)

José Andrés Sánchez Pedroche (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Javier Seijo Pérez (*Inspector de Hacienda excedente y Socio de Ernst & Young*)

Fernando Serrano Antón (*Catedrático Jean Monnet. Universidad Complutense de Madrid*)

Fernando de Vicente Benito (*Inspector de Hacienda excedente y Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*)



P.º Gral. Martínez Campos, 5  
Gran de Gràcia, 171  
Alboraya, 23  
Ponzano, 15

28010 MADRID  
08012 BARCELONA  
46010 VALENCIA  
28010 MADRID

Tel. 914 444 920  
Tel. 934 150 988  
Tel. 963 614 199  
Tel. 914 444 920

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID  
Tel. 914 444 920  
Fax 915 938 861  
Correo electrónico: [info@cef.es](mailto:info@cef.es)

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.  
C/ Destreza, 7  
Polígono Industrial «Los Olivos»  
28906 Getafe (Madrid)

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2017)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
152,50 €	<ul style="list-style-type: none"><li>• Suscriptores: 18 €</li><li>• No suscriptores: 22 €</li></ul>

En la página [www.cefflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.cefflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm) encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 6,05 € por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

Esta Revista se encuentra incluida en la clasificación bibliográfica de las siguientes bases de datos y organismos:



---

Correo electrónico: [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es)

Edición electrónica: [www.cefflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.cefflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)

---

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

*La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*

## SUMARIO


### REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

#### (Comentarios y casos prácticos)

Página

#### TRIBUTACIÓN

##### ESTUDIOS

- 12/2017** La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS?  
*EU Directive 2016/1164 against tax avoidance practices affecting the internal market: The beginning of the end of a national corporate income tax or an additional piece of incoordination in the new post-BEPS order? .....* 5  
(José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez)
- 13/2017** Tributación de los servicios relacionados con bienes inmuebles y de los bonos canjeables en el IVA  
*Taxation of services related with real estate assets and redeemable vouchers for VAT purposes .....* 57  
(Antonio Longás Lafuente)
- 14/2017** Entidades en régimen de atribución de rentas  
*«Pass-through» entities .....* 165  
(Enrique de Miguel Canuto)
- 15/2017**  Modificaciones en el impuesto sobre sociedades establecidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 de diciembre  
*Changes to corporate income tax set forth by Royal Decree-Law 3/2016, of 3 december .....* 191  
(Fernando Borrás Amblar)

##### ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 16/2017** La existencia de establecimiento permanente en España y los gastos deducibles (Análisis de la STS de 20 de junio de 2016 [rec. núm. 2555/2015]) . 195  
(Juan Ignacio Gorospe Oviedo)
- 17/2017** La inclusión en la lista de deudores de deudas en trámite de aplazamiento (Análisis de la SAN de 11 de julio de 2016 [rec. núm. 39/2016]) 210  
(Esau Alarcón García)

<b>18/2017</b> El titular catastral de un bien inmueble expropiado sigue siendo el sujeto expropiado hasta el pago del justiprecio o el levantamiento del acta de ocupación (Análisis de la STSJ de Cataluña de 28 de julio de 2016 [rec. núm. 76/2013]) .....	219
(Neus Teixidor Martínez)	

## CASO PRÁCTICO

<b>19/2017</b> Casos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya ..... (Rafael Enric Herrando Tejero)	225
--	-----

## CONTABILIDAD

### ESTUDIOS

<b>20/2017</b> El consejo de administración y la responsabilidad social corporativa en los bancos: Un estudio internacional <i>Board of directors and corporate social responsibility in banks: An international analysis</i> .....	227
(Emma García Meca, Isabel María García Sánchez, Jennifer Martínez Ferrero y Beatriz Cuadrado Ballesteros)	
<b>21/2017</b> El fondo de comercio. Aspectos contables y fiscales <i>Goodwill. Accounting and fiscal aspects</i> .....	253
(Sotero Amador Fernández y Ángel González García)	

 Solo disponible en versión digital

---

*Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (<http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm>)*

*ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.*

# LA DIRECTIVA UE 2016/1164 CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN EN EL MERCADO INTERIOR: ¿EL PRINCIPIO DEL FINAL DE UN IS NACIONAL O UNA PIEZA MÁS DE DESCOORDINACIÓN EN EL NUEVO ORDEN POST-BEPS?

**José Manuel Calderón Carrero**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de A Coruña*

**Adolfo Martín Jiménez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

---

## EXTRACTO

Este trabajo expone el contenido y principales implicaciones de la Directiva UE 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. La referida directiva no solo convierte en *hard-law* de la UE algunas recomendaciones (*soft-law*) internacionales (OCDE/G20), sino que modula su contenido e incluye nuevas medidas al margen de los «estándares internacionales» (*Beyond BEPS*). Tal comunitarización del impuesto sobre sociedades posee relevantes consecuencias para los gobiernos, las administraciones tributarias y los contribuyentes de tal impuesto.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades, Derecho de la UE y fiscalidad, normativa antielusión fiscal, cláusulas generales antiabuso, cláusulas específicas antiabuso y planificación fiscal agresiva.

---

*Fecha de entrada: 12-12-2016 / Fecha de aceptación: 23-12-2016 / Fecha de revisión: 24-01-2017*

**EU DIRECTIVE 2016/1164 AGAINST TAX AVOIDANCE  
PRACTICES AFFECTING THE INTERNAL MARKET:  
THE BEGINNING OF THE END OF A NATIONAL  
CORPORATE INCOME TAX OR AN ADDITIONAL PIECE OF  
INCOORDINATION IN THE NEW POST-BEPS ORDER?**

**José Manuel Calderón Carrero**

**Adolfo Martín Jiménez**

---

**ABSTRACT**

This paper sets out the content and main implications of Council Directive 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices which have a direct impact on the functioning of the internal market. The directive not only implements some international (OECD/G20) soft-law standards in EU hard-law, but also modulates their content and includes new measures «Beyond BEPS». This is part of a pan-European corporation tax transformation process that has relevant consequences for governments, tax administrations and taxpayers.

**Keywords:** corporation income tax, EU Law and taxation, anti-avoidance tax provisions, GAAR, SAARs and aggressive tax planning.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Origen y evolución de la propuesta de directiva relativa a medidas frente a prácticas de elusión fiscal que afectan al funcionamiento del mercado interior (2016) y valoración general
3. Exposición básica del contenido de la Directiva ATAD: Las medidas «antielusión» adoptadas en relación con el impuesto sobre sociedades
  - 3.1. Ámbito de aplicación de la Directiva ATAD
  - 3.2. Examen de las cinco medidas contra las «prácticas de elusión fiscal» recogidas en la Directiva ATAD
    - 3.2.1. La limitación de la deducibilidad fiscal de los intereses (art. 4 de la Directiva ATAD)
    - 3.2.2. La cláusula de tributación de salida/*exit taxation* (art. 5 de la Directiva ATAD)
    - 3.2.3. La cláusula general antiabuso o norma general contra las prácticas abusivas (art. 6 de la Directiva ATAD)
    - 3.2.4. La norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (régimen de transparencia fiscal internacional) (arts. 7 y 8 de la Directiva ATAD)
    - 3.2.5. La cláusula de neutralización de las asimetrías híbridas (art. 9 de la Directiva ATAD)
    - 3.2.6. Disposiciones finales de la Directiva ATAD
4. Implicaciones derivadas de la aprobación de la Directiva ATAD

## Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

A través de este trabajo tratamos de exponer el contenido y principales implicaciones de la Directiva UE 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

De alguna forma, podría considerarse que esta directiva «antielusión fiscal» constituye una nueva prueba de que la Unión Europea (UE) intenta posicionarse a la cabeza del cambio de paradigma fiscal, yendo más allá del consenso internacional (estándares mínimos aprobados en el marco del proyecto BEPS) tanto en materia de transparencia fiscal como en relación con la prevención de prácticas fiscales perniciosas y «medidas anti-BEPS». La referida directiva no solo convierte en *hard-law* de la UE algunas recomendaciones (*soft-law*) internacionales (OCDE/G20), sino que modula su contenido e incluye nuevas medidas al margen de los estándares internacionales. Todo este proceso de transformación del marco fiscal que se está llevando a cabo en la UE en paralelo con la evolución de los «estándares internacionales» puede perseguir objetivos propios no necesariamente coincidentes con los fijados a nivel global, esto es, el tren comunitario puede tener como destino una estación más lejana que el tren OCDE/G20: la defensa de los propios intereses y la integración y mayor armonización del impuesto sobre sociedades (IS) en la UE, siendo la Directiva 2016/1164 una mera estación intermedia en el destino final. A este respecto, cabe destacar el relevante ensanchamiento de la comunitarización de la base imponible del IS que resulta de la misma, así como su contribución material a la transformación del marco de fiscalidad internacional y de cumplimiento tributario en la UE. Tal marco se espera que sea ensanchado y superado con creces en las nuevas propuestas de base común del IS y de consolidación presentadas el 25 de octubre de 2016<sup>1</sup>.

## 2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A MEDIDAS FRENTE A PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE AFECTAN AL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR (2016) Y VALORACIÓN GENERAL

El 21 de junio de 2016 el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE (Ecofin) adoptó un acuerdo político sobre la propuesta de directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado

---

<sup>1</sup> *Vid.*, a este respecto, con las propuestas específicas y su texto la propia página web de la Comisión Europea: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package_en)

interior (conocida como propuesta ATAD por sus siglas en inglés)<sup>2</sup>; tal acuerdo político fue objeto de aprobación definitiva en la siguiente reunión del Ecofin (12 de julio) a través del procedimiento de «silencio», con arreglo al cual si ningún Estado miembro presentaba objeciones por escrito antes de la medianoche del día 12, el acuerdo se entendería adoptado por unanimidad, tal y como aconteció.

La Directiva ATAD fue propuesta por la Comisión UE en el marco del paquete antielusión fiscal presentado por tal institución europea, el 28 de enero de 2016<sup>3</sup>, incluyendo en su versión original las siguientes medidas:

- 1.º Reglas de limitación de la deducibilidad de intereses.
- 2.º Reglas sobre imposición de salida/*exit taxation*.
- 3.º Una cláusula de *switch-over*.
- 4.º Una cláusula general antiabuso.
- 5.º Un régimen de transparencia fiscal internacional/TFI.
- 6.º Un marco de neutralización de instrumentos y entidades híbridas.

Las medidas propuestas por la Comisión (y finalmente aprobadas por el Ecofin en un corto [6 meses] plazo de tiempo sin precedentes hasta la fecha) se proyectan sobre todos los contribuyentes sujetos al IS en un Estado miembro, incluyendo los que operan en un Estado miembro a través de un establecimiento permanente (EP) de una entidad de la UE o residente de un país tercero. Asimismo, no puede dejar de señalarse ya desde un principio la amplitud de las medidas recogidas en la Directiva ATAD, introduciendo reglas sustantivas que impactan de forma significativa sobre la configuración del IS de los Estados miembros, superando el umbral de armonización de mínimos basado en la eliminación de obstáculos fiscales a determinadas operaciones transfronterizas, de manera que ahora las medidas son horizontales afectando a todo tipo de operaciones (domésticas-intraeuropeas-internacionales) y determinando hechos y bases de tributación corporativa con independencia de si poseen una conexión directa o remota con el buen funcionamiento del mercado interior.

La propuesta de directiva presentada por la Comisión se instrumentó en el nuevo contexto BEPS como parte de un primer paquete de medidas antielusión fiscal (y frente a la planificación fiscal agresiva) a través del que se pretende prevenir determinados esquemas de erosión de bases imponibles y transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación en línea con el proyecto OCDE/G20 BEPS, pero articulando medidas coordinadas en la UE a efectos de lograr una mayor consistencia y uniformidad en su instrumentación de manera que se evite la creación de nuevas lagunas o asimetrías derivadas de una implementación unilateral o bilateral por parte de los diferentes Estados miembros de la UE.

<sup>2</sup> Council of the EU, *Corporate tax avoidance: Council agrees its stance on anti-avoidance rules*, P.R. 370/16, 21 de junio de 2016. La Directiva 2016/1164 fue publicada en el DOUE L 193, 19 de julio de 2016.

<sup>3</sup> COM(2016) 23 final, SWD(2016) 6 final, Bruselas, 28 de enero de 2016.

No obstante, cabe destacar, por un lado, como alguna de las medidas recogidas en la Directiva ATAD va más allá del consenso alcanzado en el Proyecto BEPS o simplemente no tienen nada que ver con este consenso (*v. gr.*, la tributación de salida, la cláusula de *switch-over* recogida en la propuesta inicial<sup>4</sup>, y la cláusula general antiabuso)<sup>5</sup>. Por otro lado, no puede perderse de vista que la Directiva ATAD no lleva a cabo una implementación en la UE del conjunto de «estándares fiscales» *lato sensu* (incluyendo estándares mínimos, estrategias/metodologías comunes y directrices de mejores prácticas) que conforman el Plan de 15 Acciones de BEPS, de manera que elementos estructurales del «nuevo» sistema de fiscalidad internacional (como la reconfiguración del principio de plena competencia con arreglo a las Acciones 8-10 BEPS)<sup>6</sup> han quedado completamente al margen de esta acción de *hard-law* de la UE<sup>7</sup>. La directiva y los Estados miembros parten de este consenso internacional y lo asumen como algo ya aplicable directamente en sus ordenamientos internos. Esto es, la directiva viene a aplicarse en un contexto nacional que parte de la aceptación de las Acciones 8-10 del Plan BEPS y la reforma de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia en línea con tales acciones de 2016<sup>8</sup>. Por otra parte, no puede olvidarse el limita-

<sup>4</sup> Nótese que la cláusula de *switch-over* finalmente no aparece en la versión final aprobada por el Ecofin el 21 de junio de 2016, al considerarse que un régimen robusto de transparencia fiscal internacional resulta suficiente para prevenir los esquemas de planificación fiscal agresiva que pretendía neutralizar la referida cláusula. También esta cláusula planteaba algunos problemas de Derecho primario de la UE que se salvan con su supresión. La delegación británica fue una de las que más se opuso a la cláusula de *switch-over* argumentando que constituye una medida ajena al consenso de coordinación fiscal internacional instrumentado a través del proyecto BEPS que puede ser fuente de nuevas asimetrías, y se basa en el criterio de baja tributación que por sí mismo no constituye un indicio de competencia fiscal y los Estados deben conservar su competencia para fijar los tipos de gravamen de sus impuestos directos de forma soberana (CEDELLE, A.: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive: a UK Perspective», *BTR*, n.º 4, 2016, pág. 504). Cabe señalar igualmente que en las primeras versiones de la Directiva ATAD también figuraba una disposición que articulaba una definición común de EP que seguía las recomendaciones de la Acción 7 de BEPS. Tal cláusula aparece ahora recogida en el artículo 5 de la propuesta de Directiva de Base Imponible Común, presentada el 25 de octubre de 2016 (COM(2016) 685 final), y la recomendación de la Comisión de 28 de enero de 2016 (COM(2016) 271 final) en materia de prevención del abuso de CDI también instaba a los Estados miembros a seguir la nueva definición de EP recogida en la Acción 7 de BEPS (ahora en los art. 12 a 14 del nuevo Instrumento Multilateral para la implementación de los aspectos convencionales del Plan BEPS).

<sup>5</sup> En cierta medida, el hecho de que la Directiva ATAD incluya cláusulas no conectadas con acciones específicas del Plan BEPS se ha tratado de explicar considerando como desde el año 2011 el Ecofin y la Comisión venían trabajando sobre la propuesta de BICIS presentada por la Comisión en tal fecha (COM(2011)121/4), que contenía estas disposiciones antielusión fiscal internacional (el régimen de TFI: arts. 82-83, la cláusula de imposición de salida: art. 31, la cláusula de *switch-over*: art. 73, la cláusula general antiabuso/GAAR: art. 80, y las reglas antihíbridos: arts. 84-85). *Vid.*, RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *European Taxation*, n.º 11, 2016, págs. 1 y ss.

<sup>6</sup> De hecho, la exposición justificativa de la Directiva ATAD lo reconoce expresamente en el apartado 14: «Es necesario aclarar que la aplicación de las normas contra la elusión fiscal que figuran en la presente directiva no debe afectar a la obligación de los contribuyentes de cumplir con el principio de plena competencia ni al derecho de un Estado miembro a ajustar al alza una deuda tributaria, de conformidad con el principio de plena competencia, en su caso».

<sup>7</sup> *Vid.* SANZ GADEA: «La Directiva Antiabuso (I)», *RCyT. CEF*, n.º 403, 2016, págs. 39 y ss., y LÓPEZ RIBAS, «Directiva contra las prácticas de elusión fiscal», *Carta Tributaria*, 2016.

<sup>8</sup> Cabe destacar como el Ecofin, en su reunión de 6 de diciembre de 2016 (15206/16, Presse 65, PR CO 64), mostró su adhesión al Informe final OCDE BEPS, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (Acciones 8-10).

do alcance de la Directiva ATAD en relación con sus propios objetivos de instrumentación coordinada de las principales acciones del Plan BEPS, constituyendo por tanto una mera pieza de un conjunto de medidas más amplio, algunas de las cuales ya se han implementado (v. gr., intercambio automático de *tax rulings* y APAs, del informe fiscal país por país, ex Directivas UE 2015/2376 y 2016/881, reforma de la Directiva Matriz-Filial incluyendo una regla secundaria antihíbridos y una GAAR<sup>9</sup>, las decisiones de ayudas de estado relativas a los *tax rulings* en ciertos Estados, estos, en los casos de Apple, Starbucks, Fiat, *excess profits tax* en Bélgica, la recomendación de 28 de enero de 2016, en materia de prevención de abuso de convenio de doble imposición (CDI<sup>10</sup>), trabajos del Código de Conducta, el desarrollo de una lista paneuropea de jurisdicciones fiscales no cooperativas<sup>11</sup>, etc.)<sup>12</sup> y otras están en el horizonte (propuesta de Directiva ATAD 2 en materia de híbridos en relación con países terceros<sup>13</sup>, y propuestas de base imponible común y consolidada<sup>14</sup>)<sup>15</sup>.

Y en tal sentido invitó a la Comisión a examinar, en el marco de los trabajos del FUEPT, la necesidad de revisar las directrices europeas en materia de precios de transferencia. Asimismo, el Ecofin acordó la toma en consideración de los cambios en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia para la interpretación del principio internacional del *arm's length* como referencia clave para la aplicación del 4.º criterio del Código de Conducta de fiscalidad empresarial

<sup>9</sup> Modificación de la Directiva 2011/96/UE a través de las Directivas 2014/86/UE (introduce una regla que excluye la aplicación del método de exención cuando los beneficios distribuidos pudieran ser deducidos en el IS del Estado de la sociedad pagadora) y 2015/121/UE (introduce una GAAR a los efectos del régimen comunitario matriz-filial).

<sup>10</sup> Véase la recomendación de la Comisión UE 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, donde se muestra partidaria de la aplicación de la cláusula de propósito fiscal principal que tenga en cuenta la existencia de una actividad económica auténtica o genuina, a los efectos de la implementación de la Acción 6 de BEPS por los Estados miembros. El Ecofin ha respaldado tal recomendación de la Comisión (vid., Council of the EU, *Council conclusions on an external taxation strategy and measures against tax treaty abuse*, PR. 281/16, 25 de mayo de 2016).

<sup>11</sup> Council of the EU, *Council conclusions on an external taxation strategy and measures against tax treaty abuse*, PR. 281/16, 25 de mayo de 2016; y EU Council, *Taxation: Council Agrees criteria for the screening of third country jurisdictions*, PR. 640/16, 8/11/2016 (DOUE 2016/C461/02, 10 de diciembre de 2016), vid., para un resumen de las conclusiones del Ecofin de 8 de noviembre: <http://catedras.uca.es/eu-tax-law-jean-monnet/noticias/conclusiones-del-consejo-ecofin-de-8-de-noviembre-2016-criterios-de-elaboracion-de-la-lista-de-jurisdicciones-no-cooperativas-y-otras-medidas-tributarias>

<sup>12</sup> Todas estas medidas las exponemos en la Parte II de la obra *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CARMONA, N. (dir.), CISS, Valencia, ediciones 2016 y 2017.

<sup>13</sup> COM(2016) 687 final.

<sup>14</sup> COM(2016) 685 final y COM(2016)683 final.

<sup>15</sup> Resulta mucho más dudoso considerar que la propuesta de Directiva de la Comisión, de 25 de octubre de 2016, sobre mecanismos de resolución de controversias de doble imposición en la UE (COM(2016) 686 final) resulta complementaria de la Directiva ATAD, siendo más probable que lo sea de la propuesta de Base Imponible Común Consolidada. En este sentido, no resulta claro que estos mecanismos de resolución de doble imposición intraeuropea apliquen en casos donde tal doble imposición resulte de aplicación de las cláusulas nacionales derivadas de la transposición de la Directiva ATAD, considerando las cláusulas de los artículos 1 y 16.5 de la propuesta de Directiva de resolución de conflictos de doble imposición y como la Directiva ATAD califica como medidas antielusión fiscal algunas medidas que en realidad no tienen tal naturaleza *stricto sensu* (*exit tax*, limitación de deducibilidad de intereses, asimetrías híbridas); a este respecto, cabría argumentar a favor de la aplicación de tal mecanismo de la UE de resolución de conflictos de doble imposición allí donde tal fenómeno no resultara de medidas antifraude o antievasión fiscal.

En este sentido, no puede perderse de vista como un buen número de las disposiciones que recoge la Directiva ATAD tiene su origen en las diferentes versiones de las cláusulas internacionales de la propuesta de Base Imponible Común Consolidada presentada en el año 2011<sup>16</sup> sobre la que han venido trabajando la Comisión y los Estados miembros durante los últimos años, de suerte que ello, unido al actual contexto político e internacional en materia de fiscalidad internacional (Proyecto BEPS), ha favorecido la aprobación de la misma en un tiempo record<sup>17</sup>.

Las medidas recogidas en la Directiva ATAD se configuran como un estándar mínimo de protección del IS frente a esquemas BEPS, de manera que los Estados miembros conservan su poder tributario para desarrollar otras medidas complementarias (art. 3 de la Directiva 2016/1164); de esta forma, los legisladores nacionales pueden adoptar posiciones más estrictas o exigentes, siempre que ello no afecte ni al derecho primario de la UE ni negativamente al objetivo perseguido por la medida recogida en la directiva, aunque lógicamente ello implica que no existirá uniformidad monolítica a nivel de la UE en lo que se refiere a las medidas puestas en práctica por cada uno de los Estados miembros a los efectos de la eventual transposición de la directiva<sup>18</sup>. A su vez, las medidas previstas en la directiva están configuradas de forma «principalista» (*principle-based rules*), de manera que los legisladores nacionales disponen de un cierto margen de adaptación y desarrollo de las mismas a efectos de adecuarlas a las características de su orde-

<sup>16</sup> COM(2011) 121/4.

<sup>17</sup> Cfr. RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *European Taxation*, n.º 11, 2016, págs. 1 y ss. Nótese, no obstante, que existen importantes diferencias entre las cláusulas «anti-BEPS» recogidas en la propuesta de BICIS presentada por la Comisión en 2011 y las aprobadas por el Ecofin a través de la Directiva ATAD, entre las que cabe destacar un mayor alineamiento con la jurisprudencia del TJUE y con los estándares recogidos en las distintas acciones del Proyecto BEPS. Téngase en cuenta que las propuestas de la Comisión de 2016 sobre Base Imponible Común y Consolidada articulan reglas absolutas y no de mínimos, lo cual significa que la armonización del IS vendría a ser plena y no parcial o de mínimos como acontece con la Directiva ATAD, con la consiguiente pérdida de soberanía fiscal y de uno de los principales instrumentos de política fiscal y económica. Destacados autores, como SANZ GADEA y LÓPEZ RIBAS, han advertido sobre la mínima armonización derivada de la Directiva ATAD, que deja en relación con algunas medidas (v. gr., TFI) un amplio margen de maniobra a los legisladores nacionales (vid. SANZ GADEA, E.: «La Directiva Antiabuso (II). La transparencia fiscal internacional», *RCyT. CEF*, n.º 406, 2017, págs. 11-12; y LÓPEZ RIBAS, S.: «Directiva contra las prácticas de elusión fiscal», *Carta Tributaria*, n.º 17-18, 2016).

<sup>18</sup> La regla de nivel mínimo de protección en sí misma considerada (y al margen de la configuración principalista de las medidas recogidas en la Directiva ATAD) no permite que se alcance uno de los objetivos principales que se pretenden lograr a través de este instrumento normativo europeo: la uniformidad y coordinación en el marco del mercado interior respecto de la implementación y aplicación de reglas de prevención de la elusión de los IS de los Estados miembros. Asimismo, la aplicación de esta regla plantea un buen número de cuestiones; así, por ejemplo, cabe destacar que los Estados miembros no están obligados a transponer las medidas recogidas en la directiva allí donde hayan establecido o establezcan medidas que garanticen un nivel de protección equivalente o superior, lo cual en sí mismo puede resultar difícil de evaluar; a este respecto, se suscita la cuestión de si tal «valoración» debe realizarse medida a medida o considerando el conjunto de medidas antielusión establecidas en un ordenamiento de un Estado miembro o incluso si hay que tomar en consideración el *enforcement* de las mismas. Vid., a este respecto: GUTMANN; PERDELWITZ; RAINGEARD; OFFERMANN; SCHELLEKENS; GALLO; HAP y OLEJNICKA: «The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey», *ET*, January, 2017, págs. 19-20.

namiento, aunque toda la implementación e interpretación de estas medidas quedará sujeta a los correspondientes mecanismos de control de la aplicación del Derecho UE por parte de la Comisión y el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En realidad, la configuración de mínimos de la Directiva ATAD no es de fácil lectura o interpretación, como veremos, ya que muchas medidas serán mínimos y, a nuestro juicio, si se quiere respetar el derecho primario de la UE, a la vez, «máximos» (v. gr., art. 5, sobre imposición de salida y 6, sobre la cláusula general antiabuso) y otras permiten opciones cuya compatibilidad con el Derecho de la UE, en algunos casos, será dudosa y planteará problemas (v. gr., tratamiento de terceros Estados y normas de TFI). Todo ello sin olvidar que las opciones son y serán una suerte de incentivos a la competencia fiscal entre las distintas jurisdicciones, en combinación con un «soft enforcement» de las mismas. Tales opciones, por otra parte, por la cantidad de alternativas que ofrecen a los Estados miembros dejan margen para pensar si realmente la directiva, en algunos campos, va a suponer armonización alguna, ya que es posible que existan tantas legislaciones distintas en el marco de la directiva como Estados hay dentro de la UE (tal es el caso, por ejemplo, en materia de limitaciones a la deducción de intereses en el artículo 4 o en materia de TFI en los arts. 7 y 8). Es decir, es cuestionable el grado de armonización (o coordinación fiscal) que la Directiva ATAD pueda suponer, por no mencionar que tal fórmula no garantiza una implementación doméstica EU Proof, con todo lo que ello conlleva en términos de déficit de seguridad jurídica y potenciales controversias.

Así las cosas, la efectiva implementación de la Directiva ATAD por los Estados miembros (que está prevista, como regla general, de manera que sus disposiciones surtan efectos a partir del 1 de enero de 2019) traerá consigo un notable ensanchamiento del ámbito de influencia del Derecho UE sobre uno de los principales impuestos del sistema tributario de los Estados miembros (el impuesto sobre sociedades) sobre el que ostentan competencia exclusiva y que a día de hoy constituye uno de sus principales mecanismos de política económica y competencia fiscal<sup>19</sup>. Y el enfoque de armonización de medidas antielusión fiscal desarrollado por la Comisión (y aprobado finalmente por el Ecofin) fundamentado en las necesidades del mercado interior (respuesta coordinada y común a nivel UE a efectos de evitar respuestas nacionales fragmentarias y descoordinadas) no resulta del todo convincente considerando las medidas propuestas y la propia base de armonización empleada (art. 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–)<sup>20</sup>. Por un lado, la conexión que poseen algunas medidas (por ejemplo, la limitación de la

<sup>19</sup> PANAYI, C. H.: «The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law», *Bulletin for International Taxation*, January/February 2016, págs. 95-96.

<sup>20</sup> HASLEHNER, W.: «The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Remarks», *Kuvertaxlaw.blog.com*, 2016/02/05, pág. 1; y BHOGAL: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive», *TNI*, September 5, 2016, págs. 881 y ss. En particular, se destaca como las medidas recogidas en la directiva lejos de facilitar operaciones cubiertas por el Derecho de la UE pueden dar lugar a una normativa nacional de los Estados que genere nuevos obstáculos fiscales al ejercicio de las libertades fundamentales, de suerte que la forma en que se han configurado tales medidas permite enfoques asimétricos que pueden dar lugar a nuevos casos de doble imposición. Tampoco está claro cómo se

deducibilidad de intereses, la tributación de salida) con el buen funcionamiento del mercado interior no es evidente y fuerte sino más bien débil y tenue. Por otro lado, ya hemos indicado que algunas de las medidas adoptadas no se proyectan sobre situaciones, operaciones o estructuras claramente conectadas con esquemas de elusión fiscal. Y además el enfoque de armonización mínima a partir de un modelo principalista y horizontal que permite un importante margen de maniobra de los legisladores nacionales puede generar nuevas fuentes de divergencias y descoordinación entre los Estados miembros y con países terceros.

La propuesta de directiva inicialmente presentada por la Comisión experimentó un buen número de cambios, llegando a existir hasta nueve versiones de la misma, lo cual refleja el proceso de negociación entre la Comisión y las distintas delegaciones nacionales principalmente en relación con la eliminación de la cláusula de *switch-over* y la flexibilización de las disposiciones relativas a limitación de deducibilidad de intereses y régimen de TFI a efectos de que cada Estado dispusiera de un margen de maniobra suficiente para adaptarla a su propia política fiscal y económica en este terreno (*strategic approach to tackling tax avoidance*)<sup>21</sup>. El Ecofin, como ya hemos adelantado, en su reunión de 21 de junio de 2016, adoptó un acuerdo político sobre el texto de directiva presentado por la presidencia holandesa el de 17 de junio 2016<sup>22</sup>, que fue aprobado definitivamente el 12 de julio a través del procedimiento de «silencio», siendo publicada (en el DOUE L) la versión final de la Directiva ATAD (2016/1164) el 19 de julio de 2016.

### 3. EXPOSICIÓN BÁSICA DEL CONTENIDO DE LA DIRECTIVA ATAD: LAS MEDIDAS «ANTI-ELUSIÓN» ADOPTADAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El texto de la directiva finalmente aprobado establece un nivel mínimo de protección, de no fácil interpretación, como se ha indicado, permitiendo por tanto «la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades» (art. 3) en cinco ámbitos que son expuestos a continuación. Como se avanzó, a estos efectos, la incidencia de la cláusula no será homogénea sobre todas las medidas de la directiva: por ejemplo, en relación con el artículo 6, será difícil ad-

---

resolverán tales casos, aunque la Comisión parece depositar todas sus esperanzas en la nueva propuesta de Directiva de resolución de conflictos tributarios derivada del paquete de medidas del 25 de octubre de 2016, cuyo efecto en esta materia puede ser limitado. En este mismo orden de cosas cabe mencionar como los Parlamentos nacionales de Malta y Suecia comunicaron a las instituciones europeas su opinión razonada sobre el incumplimiento de la propuesta de directiva con el principio de subsidiariedad en tanto que otros parlamentos nacionales adoptaron una estrategia distinta basada en el diálogo constructivo con la Comisión (CEDELLE: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive: a UK Perspective», *op. cit.*, pág. 492).

<sup>21</sup> Vid. HMRC: *Tax Policy Making: a new approach*, June 2010, paras. 2.14-2.15.

<sup>22</sup> Consejo de la UE, Expediente interinstitucional 2016/0011 CNS, Bruselas, 17 de junio de 2016, FISC 104 Ecofin 628.

mitir que los Estados puedan reconfigurar el concepto de abuso que de él se deriva con elementos más estrictos y contrarios a la jurisprudencia del TJUE, sin perjuicio de que, si así lo desean puedan crear cláusulas antiabuso específicas para situaciones nacionales o internacionales que merezcan un tratamiento especial. En otras palabras, el estándar mínimo de la directiva no es la justificación para que los Estados miembros endurezcan su legislación antiabuso como deseen, sin ningún límite.

### 3.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA ATAD

Antes de entrar en la exposición de las cinco medidas antielusión fiscal recogidas en la Directiva ATAD debe determinarse el ámbito de aplicación de la misma, el cual viene regulado en su artículo 1 que dispone que sus disposiciones se aplicarán «a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país».

A este respecto cabe observar, por un lado, que la directiva no ha entrado a armonizar una de las cuestiones centrales del IS de los Estados miembros (y que es fuente de un buen número de asimetrías y de esquemas de planificación fiscal) como es la residencia fiscal de las entidades y los criterios para establecerla, cuestión que compete según el TFUE a los ordenamientos nacionales; nótese, a su vez, que las entidades fiscalmente transparentes quedan extramuros de la Directiva ATAD, aunque sus miembros sí pueden quedar comprendidos si son sujetos del IS o EP situados en territorio de un Estado miembro (de este tipo de entidades se ocuparán las nuevas propuestas de la Comisión en materia de base imponible común y consolidada). Por otro lado, debe señalarse igualmente como, en realidad, las disposiciones de la directiva también se proyectan más allá del IS de los Estados miembros, dado que la propia norma de la UE reconoce su aplicación a los EP situados en Estados miembros de la UE que normalmente son gravados con arreglo a un régimen fiscal similar al aplicable a las entidades residentes en sede del IS (en nuestro caso, en el impuesto sobre la renta de no residentes –IRNR–)<sup>23</sup>.

Asimismo, debe destacarse el amplio alcance de las disposiciones de la Directiva ATAD a partir de la omnicompreensiva definición de su ámbito de aplicación en el artículo 1 de la misma,

<sup>23</sup> No parece que la Directiva ATAD pretenda proyectarse sobre establecimientos permanentes de personas físicas (residentes fiscales o no en un Estado miembro) situados en el territorio de Estados miembros de la UE. De hecho, la exposición justificativa de la directiva en su apartado 4 clarifica que no se aplica a «entidades transparentes», esto es, entidades que no sean sujetos pasivos del IS en un Estado miembro; a su vez, se deja claro que el ámbito de aplicación de la directiva se limita a «establecimientos permanentes de entidades residentes a efectos fiscales» en un Estado miembro o en tercer país. No obstante, no puede descartarse que los Estados miembros realicen una transposición de la Directiva ATAD que extienda las medidas recogidas en la misma a todo tipo de EP, esto es, incluyendo las operaciones realizadas por establecimientos permanentes de personas físicas por ejemplo a los efectos de la imposición de salida. A nuestro entender, la legislación fiscal española no ordena con suficiente claridad las relaciones entre una persona física no residente y su EP situado en territorio español en lo que concierne a la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas que constituye actualmente la norma que permite establecer un gravamen de salida en las transferencias de activos.

de suerte que la falta de una definición de «contribuyente» y de «impuesto sobre sociedades» podría tener como objetivo superar una delimitación excesivamente estricta derivada del sistema tradicional de lista de entidades y de impuestos cubiertos por las Directivas Matriz-Filial, de Intereses y Cánones o de Fusiones<sup>24</sup>. De esta forma, cualquier persona o entidad sujeta (subjettivamente) al IS en un Estado miembro debería quedar afectada e incluida en el ámbito de aplicación de estas medidas, con independencia de que tal sujeción fiscal sea en virtud de un régimen especial. La regulación de la TFI que contiene la Directiva ATAD en su artículo 7.1 hace referencia a «entidades» y «establecimientos permanentes», de manera que fiducias/*trusts* y sociedades de personas/*partnerships* también estarían comprendidas en su ámbito de aplicación, siempre que concurrieran los demás condicionantes (sujeción subjetiva al IS en un Estado miembro o en un país tercero). En la medida en que la condición de contribuyente con arreglo a un IS en un Estado miembro (o en un país tercero, en el caso de EP) constituye el elemento determinante a efectos de la aplicación de las medidas de la Directiva ATAD sin que tal expresión haya sido definida (ni posea un significado uniforme o monolítico a nivel internacional), cabe esperar interpretaciones asimétricas de la misma, sin que quede claro si existe algún tipo de vinculación jurídica subjetiva para la definición del ámbito de aplicación del IS para los Estados miembros (aunque las exenciones del IS para ciertas categorías de empresas pudieran generar problemas de ayudas de estado a la luz del art. 107 del TFUE).

La falta de definición del término «impuesto sobre sociedades» plantea especiales dificultades para ordenamientos como el español, donde se diferencia entre IS e IRNR. A nuestro juicio, el término debe interpretarse como imposición que recae sobre las sociedades en un Estado miembro, con independencia de si este ha decidido aplicar dos impuestos distintos, uno a las entidades residentes y otro a las no residentes. Como veremos más adelante, la exclusión de los no residentes del ámbito de aplicación presentaría dificultades importantes a la hora de aplicar la directiva que solo pueden salvarse haciendo una interpretación del concepto de «impuesto sobre sociedades» como comprensiva también el IRNR español (o de otros impuestos similares). Tal interpretación está, además, justificada por la aplicación de la directiva, por ejemplo, a los no residentes según se deriva de su preámbulo (párrafo 3)<sup>25</sup>. La falta de definición del concepto, no obstante, también puede presentar ventajas, ya que permitirá defender que impuestos con elementos propios de un impuesto que grava la renta societaria sean exigidos por el Estado central u otros niveles de gobierno, también resultan afectados por la directiva, aunque, como sabemos, y la experiencia en la definición del concepto de impuesto sobre la renta en los convenios para

<sup>24</sup> Véase el apartado 4 de la exposición justificativa de la Directiva ATAD que indica que: «Es preciso establecer normas aplicables a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en un Estado miembro. Teniendo en cuenta que esto supondría abarcar una gama más amplia de impuestos nacionales, no es deseable ampliar el ámbito de aplicación de la presente directiva a tipos de entidades no sujetos al impuesto sobre sociedades en un Estado miembro». Vid. también RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *op. cit.*, pág. 5.

<sup>25</sup> Nótese igualmente que, en ocasiones, la regularización de una operación realizada por una entidad respecto de su IS requiere de una correlativa regularización en sede del IRNR (o del IRPF), de acuerdo con el principio de regularización completa (véase, por ejemplo, la SAN de 13 de octubre de 2016, rec. n.º 266/2012 [NFJ064966]).

la eliminación de la doble imposición ilustra, no será fácil decidir cuándo un determinado tributo presenta características similares a un impuesto sobre la renta societaria (v. gr., ¿es el IRAP italiano un impuesto sobre sociedades en el sentido de la directiva? ¿Son impuestos sobre sociedades algunos impuestos que los Estados miembros aplican sobre elementos específicos de renta obtenidos por determinados contribuyentes?). Quizás no hubiera, en consecuencia, estado de más que el artículo 2 de la directiva definiera el concepto o los rasgos característicos del IS.

Como se ha indicado, la directiva define su ámbito objetivo y subjetivo de aplicación por referencia al IS (sin limitarse a los aspectos internacionales de este impuesto y comprendiendo situaciones internas). Sin embargo, cabe pensar que algún efecto, cuando menos, indirecto tendrá sobre el IRPF: desde un punto de vista técnico es necesario alinear las normas que la directiva prevé en relación con ciertas materias con el fin de eliminar diferencias entre el IRPF y el IS que podrían ocasionar lagunas y oportunidades de planificación si la regulación de las mismas en ambos impuestos fuera distinta. Singularmente, esto ocurrirá en relación con las normas de TFI (arts. 7 y 8), el impuesto de salida (art. 5) o la cláusula antiabuso (art. 6 de la directiva). La alineación de estos grupos de normas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) con las previsiones de la directiva sí que podría determinar que se aplicara la jurisprudencia futura del TJUE sobre la interpretación de este instrumento de derecho secundario en línea con la clásica jurisprudencia *Dzodzi*<sup>26</sup>, aunque los efectos transfronterizos de estas normas las situarán fundamentalmente en el radio de acción de la jurisprudencia del TJUE sobre las libertades fundamentales.

## 3.2. EXAMEN DE LAS CINCO MEDIDAS CONTRA LAS «PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL» RECOGIDAS EN LA DIRECTIVA ATAD

### 3.2.1. La limitación de la deducibilidad fiscal de los intereses (art. 4 de la Directiva ATAD)

El objetivo político perseguido a través de la cláusula relativa a la limitación de los intereses reside en prevenir la traslación artificial de deuda a Estados miembros cuyo ordenamiento sea más flexible o generoso en cuanto a las condiciones de deducibilidad de gastos financieros en el IS<sup>27</sup>.

Las negociaciones sobre la configuración de esta cláusula fueron muy controvertidas y difíciles considerando, por un lado, la flexibilidad que ofrecía el Informe Final de la Acción 4 de BEPS, y, por otro, el impacto que podría derivarse de la medida para los distintos operadores económicos

<sup>26</sup> Sobre los efectos de esta línea jurisprudencial, *vid.* las referencias más abajo al hilo de las consideraciones sobre el artículo 6 de la directiva, vaya por delante que esta jurisprudencia solo se aplicará cuando el legislador nacional armonice su legislación con la propia de la directiva en ámbitos no incluidos dentro del campo de acción de la norma de la UE, es decir, solo resultará aplicable en la situación que hemos comentado: armonización de disposiciones del IRPF con las propias de la directiva.

<sup>27</sup> Véase el para. 6 de la memoria justificativa de la Directiva ATAD.

y las economías de los diferentes Estados<sup>28</sup>. Como veremos a continuación, la mayor parte de las opciones y elementos de flexibilización de la limitación de gastos financieros que recoge el Informe Final de la Acción 4 de BEPS fueron incluidos en el artículo 4 de la Directiva ATAD, con las excepciones del «*uplift* del 10%» (para. 25 del Informe Acción 4 de BEPS) y de la posibilidad de usar «promedios multianuales de ebitda» (paras. 155-158 Informe Final Acción 4 de BEPS); a este respecto, se considera que los legisladores de los Estados miembros no están autorizados a incorporar estos elementos de flexibilización de la regla de limitación de gastos financieros, ya que infringirían la cláusula de nivel mínimo de protección (art. 3 de la Directiva ATAD)<sup>29</sup>.

La cláusula establecida en el artículo 4 de la Directiva ATAD limita, como regla general, la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentario hasta un 30% del ebitda del contribuyente<sup>30</sup>. En el cálculo de ebitda, a efectos del cómputo del límite del 30%, se excluye la renta exenta, como los dividendos o los beneficios de los EP que estén exentos. Sin embargo, la renta que se beneficia del método de imputación sí entra en el cálculo, lo cual puede requerir analizar el método de eliminación de la doble imposición considerando estas dos variables.

A este respecto, cabe destacar como la directiva ha perfilado los elementos esenciales para la aplicación de esta cláusula, incluyendo definiciones («costes de endeudamiento» y «costes de endeudamiento excedentarios», y «sociedad financiera») y la fórmula de cálculo del ebitda (excluyendo la renta exenta de impuestos), en línea con el Informe Final de la Acción 4 de BEPS. En este sentido, cabe advertir diferencias relevantes con lo previsto en el artículo 16 de la LIS, por ejemplo, incluye como costes de endeudamiento los pagos en régimen de préstamos participativos, que resultarían afectados por la regla relativa a instrumentos híbridos del artículo 9 de la directiva, o excluye los dividendos o rentas de EP exentos de la parte de base de cálculo del límite de deducción (un incentivo que la normativa española e italiana prevén).

La directiva autoriza a los Estados miembros a adoptar diversas medidas en esta materia. Las opciones son tantas que será difícil pensar que se produce en esta materia una armonización total que no vaya a generar conflictos de doble imposición o fricciones entre las distintas normativas. Los Estados miembros podrán:

- Autorizar que los contribuyentes del IS apliquen una deducción superior al 30% del ebitda siempre que los costes de endeudamiento excedentarios no superen los 3 millones de euros<sup>31</sup>, o incluso la deducibilidad total si el contribuyente cons-

<sup>28</sup> RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *op. cit.*, pág. 5.

<sup>29</sup> Véase nota anterior.

<sup>30</sup> Nótese, no obstante, que se autoriza a los Estados miembros a utilizar un parámetro más estricto como el EBIT en lugar del ebitda, en línea con el Informe Final Acción 4 de BEPS (para. 84). Véase el para. 6 de la memoria justificativa de la Directiva ATAD.

<sup>31</sup> Los Estados miembros pueden reducir este umbral monetario fijado para garantizar un nivel de protección más elevado de su base imponible nacional (para. 8 de la memoria justificativa de la Directiva ATAD).

tituye una «entidad aislada» que no forma parte de ningún grupo consolidado ni posee una empresa asociada o un EP<sup>32</sup>. Tal límite máximo de 3 millones de euros por contribuyente individual se aplica igualmente para grupos fiscales en su conjunto.

- Además, en el caso de contribuyentes pertenecientes a grupos consolidados, los Estados miembros podrán permitir la aplicación de límites superiores al general del artículo 4.1 de la directiva (30 % ebitda), de acuerdo con los parámetros y criterios del artículo 4.5. Por tanto, los Estados miembros, con arreglo a la autorización del artículo 4.5 a) de la directiva, pueden articular un *equity escape clause* respecto de grupos consolidados, en línea con la *best practice* recomendada en el Informe BEPS Acción 4 (anexo C). Asimismo, el artículo 4.5 b) de la directiva incluye una segunda opción para flexibilizar el límite general (30 % ebitda) respecto de grupos consolidados en función del ebitda del grupo y el nivel de endeudamiento con terceros, alternativa que también admite el Informe Final BEPS Acción 4 (capítulo 7)<sup>33</sup>. El principal problema que posee la aplicación de este tipo de mecanismos de flexibilización de la regla fija y objetiva de limitación de gastos financieros en el marco de grupos consolidados resulta de su complejidad y costes de cumplimiento y acreditación para el contribuyente y comprobación para las Administraciones.
- Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación de la regla general del artículo 4.1 de la directiva (límite del 30 % del ebitda) los costes de endeudamiento excedentarios sufragados en concepto de:

<sup>32</sup> Esta previsión no está conectada con las recomendaciones del Informe Final BEPS Acción 4, sino más bien parece responder a una exigencia de las autoridades alemanas, en la medida en que la normativa interna alemana de «barrera de deducibilidad de intereses» de 2008 contiene una disposición en tal sentido. Algunos autores consideran que aunque la Directiva ATAD deja claro que una entidad que posee un EP en otro Estado miembro no constituye una *standalone company* a estos efectos, sin embargo una entidad que posee un EP ficticio derivado de un activo inmobiliario situado en el otro país y que resulta gravado con arreglo al artículo 6 de un CDI constituye una *standalone company* o «entidad aislada» a estos efectos (art. 4.3 de la Directiva ATAD; *vid.*, VERMEULEN: «How alone is standalone in the EU Anti-Tax Avoidance Directive?», *Kluwer International tax blog*, October 19, 2016). Nótese, no obstante, que el hecho de que la Directiva ATAD no haya establecido una regulación de EP puede traer consigo una nueva fuente de asimetrías en su aplicación, más allá de lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva ATAD, aunque la propuesta de Directiva ATAD 2 sí se proyecta sobre estas asimetrías. El hecho de que la Directiva ATAD permita a los Estados miembros excluir la aplicación de esta regla objetiva *anti-earning stripping* en situaciones puramente internas de entidades aisladas plantea dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE originario, ya que resulta evidente la diferencia de trato, sin que se haya establecido un mecanismo que permita flexibilizar realmente la aplicación de tal normativa atendiendo a razones comerciales sustantivas, lo cual puede suscitar un problema con el test de proporcionalidad. En parecidos términos *vid.*, BUNGAARD, J. y SCHMIDT, P.: «Uncertainties Following the Final EU Anti-Tax Avoidance Directive», *Kluwer International tax blog*, October 17, 2016).

<sup>33</sup> La OCDE ha desarrollado esta opción: Public Discussion Draft BEPS Action 4, *Elements of the Design and operation of the Group Ratio Rule*, 11 July 2016.

- Empréstitos o préstamos suscritos antes de 17 de junio de 2016, siempre que la exclusión no se haga extensiva a ninguna modificación *a posteriori* de dichos empréstitos<sup>34</sup>.
- Empréstitos o préstamos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo cuando tanto el promotor del proyecto, los costes de endeudamiento, los activos y la renta estén en la UE<sup>35</sup>.

Igualmente podrá acordarse la no aplicabilidad de la regla a las «entidades financieras» (definidas de forma amplia en el art. 2.5 de la Directiva ATAD)<sup>36</sup>, incluidas las que formen parte de un grupo consolidado<sup>37</sup>.

Además, se ofrece a los Estados miembros varias posibilidades a la hora de permitir la aplicación de los costes de endeudamiento excedentarios no aplicados en un determinado ejercicio a ejercicios anteriores y posteriores (*excessive & unused deduction/tax credit carryback/forward*)<sup>38</sup>.

Como novedad de última hora, el Ecofin acordó incluir (a petición de Bélgica y Eslovenia), en el artículo 11.6 de la directiva, la posibilidad de que aquellos Estados miembros que posean normas nacionales específicas en materia de deducibilidad de intereses (cláusulas antisubcapitalización) que sean igual de eficaces que la regla de limitación recogida en la directiva podrán

<sup>34</sup> El para. 195 del Informe Final de la Acción 4 de BEPS también contempla varias opciones de *grandfathering*.

<sup>35</sup> El Informe Final de la Acción 4 de BEPS (paras. 64-71) también permite una exención objetiva relacionada con *public benefit projects*, aunque la definición es más amplia en lo que concierne a los proyectos (no solo los referidos a infraestructuras públicas) y a la vez más estricta en cuanto a las condiciones de aplicación, por comparación a las recogidas en la Directiva ATAD. Nótese que la Directiva ATAD advierte en el punto 8 de su memoria justificativa que esta exención objetiva se aplica sin perjuicio de las normas sobre ayudas de estado.

<sup>36</sup> Algunos comentaristas han puesto de relieve como la exención relativa a las «entidades financieras» no comprende a un significativo grupo de entidades reguladas o semireguladas que desarrollan un papel muy activo en el sector financiero aportando liquidez a los mercados y que resultarán negativamente afectadas por la normativa resultante de la implementación de la Directiva ATAD, lo cual a su juicio no encaja sino que más bien contradice la propia política europea en materia de desarrollo del mercado de capitales; en particular, se refieren a entidades titularizadoras, emisoras de deuda o bonos y de *leasing*. A este respecto, se ha puesto de relieve la ausencia de una guía más completa para aplicar la limitación de gastos financieros por parte de estas entidades, particularmente cómo se aplica el concepto de *exceeding borrowing costs* en relación con entidades que se endeudan para adquirir «bonos corporativos» o *distressed debt*. FERNLEY y MORONEY: «EU Anti-Tax Avoidance Package: Impacts on Financial Institutions», *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 18, 2016, n.º 4, pág. 3

<sup>37</sup> El Informe Final de la Acción 4 de BEPS dejó abierta cuestión pendiente al requerir un mayor análisis. A este respecto, cabe mencionar el Public Discussion Draft BEPS Action 4, Approaches to Address BEPS involving interest in the banking and insurance sectors (OECD, 28 July 2016), donde se exponen los limitados riesgos de erosión de bases imponibles a través de pagos de intereses que existen en estos sectores, con carácter general y sujeto a determinadas condiciones regulatorias.

<sup>38</sup> Véase el artículo 4.6 de la Directiva ATAD.

seguir aplicando su norma nacional hasta el primer ejercicio posterior a aquel en que se llegue a un acuerdo vinculante sobre la Acción 4 en el seno de la OCDE o, como máximo, hasta el 1 de enero de 2024. No está claro tampoco cuándo se cumplen las condiciones para la aplicación de la disposición transitoria, ni tampoco cuándo se aplica esta cláusula de excepción temporal, ya que puede resultar discutible que una cláusula como la de subcapitalización (5/1 *debt/equity ratio*) de Bélgica pueda operar con la misma efectividad que la cláusula objetiva de limitación de gastos financieros<sup>39</sup>. Otros Estados miembros, como Francia, Austria y Países Bajos, han articulado medidas específicas que limitan la deducibilidad de gastos financieros que presentan una configuración distinta a la cláusula del artículo 4 de la Directiva ATAD, de manera que podrán mantener tal situación hasta el 1 de enero de 2024 en la medida en que se verifique (por la Comisión) que se trata de medidas equivalentes en términos de eficacia *anti-earning stripping*, lo cual no será sencillo.

No puede perderse de vista que la medida recogida en el artículo 4 de la Directiva ATAD articula una cláusula de mínimos, de manera que los Estados miembros podrían utilizar un porcentaje inferior (al 30%), así como aplicarlo sobre una magnitud más reducida (EBIT); también se admite la posibilidad de combinar este mecanismo con disposiciones específicas que limitan la deducibilidad de intereses intragrupo (paras. 6-8 de la memoria justificativa de la directiva).

A la vista de la configuración de la Directiva ATAD, cabe destacar como la cláusula de limitación de gastos financieros recogida en el artículo 16 de la LIS no está plenamente alineada con la misma, de manera que su reforma parece inevitable, aunque tal modificación podría ser aprovechada por el legislador español para flexibilizarla en los términos que también recoge la directiva. No obstante, tampoco está claro si el artículo 16, a pesar de que incluye en la base de cálculo del límite rentas exentas (dividendos y rentas de EP extranjeros), es una medida equivalente a la propia de la directiva que pueda aguantar hasta 2024 con la protección de la cláusula transitoria. Es más probable, sin embargo, que el precepto se modifique por necesidades internas antes de tal fecha.

Ciertamente no puede negarse de plano que la articulación de un mecanismo estandarizado objetivo y automático de limitación de la deducibilidad fiscal de gastos financieros por los distintos Estados miembros puede restringir ciertas estructuras de planificación fiscal agresiva que pivotan sobre la deducibilidad de los intereses en un Estado miembro y la no o baja tributación en el Estado de residencia del receptor de los pagos. No obstante, no puede perderse de vista que reglas tan rígidas de limitación de deducibilidad fiscal de gastos financieros como las recogidas en la directiva pueden afectar negativamente a la inversión y el crecimiento económico<sup>40</sup>, par-

<sup>39</sup> RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *op. cit.*, pág. 6; y FERNLEY y MORONEY: «EU Anti-Tax Avoidance Package: Impacts on Financial Institutions», *op. cit.*, pág. 3

<sup>40</sup> Algunos autores consideran que el modelo por el que ha optado la Directiva ATAD va más allá de lo necesario para prevenir esquemas de planificación fiscal agresiva, ya que, por un lado, se proyectó sobre todo tipo de endeudamiento (intragrupo o no), de suerte que el endeudamiento no intragrupo (exceptuando esquemas *back-to-back*) no está

ticularmente en determinados sectores intensivos en inversión de capital<sup>41</sup>. Además, el modelo alemán de «barrera de limitación de gastos financieros» propuesto por la Comisión y finalmente aprobado por el Ecofin, a pesar de que está siendo empleado en una serie de Estados miembros (Alemania, Italia, Grecia, Finlandia, España y Portugal), no está exento de problemas de aplicación (v. gr. puede generar doble imposición) que en algunos casos ha llegado a suscitar dudas sobre la compatibilidad del mismo con el principio constitucional de capacidad económica, tal y como ha puesto de relieve el *Bundesfinanzhof*<sup>42</sup>. Igualmente, la gestión por parte de las empresas de la limitación de la deducibilidad de los intereses no está exenta de problemas que pueden afectar a los niveles de inversión y desarrollo de su actividad (*cash-flow*, gestión de tesorería, etc.), ya que el ratio de deducibilidad fiscal resulta de una magnitud contingente y dependiente del ebitda de cada ejercicio<sup>43</sup>.

Por otra parte, la interacción con la Directiva Matriz-Filial no se regula de forma expresa ni resultará tampoco sencilla, por lo que podrían producirse supuestos de doble imposición cuya solución no está clara, ya que tampoco se les aplicará probablemente la propuesta de directiva relativa a la resolución de disputas cuando existan casos de doble imposición que presentó la Comisión el 25 de octubre de 2016<sup>44</sup>.

### 3.2.2. La cláusula de tributación de salida/*exit taxation* (art. 5 de la Directiva ATAD)

El objetivo político que, según algunos comentaristas<sup>45</sup>, pretende alcanzarse a través de esta medida consiste en tratar de limitar determinadas transferencias de residencia y activos en el marco de esquemas de planificación fiscal agresiva, aunque la memoria justificativa de la directiva conecte en mayor medida esta cláusula con la territorialidad impositiva (véase el para. 10).

---

asociado con «estrategias de planificación fiscal BEPS»; por otro lado, la directiva utiliza un mecanismo muy rígido de limitación de la deducibilidad fiscal de gastos financieros existiendo fórmulas más flexibles y adecuadas para afrontar tal problema y que vienen siendo utilizadas por los Estados miembros con éxito durante las últimas décadas (cláusulas de subcapitalización, requisitos de justificación de razones comerciales del endeudamiento o de tributación mínima en sede del receptor, etc.). *Vid.*, JOCHIMSEN y IMSCHWEILER: «LBO Transactions to Change Under EU Anti-Tax Avoidance Directive», *TNI*, December 19, 2016, págs. 1.099 y ss.

<sup>41</sup> Tal observación va más allá de la posibilidad que tienen los Estados de excluir de la aplicación de la regla de limitación de deducibilidad de intereses los préstamos utilizados para financiar a largo plazo infraestructuras públicas de interés público para un Estado miembro (art. 4.4 b) de la Directiva ATAD).

<sup>42</sup> Véanse las Sentencias del BFH 10 de febrero de 2016, 14 de octubre de 2015 (I R 20/15) y de 18 de diciembre de 2013 (I B 85/13).

<sup>43</sup> *Vid.*, JOCHIMSEN y IMSCHWEILER: «LBO Transactions to Change Under EU Anti-Tax Avoidance Directive», pág. 1.100.

<sup>44</sup> COM(2016) 686 final.

<sup>45</sup> RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *op. cit.*, pág. 6.

La Directiva ATAD establece en su artículo 5 la aplicación de una imposición de salida a toda transferencia de activos dentro de una misma entidad pero que supongan la pérdida del derecho de gravamen del activo como consecuencia de su transferencia a otra parte de la empresa localizada en otra jurisdicción. La cláusula se aplica también a cambios de residencia y a la transferencia del negocio realizado a través de un establecimiento permanente a otra jurisdicción (Estado miembro UE/EEE o país tercero). Asimismo, la memoria justificativa de la directiva también clarifica que las transferencias de activos (incluido el efectivo), entre una sociedad matriz y sus filiales no entran en el ámbito de aplicación de la norma sobre imposición de salida (para. 10).

A este respecto, debe precisarse que la Directiva ATAD no regula totalmente la configuración del gravamen de salida, de suerte que la creación del mismo debe resultar de la legislación tributaria nacional de cada Estado miembro; es decir, la Directiva ATAD no crea el impuesto o el hecho imponible del impuesto de salida pero sí obliga a los legisladores nacionales a crearlo, respetando así formalmente el principio de autoimposición recogido en un cierto número de Constituciones nacionales<sup>46</sup>. En este sentido, cabe indicar que el impuesto de salida que la Directiva ATAD obliga a establecer a los Estados miembros y su efecto fiscal correlativo en la otra jurisdicción comunitaria que tal directiva obliga a reconocer no se deduce de los CDI ni de los actuales principios de atribución de beneficios a los EP<sup>47</sup>.

La tributación de la transferencia de activos entre Estados miembros de la UE o del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) está sujeta a las limitaciones establecidas por la jurisprudencia del TJUE en los casos *National Grid Indus, Comisión/Alemania, Comisión/Países Bajos C-301/11, Comisión/Portugal C-38/10* (NFJ048196), *Comisión/España C-64/11* (NFJ050566) (en relación con el antiguo art. 17.1 a) y c) del TRLIS), y *Comisión/Dinamarca C-261/11, Co-*

<sup>46</sup> Para. 10 de la memoria justificativa de la Directiva ATAD.

<sup>47</sup> Ni los CDI ni el enfoque autorizado de la OCDE sobre la atribución de beneficios al EP exigen a los Estados la imposición de salida, de suerte que el referido enfoque autorizado se basa en la premisa de que las operaciones internas se consideran únicamente a los efectos de atribuir un importe adecuado de beneficios al EP (OCDE, *Informe sobre Atribución de Beneficios al EP*, OCDE, París, 2008, para. 208 *in fine*). Por tanto, el artículo 7 de los CDI que siguen el MC OCDE no requiere dotar de efectos fiscales simétricos a las operaciones internas EP-Casa Central (y viceversa), ya que el CDI (arts. 7 y 23) únicamente establece el límite de atribución de beneficios al EP en el Estado de la fuente y determina la correspondiente eliminación de la doble imposición sobre tal beneficio imputado al EP en el Estado de residencia de la entidad (véanse, por ejemplo, los paras. 28, 29 y 32 de los CMC y artículo 7 del MC OCDE 2010); de esta manera, el CDI no obliga a ninguno de los dos Estados a gravar la renta derivada de las «operaciones internas» entre la casa central y el EP, de suerte que el Estado de residencia solo está obligado a eliminar la doble imposición respecto del beneficio que sea atribuible a un EP con arreglo al artículo 7 del CDI pero no está obligado a ir más allá y reconocer/imputar fiscalmente ingresos/gastos imputables a la base imponible de la casa central como consecuencia de tales operaciones internas, aunque existen países que han establecido la aplicación bilateral y simétrica de los principios de empresa separada e independiente en su legislación interna estableciendo, por ejemplo, la aplicación del principio de plena competencia a las operaciones internas EP-Casa Central; la OCDE reconoce la posibilidad de gravamen (plusvalía tácita) del Estado de la fuente con motivo de una transferencia de activos del EP a la casa central, sin que el CDI exija en modo alguno la exacción de tal gravamen en sede de los Estados contratantes (véanse paras. 28 CMC, arts. 7 y 4, 8 y 10 CMC al art. 13 C OCDE 2010).

*misión/Portugal C-503/14 (NFJ064992), Verder TecnoLab y DMC C-164/12 (NFJ053175), etc.*, que limitan el pago inmediato del impuesto (no así la liquidación tributaria), bajo determinadas condiciones. En este sentido, podría argumentarse que la regulación de la imposición de salida que prevé la Directiva ATAD no admite medidas internas más estrictas, sino que ya sería de máximos y no solo de mínimos.

Cabe destacar como el concepto de transferencia de activos que emplea la directiva es muy amplio al comprender cualquier operación en la que el Estado miembro de que se trate pierde el derecho a gravar los activos transferidos, que siguen bajo la titularidad jurídica o económica del mismo contribuyente. No resulta claro si la norma opera sobre transmisiones en sentido estricto o cesiones de activos que comprenden buena parte de la vida útil de los activos (transmisiones híbridas), ya que solo han excluido de su ámbito de aplicación cesiones temporales donde el activo se recupera por el transmitente o cedente en un plazo de 12 meses<sup>48</sup>.

No obstante, el alcance de la cláusula de imposición de salida no comprende transferencias intragrupo de funciones y controles de riesgos o reestructuraciones en el sentido del capítulo IX de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2016)<sup>49</sup>, ya que difícilmente se puede calificar la función o el riesgo como activo en sí mismo. En la misma línea, hay intangibles a los que se refiere el capítulo VI de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia que no son «activos» en sentido estricto, esto es, no tienen un reconocimiento jurídico o contable, y que no está claro si resultan afectados por la norma de la Directiva ATAD. Más bien parece que el concepto de activos de la directiva es de naturaleza estrictamente jurídica o contable y, en consecuencia, deja una laguna importante a la planificación de las empresas y grupos multinacionales<sup>50</sup>. Es cierto que la directiva ha dejado claro que el *exit tax* no se aplica a las transferencias de activos entre una sociedad matriz y sus filiales lo que determina que tales consideraciones

<sup>48</sup> Estamos ante otra medida que mitiga la aplicación de la cláusula del *exit tax* en relación con el sector financiero, ya que el apartado 7 del artículo 5 de la Directiva ATAD limita su aplicación respecto de transferencias temporales (12 meses) de activos relacionados con la financiación de garantías, los activos entregados como garantía o si la transferencia de activos se efectúa para cumplir los requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez (*vid.*, FERNLEY y MORONEY: «EU Anti-Tax Avoidance Package: Impactas on Financial Institutions», *op. cit.*, pág. 3).

<sup>49</sup> Nótese que el nuevo capítulo IX de las futuras Directrices OCDE de Precios de Transferencia, hecho público en 2016, consolida y desarrolla los importantes matices introducidos a través del Informe Final de las Acciones 8-10 de BEPS sobre el principio de no reconocimiento de operaciones intragrupo y reconstrucción de las mismas, ahora en el marco de reestructuraciones de grupos MNE. A este respecto puede consultarse: CALDERÓN: «La evolución del marco valorativo y de reconocimiento de las operaciones intragrupo: las aportaciones del TS en el caso Peugeot a la luz de los estándares internacionales del Plan BEPS», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, n.º 36/2016.

<sup>50</sup> Acerca de las nuevas formas de planificación en el entorno post-BEPS, el concepto de abuso y de planificación fiscal agresiva y sus efectos, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ (2016): «Tax avoidance and aggressive tax planning as an international standard? BEPS and the "new" standards of (legal and illegal) tax avoidance», en DOURADO (ed.), *Tax Avoidance Revisited*, Amsterdam: EATLP/IBFD (en prensa); y CALDERÓN y QUINTAS: «The concept of Aggressive Tax Planning Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: redefining the border between legitimate and Illegitimate tax planning», *Intertax*, vol. 44, 2016, n.º 3.

solo sean aplicables en relación con transferencias dentro de la misma entidad. No es menos cierto que las transferencias de funciones y riesgos entre una casa central y sus EP pueden ser empleados como un instrumento de planificación fiscal de primer orden al que no afecta esta imposición de salida y que las consideraciones que hacemos sobre las Directrices de Precios de Transferencia en su versión post-BEPS son trasladables por analogía a los principios de atribución de beneficios a los EP que se reconocen en el contexto OCDE (Informes de Atribución de Beneficios de 2008 y 2010). En resumidas cuentas, al no hacerse eco de estas formas de planificación, el impuesto de salida tendrá un efecto e impacto mucho más limitado de lo que se deriva de la propia finalidad de la directiva.

Resulta igualmente relevante apuntar como el ámbito de aplicación de esta cláusula comprende situaciones intracomunitarias y extracomunitarias, así como que la base de cálculo de la plusvalía latente a gravar viene dada por el «valor de mercado» del activo en los términos definidos en el artículo 5.6 de la Directiva ATAD, concepto que puede identificarse con el «valor normal de mercado» a efectos de precios de transferencia (aunque tampoco aquí hay una orientación clara de la norma del artículo 5 (6), que no da pautas para definir el concepto)<sup>51</sup>. Tal valor, sin embargo, puede no ser el mismo en los distintos Estados, cuya legislación y metodologías de valoración, especialmente en relación con algunos tipos de activos, pueden variar, aunque, en estos casos, debieran poder aplicarse los mecanismos intracomunitarios de resolución de conflictos previstos para eliminar la doble imposición (*vid.* para. 10 de la memoria justificativa de la directiva)<sup>52</sup>. La aplicación, no obstante, de la imposición de salida también en relación con terce-

<sup>51</sup> La aplicación plena (no restringida) del *arm's length* en relación con las operaciones de transferencia de activos casa central/EP puede suponer en cierta medida la aplicación del enfoque autorizado OCDE en la atribución de beneficios al EP. No obstante, no puede perderse de vista que la directiva no establece una regulación cerrada ni armoniza los criterios materiales que determinan si se ha llevado a cabo o no una «transferencia de activos», un «traslado de residencia fiscal» o un «traslado de un actividad realizada por un EP» o si existe o no «vinculación efectiva de los activos con un EP», toda vez que la delimitación que se ha realizado de tales operaciones (apartados 6, 7 y 8 del art. 2 de la Directiva ATAD) permite a los Estados establecer su propia regulación al respecto y los criterios que determinan la realización de tales transacciones internas, sin que se haya llevado a cabo una remisión a los criterios establecidos por la OCDE con arreglo al referido enfoque autorizado para la atribución de beneficios al EP. Con todo, cabe esperar que los criterios desarrollados por la OCDE para identificar una transferencia de activos entre las distintas partes de una empresa termine imponiéndose a efectos de lograr una mayor consistencia (reduciendo las asimetrías generadoras de doble imposición y no imposición) entre el *exit tax* y las reglas de tributación del EP, y las aplicables en materia de precios de transferencia, particularmente en un contexto post-BEPS. Con ello, surgen también los problemas y las oportunidades de planificación que el enfoque autorizado y BEPS no resuelven, *vid.*, MARTÍN JIMÉNEZ: «Tax avoidance and aggressive tax planning as an international standard? BEPS and the "new" standards of (legal and illegal) tax avoidance», *op. cit.*

<sup>52</sup> El TJUE ha conectado la imposición de salida con el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y con la doble imposición, en el sentido de que el gravamen de las plusvalías latentes o no realizadas con arreglo a un impuesto de salida debe reflejar la renta generada en el territorio del Estado miembro de salida de manera que el Estado de acogida solo grave la renta generada a partir de tal circunstancia y así se evite la doble imposición (STJUE de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/Portugal*, C-503/14 [NFJ053175]). De esta forma, el Estado miembro de acogida, tal y como indica la Directiva ATAD, debe computar como valor de adquisición o histórico a efectos de la eventual transmisión del activo transferido el valor de mercado en el momento de la transferencia, si-

ros Estados determina que la solución de conflictos en estos casos solo pueda, si acaso, garantizarse a través de los mecanismos de los convenios para la eliminación de la doble imposición de los CDI o el nuevo instrumento multilateral (MLI BEPS 2016), aunque, en realidad, también su aplicación resultará difícil a estos casos, ya que el impuesto de salida no es aplicación estricta del CDI, por más que presente una conexión con el artículo 7 (beneficios empresariales) de los CDI.

Esta cláusula planteó ciertos problemas para su aprobación por el Ecofin, ya que los Estados miembros que no regulan esta imposición de salida ofrecieron cierta resistencia a su inclusión en la Directiva ATAD argumentando que constituye una medida innecesaria y *beyond BEPS*. Tal resistencia finalmente se superó a cambio de modulaciones en la redacción de la cláusula, por una doble vía, limitando su alcance y estableciendo un régimen transitorio de suerte que las disposiciones sobre imposición de salida deberán adoptarse antes del 31 de diciembre de 2019, entrando en vigor el 1 de enero de 2020. En este contexto, quizás una mayor y mejor conexión de esta cláusula con las Acciones 8 a 10 de BEPS y las reformas de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia de 2016 hubiera facilitado su aprobación.

Así las cosas, la imposición de salida articulada en la Directiva ATAD opera únicamente respecto de una serie de casos de traslado de activos al extranjero, obligando a los Estados miembros a establecer el gravamen por el valor de mercado de los mismos en el momento del traslado menos su valor fiscal, cuando debido al traslado el Estado miembro de origen ya no tenga derecho a gravar dichos activos. Esta imposición de salida será aplicable:

- a) Cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección/casa central a su EP situado en otro Estado miembro o en un país tercero, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos.
- b) Cuando el contribuyente traslade activos desde su EP situado en un Estado miembro a su sede de dirección/casa central o a otro EP (del mismo contribuyente) localizado en otro Estado miembro o en un país tercero, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos.
- c) Cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro Estado miembro o a un país tercero, excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un EP en el primer Estado miembro.
- d) Cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su EP situado en el territorio de un Estado miembro a otro o a un país tercero, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el EP ya no tenga derecho a gravar dichos activos.

---

guiendo en principio el aceptado por el Estado miembro de salida en relación con este gravamen de las plusvalías latentes o no realizadas.

Se otorgará al contribuyente el derecho a aplazar o fraccionar el pago en un plazo de cinco años siempre que el traslado se realice a otros Estados miembros de la UE o a países terceros miembros del EEE que hayan celebrado un acuerdo con el Estado miembro del contribuyente o con la UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE. Dicho aplazamiento no impedirá que el Estado de origen aplique los intereses correspondientes de acuerdo con su norma nacional, pero no podrá exigirse la constitución de garantías salvo en caso de riesgo demostrable y real de impago.

El aplazamiento se interrumpirá en cualquiera de los casos de enajenación del activo, traslado a un país tercero, quiebra o liquidación del contribuyente o incumplimiento de las obligaciones relativas a los pagos fraccionados.

En relación con la interrelación de la Directiva ATAD con la legislación española sobre la imposición de salida (arts. 18.2 i) y 19.1 de la LIS y arts. 15-18 del TRLIRNR), cabe poner de relieve dos cuestiones. Por un lado, la normativa española no regula de forma específica, completa y coordinada todos los supuestos recogidos en el artículo 5.1 de la Directiva ATAD, aunque es verdad que tales hechos imposables pueden resultar de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas cuando exista una transferencia interna de activos entre EP/casa central, siendo más dudoso el caso del traslado de la actividad realizada por un EP a otro Estado miembro o a un tercer Estado<sup>53</sup>; además no existe una coordinación con el artículo 22 de la LIS ni con los CDI, ni tampoco recoge una regla de *step-up* fiscal como la del artículo 5.5 de la directiva. Por otro lado, cabe poner de relieve como la directiva (art. 5.2) dispone que se otorgará al contribuyente el derecho a aplazar el pago del impuesto de salida, «fraccionándolo a lo largo de cinco años», y el apartado 3 del mismo artículo establece la posibilidad de solicitar la constitución de una garantía como condición para el aplazamiento del pago de la deuda, si bien se limita a aquellos supuestos en los que «exista un riesgo demostrable y real de impago». La normativa interna difiere en estos puntos, lo que podría ocasionar una adaptación en el futuro. Así, la LIS (art. 19) concede un aplazamiento indeterminado en el tiempo y la necesidad de prestar garantía queda condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en la norma común, existiendo solo la posibilidad de obviarla en casos excepcionales.

La directiva establece una serie de supuestos de interrupción del aplazamiento de la deuda tributaria que no contempla la norma española ya que esta solo prevé el supuesto de transmisión a terceros de los elementos patrimoniales. A su vez, la directiva, como ya hemos visto, incluye los «impuestos de salida» que tienen como presupuesto generador la transferencia de activos afectos a la casa central o a un EP, los cuales son compatibles con el Derecho de la UE si se configuran de forma tal que están alineados con la jurisprudencia *National Grid Indus* (se concede la opción del pago aplazado con garantías) o a la jurisprudencia *Comisión/Alemania, DMC, y Verder TecnoLab*, que establece la compatibilidad con el Derecho de la UE de tales gravámenes

<sup>53</sup> En parecidos términos se pronuncia la profesora Ribes (RIBES RIBES: «La cláusula de *exit taxation* en la propuesta de Directiva Europea para luchar contra la evasión fiscal», *Crónica Tributaria*, 2016, 159, pág. 177).

allí donde se concede al contribuyente la opción por el aplazamiento o el escalonamiento del pago de impuesto (con o sin garantías) durante un periodo de cinco años<sup>54</sup>. En este sentido, la normativa española que regula el gravamen de estas transferencias de activos no está alineada con la Directiva ATAD ni con la jurisprudencia del TJUE a estos efectos y en tal sentido se requiere una acción normativa de cara a cumplir con el estándar mínimo fijado<sup>55</sup>. Otros Estados miembros, como los Países Bajos, Francia, Alemania, Austria y Bélgica, también se verán obligados a modificar su legislación introduciendo un auténtico *exit tax* configurado con arreglo a los parámetros fijados por la Directiva ATAD.

### 3.2.3. La cláusula general antiabuso o norma general contra las prácticas abusivas (art. 6 de la Directiva ATAD)

Según los comentaristas<sup>56</sup>, el objetivo político de esta medida (que es una cláusula general antiabuso, o «GAAR» por utilizar la terminología anglosajona) consiste en cerrar cualquier laguna o asimetría que pudiera existir en relación con las distintas cláusulas antiabuso generales y específicas que los Estados miembros establecen en relación con la protección de las potestades de supervisión sobre el cumplimiento tributario del IS. El preámbulo de la directiva (para. 11) alude a la necesidad de garantizar la aplicación uniforme de las normas generales antiabuso en situaciones de ámbito nacional, dentro de la UE y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran. Ciertamente, la premisa para que tal aplicación uniforme tenga lugar pasa por una regulación común de una cláusula general antiabuso, pero no puede perderse de vista que en último análisis todo dependerá de la aplicación o *enforcement* que se haga de la misma por parte de las autoridades fiscales, la cultura de cumplimiento tributario en cada país y los medios de los que disponga la Administración para lograr tal *enforcement*, aunque la inaplicación o aplicación in-

<sup>54</sup> En relación con esta jurisprudencia puede consultarse el siguiente trabajo: CALDERÓN: «Las discriminaciones fiscales generadas por el Estado de residencia del contribuyente y el Derecho de la UE: el problema de la importación de pérdidas extranjeras y los impuestos de salida», en MARTÍN JIMÉNEZ y CARRASCO (dir.): *Impuestos directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE*, Aranzadi, Pamplona, 2016, págs. 144 y ss.

<sup>55</sup> De forma resumida, los principales elementos de la normativa española que requieren alineamiento con el artículo 5 de la Directiva ATAD vendrían a ser los siguientes: a) el aplazamiento del gravamen durante cinco años a través de un sistema de «pagos fraccionados», aplicable a los cuatro supuestos sobre los que se proyecta la imposición de salida en relación con situaciones europeas y con países del EEE que hayan concluido con España un mecanismo de asistencia a la recaudación equivalente al establecido por la Directiva 2010/24; b) la interrupción del aplazamiento del pago en el caso de incumplimiento del sistema de «pagos fraccionados» y de los supuestos del artículo 5.4 de la directiva; c) el establecimiento de la regla de valoración de mercado de los activos transferidos de acuerdo con el principio de plena competencia, incluyendo el *step up* en el caso de «impatriación»; d) la articulación de una excepción a la imposición de salida en relación con casos de cesiones temporales de activos. Igualmente, la exigencia de garantías debe quedar limitada a los casos donde se motive la existencia de un riesgo real y demostrable de impago por las autoridades fiscales.

<sup>56</sup> RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *op. cit.*, pág. 7.

correcta por vía administrativa o jurisprudencial del estándar general podría ocasionar también la apertura de procedimientos de infracción contra el Estado incumplidor (*motu proprio* por la Comisión o, de forma más improbable, a instancia de otros Estados).

La Directiva ATAD recoge una norma general antiabuso que refleja a grandes rasgos la recogida en la Directiva Matriz-Filial tras la reforma operada por la Directiva 2015/121/UE<sup>57</sup> (y guarda similitud con la cláusula general antiabuso derivada de la Acción 6 del Plan BEPS), en virtud de la cual los Estados miembros desestimarán todo mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. En esos casos, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional. A estos efectos, un mecanismo se considerará falseado en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica (incluidas «las actividades financieras», como se indica en el punto 11 del preámbulo de la directiva)<sup>58</sup>.

Nótese, en este sentido, que una operación o estructura articulada con el objetivo principal de aprovechar u obtener una ventaja fiscal no resulta en todo caso abusiva, de manera que allí donde sea consistente con la finalidad de la norma tributaria aplicada y cuando tal operación o estructura sea genuina en términos de sustancia o realidad económica no habrá abuso. La GAAR

<sup>57</sup> No obstante, la GAAR en la Directiva Matriz-Filial está conectada con las ventajas fiscales que derivan de la misma, en tanto que la GAAR de la Directiva ATAD no articula ventaja fiscal alguna. La segunda diferencia entre ambas cláusulas tiene que ver con el ámbito más amplio de aplicación de la GAAR de la ATAD que se refiere al IS globalmente considerado y afecta a situaciones domésticas, intracomunitarias y relacionadas con países terceros.

<sup>58</sup> Tal referencia posiblemente puede fundamentar estructuras articuladas a través de sociedades intermedias (*holdings*) que requieren baja sustancia en términos de medios humanos y materiales (establecimiento o nexo económico territorial) cuando se acredite que desarrollan funciones económicas a través de las mismas (*vid.* COLLET: «Offshore Holding Companies and the New European GAAR», *TNI*, May 9, 2016, págs. 593-594). No obstante, algunos autores han señalado como la determinación de la existencia de una situación abusiva (por ejemplo en relación con la Directiva Matriz-Filial) no puede quedar circunscrita a un debate de sustancia vs. no sustancia (insuficiencia de medios humanos y materiales) –entendiendo que la concurrencia de sustancia normalmente puede excluir el abuso–, sino que incluso en situaciones donde no concorra sustancia (por ejemplo, porque no se requiere en sentido estricto) puede no existir una situación abusiva allí donde el aprovechamiento de la ventaja fiscal de que se trate en el caso concreto resulta consistente con la finalidad de la norma tributaria de que se trate, considerando los hechos y circunstancias del caso y el propósito o fines perseguidos a través de tal estructura u operación (*vid.*, MARTÍN JIMÉNEZ: «Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law», *BIT / April-May*, 2012, y WEBER: «The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive», *Intertax*, vol. 44, n.º 2, 2016, págs. 98 y ss.). Igualmente, debe tenerse en cuenta como el TJUE a la hora de determinar la presencia de una situación puramente abusiva ha considerado que esta no concurría allí donde el contribuyente había aportado evidencias sobre el cumplimiento del principio de plena competencia, la existencia de medios humanos y materiales adecuados, el desarrollo de actividades económicas sustantivas (o incluso de la presencia de motivos fiscales en una situación no artificiosa). Algunos autores también han puesto de relieve la similitud de la cláusula del artículo 6 de la Directiva ATAD con la *principal purpose test clause* de la Acción 6 de BEPS, indicando que ello puede tener efectos interpretativos allí donde se aplicara la GAAR a los efectos de la aplicación de un CDI (BUNGAARD, J. y SCHMIDT, P.: «Uncertainties Following the Final EU Anti-Tax Avoidance Directive», *op. cit.*).

solo se proyecta por tanto sobre esquemas de planificación fiscal abusiva (que puedan ser incardinados en el *artificiality/genuine economic activity test* desarrollado por el TJUE) y no afecta al «derecho del contribuyente a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales», tal y como se indica en la memoria justificativa (para. 11) de la Directiva ATAD, parafraseando la sentencia del TJUE en el asunto *Halifax*. La carga de la prueba sobre la concurrencia de los condicionantes jurídicos que permiten la aplicación de la cláusula general antiabuso a unos hechos específicos recae sobre las autoridades fiscales, que deben permitir que los contribuyentes ejerciten su derecho de defensa sin soportar dificultades excesivas<sup>59</sup>.

La cláusula antiabuso establecida debe proyectarse, una vez implementada, en relación con el IS y se prevé expresamente la posibilidad de que puedan imponerse sanciones tributarias, si así se establece por el legislador nacional, aunque a estos efectos existe jurisprudencia de la UE que podría limitar tal imposición de sanciones en algunos casos requiriéndose cuando menos una base legal clara respecto de los supuestos donde tales sanciones pueden ser impuestas.

En este sentido, es importante subrayar que la cláusula general contra las prácticas abusivas que establece la Directiva ATAD en su artículo 6 no opera únicamente frente a las operaciones o situaciones contempladas en las demás disposiciones de la misma, sino que se proyecta y debe ser aplicada por las autoridades competentes de los Estados miembros «a efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades» (art. 1 de la Directiva ATAD). Es decir, tal GAAR constituye una *catch-all mechanism*<sup>60</sup> que debe aplicarse a lo largo y ancho del IS de los Estados miembros, con independencia de que las autoridades fiscales estén supervisando la aplicación de una medida recogida en la Directiva ATAD o de una operación interna/doméstica o transfronteriza dentro de la UE o con terceros Estados, ya que aplica en todos estos escenarios, de acuerdo con los artículos 1 y 6.1 de la directiva, y sin necesidad de acudir a la doctrina establecida por el TJUE que requiere la interpretación uniforme de la normativa doméstica que sigue una regulación comunitaria a la luz del Derecho UE (jurisprudencia *Dzodzi*, *Leur-Bloem*, limitada por *Kleimwort-Benson*)<sup>61</sup>. En este mismo orden de cosas, cabe argumentar que el ámbito de apli-

<sup>59</sup> En el asunto C-6/16, *Egion SAS*, relacionado con la aplicación de la GAAR francesa sobre un reparto de dividendos *outbound* se puso de relieve como la Directiva Matriz-Filial no permite la aplicación de una presunción de abuso meramente basada en el control de una *holding* europea por residentes de países terceros, ya que tal dato en sí mismo no es revelador de abuso y las autoridades fiscales deben acreditar, cuando menos mínimamente, a través de un análisis o test objetivo de hechos y circunstancias que se trata de una situación artificiosa. Las autoridades y tribunales franceses, no obstante, han reconocido en un cierto número de casos (e incluso en circulares administrativas) que la interposición de una *holding* no constituye una situación abusiva a los efectos de la aplicación de la Directiva Matriz-Filial, considerando necesario realizar tal test fáctico y objetivo de valoración global de los propósitos y sustancia económica de la operación o estructura (*vid.*: ANDRE y THEOLOGITIS: «French Participation Exemption Regime for Dividends and Antiabuse Rules: a long-standing relationship?», *TNI*, January 2017, págs. 283 y ss.).

<sup>60</sup> FERNLEY y MORONEY: «EU Anti-Tax Avoidance Package: Impacts on Financial Institutions», *op. cit.*, pág. 4

<sup>61</sup> En relación con la misma, *vid.* la reciente STJUE (Gran Sala) de 15 de noviembre de 2016, *Ullens de Schooten*, C-268/15 (NSJ055412) y el capítulo de MARTÍN JIMÉNEZ relativo a la aplicación del Derecho de la UE en situacio-

cación de la cláusula general antiabuso del artículo 6 de la directiva no queda restringido al IS, sino que debe proyectarse sobre todas aquellas operaciones que tengan conexión directa con el IS, particularmente las relacionadas con el IRNR que afectan a los EP (*inbound*, ya que la situación *outbound* está comprendida en el IS) y los flujos de renta –como dividendos, intereses, cánones– sujetos a retenciones en la fuente con arreglo al IRNR, ya que impactan igualmente sobre el IS al tratarse «flujos fiscalmente duales»<sup>62</sup>, careciendo de sentido (y siendo inconsistente con la finalidad de la Directiva ATAD) que la GAAR solo se aplicara sobre las consecuencias fiscales de una operación (doméstica o internacional) que afectaran al IS en un Estado miembro<sup>63</sup>; nótese que el análisis que puede hacer una Administración tributaria de un Estado miembro de una transacción (pago de intereses), a los efectos de una GAAR, a los efectos del IS y del IRNR de los contribuyentes (residentes y no residentes) involucrados en la misma, se verá por otra administración desde la perspectiva de IS en el otro Estado miembro. Esta proyección de la GAAR del artículo 6 de la Directiva ATAD sobre el IS y el IRNR de los Estados miembros, unida a la circunstancia de que está configurada de manera que codifica la jurisprudencia del TJUE en relación con la configuración de las medidas contra las prácticas abusivas, trae consigo su aplicación en el contexto y a los efectos de la aplicación de las Directivas Matriz-Filial (2003/123), de Intereses y Cánones (2003/49) y de Fusiones (2009/133); tal circunstancia no supone prescindir de la jurisprudencia del TJUE dictada en relación con las mismas, ni de sus cláusulas antiabuso específicas, pero sí trae consigo un marco regulatorio antiabuso fijado por el legislador de la UE y que debe aplicarse en este contexto de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE en materia de medidas frente a prácticas fiscales abusivas<sup>64</sup>. Incluso podría argumentarse que la nueva GAAR supone una derogación tácita de las

---

nes internas en MARTÍN JIMÉNEZ y CARRASCO (dir.): *Impuestos directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE*, Aranzadi, Pamplona, 2016. Por otra parte, la inaplicación flagrante de cláusulas antiabuso puede generar un problema de ayudas de estado, *vid.*, a estos efectos la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE, 2016/C 262/01, DOUE de 19 de julio de 2016.

<sup>62</sup> La profesora DOURADO, sin embargo, parece posicionarse sobre la no aplicación de la GAAR sobre las retenciones en la fuente (DOURADO: «The EU Anti Tax Avoidance Package: moving ahead of BEPS?», *Intertax*, vol. 44, n.º 6/7, 2016, pág. 442). Algunos autores vinculados a la Comisión, como RIGAUT, ponen de manifiesto como durante las negociaciones de las distintas versiones de la directiva se planteó el tema de la aplicación de la GAAR a las retenciones en la fuente, particularmente cuando afectarían a residentes de países terceros, resultando una cuestión controvertida que se dejó abierta a la transposición nacional que hagan los diferentes Estados miembros, considerando como algunos incluyen tales retenciones en su regulación del IS y otros no (*vid.*, RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *op. cit.*, pág. 7). A este respecto, consideramos que la interpretación del artículo 6 de la Directiva ATAD a la luz de su finalidad y de acuerdo con la memoria justificativa debería conducir a su aplicación a las retenciones en la fuente vinculadas con el IS de un Estado miembro.

<sup>63</sup> Véase en este sentido el punto 11 de la memoria justificativa de la Directiva ATAD.

<sup>64</sup> El Tribunal Supremo en algún pronunciamiento destacable (STS de 19 de julio de 2016, rec. n.º 2553/2015, caso *Sara Lee* [NFJ063385]), ha puesto de relieve como a grandes rasgos la jurisprudencia del TJUE en relación con las medidas de prevención y lucha contra prácticas fiscales abusivas coincide con la interpretación que se viene haciendo de las distintas cláusulas antiabuso internas frente a negocios anómalos, y en tal sentido la mera invocación del Derecho de la UE (una libertad fundamental) y de tal jurisprudencia comunitaria no posee mayor relevan-

cláusulas generales antiabuso de las directivas anteriores, habida cuenta de su marco de aplicación general al IS (la opción de considerar las cláusulas de las respectivas directivas como normas antiabuso especiales, «*SAARs*»), a nuestro juicio generaría el problema de que pudiera haber distintos estándares antiabuso en materia del IS, lo cual no parece que sea la finalidad de la directiva, que, más bien, persigue un concepto armonizado).

Nótese, por otra parte, que ahora la directiva requiere la aplicación uniforme de la *GAAR* doméstica a situaciones internas y transfronterizas incluidas dentro del ámbito de aplicación de la directiva, lo que también puede tener un impacto importante si la cláusula antiabuso general se aplica fuera del IS del Estado de que se trate (por ejemplo, en relación con cualquier tributo y, singularmente, en el IRPF). A este respecto se ha criticado el empleo de una terminología vaga y poco precisa a los efectos de la configuración de la cláusula general antiabuso, de manera que permite interpretaciones múltiples que pueden generar doble imposición o simplemente la regularización si operaciones legítimas en el sentido de no artificiales, sin que se hayan arbitrado mecanismos efectivos de resolución de controversias fiscales transfronterizas<sup>65</sup>. Tal problema resultará paliado por (1) la necesidad de interpretar la misma de conformidad con la jurisprudencia anterior del TJUE y (2) la propuesta de directiva de la Comisión de resolución de controversias generadoras de doble imposición a la que ya nos hemos referido más arriba (aunque el ámbito de aplicación de esta última puede ser limitado en situaciones que se consideren de fraude, incumplimiento voluntario o negligencia grave, según el art. 15.6 de la citada propuesta).

La cláusula, no obstante, plantea una serie de cuestiones abiertas que conviene esbozar<sup>66</sup>:

cia práctica como argumento para cuestionar una regularización de una operación abusiva, rechazándose por tanto su alegación ritual bajo la tacha (no acreditada) de discriminación. Asimismo, cabe poner de relieve la creciente aplicación de las *GAAR* como mecanismo de regularización de operaciones intragrupo no genuinas o artificiales (carentes de razón de negocios y realidad económica), superando enfoques de supervisión monistas basados en la normativa de precios de transferencia: véanse en este sentido las SSTS de 9 de febrero de 2015 (rec. n.º 188/2014, caso *Sabic* [NFJ057488]), de 12 de febrero de 2015 (rec. n.º 184/2014, caso *Man Hummel* [NFJ060761]) y de 26 de febrero de 2015 (rec. n.º 4072/2013, caso *GlaxoSmithkline* [NFJ058191]) y la Sentencia del Tribunal Supremo de Noruega de 18 de octubre de 2016 (HR-2016-02165-A, en el caso *IKEA*). Téngase en cuenta igualmente que el nuevo test de racionalidad comercial de las operaciones intragrupo establecido en el Informe Final de las Acciones 8-10 de BEPS no resulta equivalente a un test *GAAR* relativo a la sustancia económica (razones de negocios que reflejan una realidad económica) como el recogido en el artículo 6 de la Directiva ATAD, y en tal sentido estamos ante cláusulas con fines distintos y diferencias relevantes en cuanto a su configuración y funcionalidad. A este respecto puede consultarse: CALDERÓN: «La evolución del marco valorativo y de reconocimiento de las operaciones intragrupo: las aportaciones del TS en el caso Peugeot a la luz de los estándares internacionales del Plan BEPS», *op. cit.* La aplicación más intensa y frecuente de cláusulas antiabuso generales frente a esquemas de planificación fiscal agresiva está sujeta a los límites fijados por el TJUE en relación con medidas de prevención de la evasión fiscal, de suerte que tales límites se hacen más visibles una vez aprobada la Directiva ATAD.

<sup>65</sup> *Vid.*, CFE, *Opinion Statement FC 3/2016, on the European Commission's proposal for an Anti-Tax Avoidance Directive of 28 January 2016*, págs. 13-14.

<sup>66</sup> En parte, algunas de las ideas que siguen fueron discutidas por el profesor MARTÍN JIMÉNEZ con el profesor GARCÍA PRATS en la conferencia de este último sobre el artículo 6 de la Directiva ATAD en el marco del curso «El futuro del

- Su relación con el artículo 3 de la Directiva ATAD (que configura la directiva como una norma de mínimos con carácter general) no está demasiado clara. A nuestro juicio, el artículo 3 no puede ser un argumento para variar los elementos estructurales del concepto general de abuso de la UE haciendo el mismo más rígido con ocasión de lo dispuesto en el citado precepto, ya que, al final, el artículo 6 tiene una finalidad de «armonización del concepto de abuso»<sup>67</sup>. Es decir, serán admisibles reglas específicas antiabuso o la toma en consideración de determinados fenómenos nacionales por los Estados miembros, pero los elementos estructurales del concepto, para cuya definición es necesario acudir a la jurisprudencia del TJUE, son los propios del artículo 6, resultando complejo admitir que una norma cuya finalidad es armonizadora vaya a aceptar en su seno sin dificultades elementos extraños y que puedan desvirtuar el propio concepto general que regula<sup>68</sup>.
- La aplicación del artículo 6 de la Directiva ATAD no va a ser sencilla ya que, al final, nos encontramos ante la paradoja de que, a diferencia de lo que ocurre con otras normas de la UE (Directiva Matriz-Filial, Directiva Fusiones, Directivas sobre el IVA, etc.), se ha aprobado una cláusula general antiabuso que está referenciada a un marco normativo no armonizado. Es decir, cuando el TJUE aplicaba otras cláusulas o principios antiabuso, lo hacía en un contexto en el que el propio TJUE interpretaba la finalidad de la norma que estaba siendo abusada, esto no ocurrirá en el ámbito de la Directiva ATAD, ya que la cláusula se vincula a una normativa nacional ajena al Derecho de la UE y cuyo monopolio interpretativo ni siquiera corresponde al TJUE<sup>69</sup>. Al margen de si realmente esto supone una infracción del principio de subsidiariedad o proporcionalidad, esta idea tiene una indudable trascendencia práctica, ya que determinará que los tribunales nacionales deban

---

impuesto sobre sociedades en la Unión Europea. Análisis de la incidencia de la nueva Directiva antiabuso tributario», celebrada el día 23 de octubre de 2016 en la Universidad de Cádiz. No obstante, hay también diferencias relevantes entre las tesis del profesor GARCÍA PRATS y de los presentes autores, que se indicarán con una correspondiente nota, esperando reflejar con precisión la opinión del citado profesor.

<sup>67</sup> El mismo problema se plantaba en el contexto de la reforma de la cláusula antiabuso de la Directiva Matriz-Filial y, en este sentido, nuestra opinión está en línea con la de WEBER: «The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive», *op. cit.*, págs. 98 y ss., quien defiende que la inclusión de una cláusula general antiabuso en la Directiva Matriz-Filial como estándar mínimo no podía suponer carta blanca para los Estados miembros. Tal razonamiento es perfectamente trasladable al artículo 6 de la Directiva ATAD, es más, puede argumentarse que este precepto toma como base la evolución de la cláusula general de la propia Directiva Matriz-Filial, en su reforma de 2015.

<sup>68</sup> Para el profesor GARCÍA PRATS, conferencia de la Universidad de Cádiz, la redacción del artículo 3 es clara: el artículo 6 es una norma de mínimos. Nuestra posición en este punto está más en línea con la defendida por WEBER, *op. cit.*, págs. 102-103, sobre la Directiva Matriz-Filial, en el sentido de que los elementos estructurales del concepto de abuso están fijados y no se puede ir más allá de los mismos en la directiva y la jurisprudencia del TJUE.

<sup>69</sup> Para el profesor GARCÍA PRATS, conferencia de la Universidad de Cádiz, la compatibilidad de la Directiva con el Tratado por exceder las competencias atribuidas a la UE es dudosa. Compartimos tal posición.

hacer un esfuerzo intenso de explicación de la legislación nacional al TJUE y de relevancia del juicio de este para lograr la admisión a trámite de la misma (probablemente en línea con la jurisprudencia relativa a las situaciones internas<sup>70</sup>). Al mismo tiempo, cabe esperar que, si las sentencias del TJUE ya son poco claras en materia de abuso del Derecho de la UE, sean incluso más al aplicar el artículo 6 de la directiva, puesto que el TJUE tenderá más a ser más abstracto y reenviar al tribunal nacional la solución del caso concreto (la aplicación del derecho nacional abusado a los hechos).

- Si bien las consecuencias de la aplicación de la norma antiabuso no están definidas con claridad, hay una serie de elementos interpretativos que permiten integrar estas supuestas lagunas<sup>71</sup>. El artículo 6.3 se limita a indicar que «cuando un mecanismo no se tenga en cuenta de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1, la deuda tributaria se determinará con arreglo a la legislación nacional». Del tenor de este párrafo parece que se deriva que se debe aplicar la «norma nacional defraudada», lo cual está en línea con la jurisprudencia del TJUE al respecto en materia del IVA<sup>72</sup>. Con respecto a la imposición de sanciones, quizás, más sorprendente puede resultar que el párrafo 11 del preámbulo de las mismas parece admitir esta consecuencia, lo cual no está perfectamente alineado con la jurisprudencia del TJUE<sup>73</sup>, aunque puede resultar comprensible al aplicarse la cláusula en un sector no armonizado. Habrá que ver como evoluciona la jurisprudencia al respecto. Lo que no cabe duda es de que tanto en la vertiente procedimental como en la sancionadora se aplicará la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, lo cual, sin duda, supondrá un importante límite a los Estados miembros en esta materia.
- La GAAR de la UE que establece el artículo 6 de la directiva, en principio, podría pensarse, solo debería ser introducida por aquellos Estados miembros cuyo ordenamiento jurídico o bien no prevé expresamente una cláusula general antiabuso

<sup>70</sup> Vid. a este respecto el esfuerzo argumentativo del juicio de relevancia desde la perspectiva del Derecho de la UE que se exige al tribunal nacional en la reciente STJUE de 15 de noviembre de 2016, *Ullens de Schooten*, C-268/15 (NSJ055412).

<sup>71</sup> El profesor GARCÍA PRATS, conferencia de la Universidad de Cádiz, se muestra crítico con la falta de regulación. A nuestro juicio, nuevamente, la jurisprudencia del TJUE debe servir para integrar las consecuencias materiales y procedimentales de la aplicación de la norma, aunque, coincidimos con él, en que una regulación expresa hubiera sido deseable.

<sup>72</sup> Vid. los párrafos 50 y 51 de la STJUE, *Weald Leasing*, C-103/09 (NFJ041103) o los párrafos 90 a 98, *Halifax*, C-255/02 (NFJ021677).

<sup>73</sup> El párrafo 93 de *Halifax*, con cita a *Emsland-Starke*, párrafo 56, indica lo siguiente: «Además, procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas» [énfasis añadido por nosotros].

(Letonia, Países Bajos, por ejemplo)<sup>74</sup>, o bien la cláusula existente no opera en el IS o ha sido delimitada de forma excesivamente estricta y resulta incompatible con el estándar de la directiva<sup>75</sup>, aunque todas las cláusulas antiabuso generales deben aplicarse con arreglo a la jurisprudencia del TJUE en materia de prohibición de abuso allí donde la operación de que se trate está cubierta por el Derecho de la UE (o incluso en ámbitos no cubiertos si la cláusula opera por igual en relación con situaciones cubiertas y no cubiertas por el Derecho de la UE). Cabe plantearse, sin embargo, en el contexto específico de esta directiva, en relación con la cláusula general del artículo 6, si es necesario un desarrollo expreso de la misma o su transposición en la legislación española. Como es sabido, la jurisprudencia del TJUE no requiere tal incorporación expresa, no obstante, a nuestro juicio, la misma sería conveniente por razones de seguridad jurídica: que el contribuyente conozca que los elementos del abuso del Derecho de la UE se han incorporado y se van a aplicar en el ordenamiento interno y si las divergencias con la práctica nacional en la materia resultan de una aplicación del artículo 3 de la directiva o, por el contrario, de una falta de adecuación del ordenamiento nacional con el Derecho de la UE. Es cierto que en nuestro ordenamiento la inclusión de un concepto de abuso que afecte solo al IS conduciría a una mayor confusión (los perfiles entre la simulación, el fraude de ley y la calificación de los arts. 16, 15 y 13 de la LGT ya son suficientemente borrosos como para incluir otro nuevo concepto)<sup>76</sup>, pero no lo es menos que estamos ante una oportunidad para reordenar la práctica administrativa de aplicación de estos preceptos y la jurisprudencia de los tribunales (también en relación con la jurisprudencia sobre el motivo económico válido). En cualquier caso, esta conclusión propia de la situación del ordenamiento interno no debe empañar el hecho de que el contribuyente necesita conocer si su ordenamiento incorpora el concepto de abuso de la directiva

<sup>74</sup> Respecto de estos países se plantea con particular importancia la cuestión del ámbito de aplicación temporal de la GAAR, de suerte que ya se ha planteado la posibilidad de aplicar tal cláusula antiabuso en relación con la comprobación de ejercicios fiscales del IS anteriores a la aprobación de la Directiva ATAD.

<sup>75</sup> En este orden de cosas, debe ponerse de relieve como la GAAR establecida por la Directiva ATAD es más amplia que un buen número de cláusulas antiabuso establecidas en la legislación interna de los Estados miembros, lo cual puede requerir ya la articulación de una nueva cláusula (solución más acorde con la seguridad jurídica), ya una interpretación conforme con el artículo 6 de la Directiva ATAD y la jurisprudencia del TJUE en materia de prohibición de prácticas fiscales abusivas. A este respecto, se han suscitado dudas sobre si la configuración de la GAAR del artículo 6 de la directiva (construida a partir de un test de «propósitos principales») resulta compatible con el test de «montajes puramente abusivos o totalmente artificiales» derivado de la jurisprudencia del TJUE (GUTMANN; PERDELWITZ; RAINGEARD; OFFERMANN; SCHELLEKENS; GALLO; HAP y OLEJNICKA: «The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey», *op. cit.* pág. 20).

<sup>76</sup> El profesor GARCÍA PRATS, conferencia de la Universidad de Cádiz, con acierto criticó que la inclusión de una nueva cláusula antiabuso de aplicación general en el IS puede generar más confusión si se añade a los estándares de nuestra LGT cuyos perfiles son muy borrosos, sobre todo, en la práctica aplicativa e interpretativa de la Administración y la jurisprudencia.

o si se está optado por un concepto diferente sobre la base del artículo 3 y si tal opción resulta admisible, lo cual nos hace decantarnos por la necesidad de una reforma legislativa en España que traslade expresamente a nuestro ordenamiento del citado artículo 6 de la Directiva ATAD, a través de una nueva reforma del artículo 15 de la LGT, no creando una nueva cláusula general a añadir a este. La transposición expresa es, a nuestro juicio, la opción más compatible con la propia finalidad de introducir un concepto común de abuso y con los principios de seguridad jurídica y certeza<sup>77</sup>. Como *second best*, posiblemente menos rupturista con nuestra tradición legislativa en materia de cláusulas frente a negocios anómalos codificada en la LGT, cabría plantear una reforma que pasara por la introducción en el IS y el IRNR de una GAAR simétrica siguiendo el patrón del artículo 6 de la Directiva ATAD, eliminando paralelamente las cláusulas antiabuso generales recogidas en la legislación del IS e IRNR que afectan a regímenes derivados de la implementación de las Directivas UE de Fusiones, Matriz-Filial e Intereses y Cánones. De esta forma se podría lograr el objetivo de incorporar la regulación uniforme y común antiabuso recogida en la Directiva ATAD afectando transversalmente a todas las medidas conectadas con el IS y con los ámbitos armonizados del IRNR, logrando mayor seguridad jurídica, aunque eso sí renunciando al objetivo de alinear la regulación de la LGT con la jurisprudencia del TJUE sobre prevención de prácticas fiscales abusivas, lo cual, como se indicó más arriba, ocasionará confusión en un ámbito ya de por sí problemático.

- A nuestro juicio, la cláusula se aplicará tanto en relación con la normativa interna como en conexión con los CDI firmados por España: la legislación interna antiabuso forma parte del contexto en relación con el que los CDI se aplican en nuestro país, por lo que nada impide que el estándar de ese contexto, en relación con las personas sujetas al IS o el IRNR a las que la directiva afecta, esté formado también por el artículo 6 de la directiva y su cláusula general<sup>78</sup>.

### 3.2.4. La norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (régimen de transparencia fiscal internacional) (arts. 7 y 8 de la Directiva ATAD)

El objetivo político de esta medida reside en hacer tributar en sede del IS del accionista comunitario de entidades residentes en jurisdicciones de baja tributación. Un régimen de TFI puede

<sup>77</sup> En relación con la modificación de la cláusula antiabuso de la Directiva Matriz-Filial, WEBER: («The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive», *op. cit.*, págs. 103-104) se pronunció en este sentido. Los mismos argumentos son trasladables, a nuestro juicio, al artículo 6 de la Directiva ATAD.

<sup>78</sup> A una conclusión parecida llegó el profesor WEBER en relación con la cláusula antiabuso de la Directiva Matriz-Filial (WEBER: «The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive», *op. cit.*, págs. 104-105).

neutralizar un buen número de esquemas de planificación fiscal a través de estructuras intermedias situadas en jurisdicciones de conveniencia, pero también puede generar un buen número de casos de doble imposición y afectar de forma negativa al marco de inversión extranjera establecido por determinados países que pretenden servir de plataforma de negocios internacionales. En este sentido, la articulación de una medida de este tipo no es neutral sino que, dependiendo de su alcance, hay países ganadores y perdedores<sup>79</sup>. Precisamente por ello, la negociación del régimen de TFI de la Directiva ATAD fue compleja, tanto desde el plano técnico como político, al igual que aconteció en el marco de los debates que tuvieron lugar en el marco de la Acción 3 de BEPS, cuyo informe final dejó abiertas tantas cuestiones y elementos del régimen de TFI que hacen que este informe pueda ser considerado como el menos útil en términos de coordinación internacional de la política legislativa a los efectos de la implementación de tal régimen<sup>80</sup>.

Esta centralidad de la cláusula de TFI en el marco de la Directiva ATAD motivó, como ya hemos anticipado, que un cierto número de Estados miembros plantearan objeciones en relación con su configuración y alcance, las cuales fueron superadas por la vía de dejar un amplio margen de maniobra a los Estados miembros sobre el modelo de régimen de TFI que deben implementar; así, se han establecido dos grandes modelos uno basado en el «enfoque por categorías» y otro en el «enfoque por sustancia» que en términos aplicativos, tanto desde la perspectiva de la Administración como de los contribuyentes, resultan muy dispares siendo mucho más exigente en términos de carga de la prueba de la sustancia el segundo enfoque. Igualmente, cabe señalar que la directiva fija un umbral de tributación efectiva que desencadena la aplicación del régimen de TFI, de forma que puede ser distinto o variar dependiendo del Estado miembro de que se trate y de la aplicación específica de su normativa del IS sobre el contribuyente de que se trate en función del diferencial fiscal que resulte de la tributación en destino (*host country*), esto es, en el Estado miembro o tercer país en el que está establecida la sociedad extranjera controlada o el EP.

Cabe observar como la Directiva ATAD no termina de cumplir uno de sus principales objetivos que pasa por coordinar a nivel UE la regulación de los Estados miembros en relación con la protección mínima frente a esquemas artificiales de erosión y transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación, ya que cada Estado miembro puede graduar de forma sustantiva el alcance del principal instrumento antielusión fiscal que establece la directiva. Si existía un interés de la UE en la aprobación de la Directiva ATAD, derivaba precisamente de la eliminación de las distorsiones derivadas de distintos enfoques y prácticas nacionales antielusión fiscal corporativa, de manera que las asimetrías que permite la directiva permite que surjan en relación

<sup>79</sup> Téngase en cuenta a este respecto que actualmente tan solo una minoría de Estados miembros ha establecido un régimen de TFI/CFC (Dinamarca, Alemania, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia, Portugal, Suecia, España, Hungría y Reino Unido), existiendo muchas diferencias entre las distintas regulaciones domésticas.

<sup>80</sup> La delegación del Reino Unido ejerció una importante presión para la inclusión del régimen de TFI en la directiva, al considerar que la falta de una normativa de este tipo en los otros Estados miembros generaba una «desventaja competitiva» para los países que sí habían introducido este régimen (CEDELLE: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive: a UK Perspective», *op. cit.*, pág. 503).

con su principal medida antielusión fiscal resulta criticable y pone en duda el propio fundamento de la medida<sup>81</sup>. En este sentido, podría decirse que el régimen de TFI de la Directiva ATAD reproduce en gran medida y está, por tanto, alineado con el Informe Final de la Acción 3 de BEPS, por lo que se refiere a los modelos, alternativas y opciones que contempla. Por otra parte, al referenciar la cláusula de TFI a la imposición del Estado de residencia de la entidad que controla la filial o EP transparentados se introduce un elemento de competencia fiscal que puede llevar a constituir entidades matrices allí donde el efecto de la cláusula sea menor, por ser inferior el tipo de gravamen efectivo del IS del Estado donde resida la matriz (Hungria, por ejemplo, acaba de anunciar un tipo de imposición nominal del 9% para su IS aplicable en 2017 y cabe también pensar que el Reino Unido baje su IS (fijado en el 17% para el año 2017), aunque, en este caso, como elemento de atracción post-*brexít*). De esta forma, podrían llegar a reproducirse en la UE los problemas asociados a las operaciones de *Corporate Inversions* que han llevado a cabo un buen número de matrices de MNE norteamericanas como reacción frente a la falta de competitividad fiscal del marco regulatorio de EE. UU.<sup>82</sup>

Así las cosas, la directiva prevé en su artículo 7 que los Estados miembros tratarán como entidad transparente (sociedad extranjera controlada) a las entidades o EP cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o resulten exentos cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) En el caso de una entidad, cuando el contribuyente, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación directa o indirecta de más del 50% en los derechos de voto, o posea directa o indirectamente más del 50% del capital o tenga derecho a percibir más del 50% de los beneficios de dicha entidad.
- b) El IS efectivamente pagado sobre sus beneficios por parte de la entidad o del EP de que se trate sea menor que la diferencia entre el IS que se habría aplicado a dicha entidad o EP en virtud del sistema del IS aplicable en el Estado miembro del contribuyente y el IS efectivamente pagado sobre sus beneficios por la entidad o EP de que se trate (tributación inferior al 50% de la imposición en residencia accionista de control)<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> Algunos destacados autores como el profesor F. VANISTENDAEL han puesto de relieve como este conjunto de iniciativas presentadas por la Comisión durante 2015 y 2016 no promueven el interés general de la UE a los efectos de reforzar la aplicación de los Tratados en el sentido previsto en el artículo 17 del TFUE, sino que tienen como finalidad la protección de las bases imponibles de los Estados miembros, lo cual no constituye un objetivo de la UE, sino una causa de justificación (sometido a un test de coherencia y proporcionalidad) de medidas fiscales restrictivas de libertades fundamentales (VANISTENDAEL, F.: «A World Full of Challenges, Part 2: the Tax Details», *TNI*, May 23, 2016, págs. 797 y ss.).

<sup>82</sup> *Vid.* SOLOMON, E.: «Corporate Inversions: A Symptom of Larger Tax System Problems», *TNI*, vol. 67, 2012, págs. 1.203 y ss.

<sup>83</sup> El artículo 7.1 b) *in fine* de la Directiva ATAD indica que a estos efectos: «el establecimiento permanente de un sociedad extranjera controlada que no esté sometida a imposición o esté exenta de impuestos en el territorio fiscal de la sociedad extranjera controlada no se tendrá en cuenta. Además, el impuesto sobre sociedades que se hubiera aplicado en el Estado miembro del contribuyente se considerará calculado de conformidad con las normas del Estado

En primer lugar, es preciso remarcar que la referencia son los tipos de imposición efectivos y no nominales exigibles en los distintos Estados en sede de IS<sup>84</sup>. Nótese que la Directiva ATAD omite cualquier referencia a un tipo de gravamen o un umbral de tributación mínima como consecuencia de la petición del algunos Gobiernos (particularmente de Irlanda y Reino Unido) de dejar claro que la fijación de los tipos de gravamen es competencia exclusiva de los Estados miembros<sup>85</sup>. No obstante, cabe señalar que los Estados miembros pueden fijar un umbral de tributación mínimo más estricto (más alto) que el recogido en el artículo 7.1 de la Directiva ATAD<sup>86</sup>, de suerte que la observación de la legislación de los (14) Estados miembros que regulan un régimen de TFI revela cierta dispersión en lo que se refiere a tal umbral de suerte que el umbral más alto del 75% lo han establecido Reino Unido, Dinamarca y España, y el más bajo del 50% lo han articulado Francia, Alemania, Grecia o Hungría<sup>87</sup>.

En relación con la renta que resulta «transparentable» con arreglo a la normativa de TFI se establecen dos sistemas alternativos que podrían emplearse por los Estados miembros para determinar tal imputación en la base imponible del contribuyente residente en su territorio:

A) *Sistema de lista de categorías de renta (art. 7.2 a) de la Directiva ATAD)*

Las rentas no distribuidas de la entidad o del EP que se deriven de las siguientes categorías («enfoque por categorías de renta»)<sup>88</sup>:

- Intereses u otras rentas generadas por activos financieros.
- Cánones u otras rentas generadas por propiedad intelectual e industrial.

---

miembro del contribuyente». Esta previsión trata de evitar la combinación de los tipos de gravamen efectivos de la casa central y del EP, a efectos de poder excluir la aplicación del régimen de TFI. Una recomendación similar se encuentra en el para. 71 del Informe Final BEPS Acción 3.

<sup>84</sup> En relación con el cómputo de la imposición societaria efectiva se plantea el problema de la toma en consideración de las figuras impositivas complementarias (IS o equivalente exaccionados por entes locales) y recargos, de suerte que por ejemplo en Alemania el tipo de gravamen nominal del IS es el 15% pero el impuesto local (*Gewerbesteuer*) y el recargo de solidaridad se exaccionan sobre el beneficio empresarial. A este respecto, algunos autores consideran que afectos de evitar resultados arbitrarios, el cálculo de la imposición efectiva debe realizarse excluyendo del cómputo la aplicación de determinados créditos fiscales de otros ejercicios (*carryback/forward* de pérdidas, intereses, etc.). (Vid., JOCHIMSEN y IMSCHWEILER: «LBO Transactions to Change Under EU Anti-Tax Avoidance Directive», pág. 1.101).

<sup>85</sup> RIGAUT, A.: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *op. cit.*, pág. 8.

<sup>86</sup> Véase el para. 12 de la memoria justificativa de la Directiva ATAD.

<sup>87</sup> ZEW: *The Impact of Tax Planning on forward-looking effective tax rates*, WP EU Commission, n.º 64, 2016, pág. 59.

<sup>88</sup> El *entity approach* y la lista de categorías de renta sujetas a TFI coincide con la recogida en el Informe Final de la Acción 3 de BEPS (paras. 76-80 y 95-97).

- Dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones.
- Rentas procedentes del arrendamiento financiero.
- Rentas procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras.
- Rentas procedentes de la facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo.

Los Estados miembros excluirán la aplicación del régimen de TFI derivado del «enfoque por categorías de renta» cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una «actividad económica de importancia», según la directiva, «basada en una plantilla, equipamiento, bienes e instalaciones de los que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes<sup>89</sup>, aunque los Estados miembros podrán no aplicar este enfoque (más blando) cuando se trate de entidades domiciliadas en un país tercero no miembro del EEE. Es decir, el enfoque por categorías también constituye un enfoque de sustancia pero definido o configurado de forma más laxa que el segundo enfoque antes enunciado.

Además, cuando apliquen el «enfoque por categorías», los Estados miembros podrán no considerar a una entidad como sociedad extranjera controlada si un tercio o menos de las rentas de la entidad o EP pertenecen a alguna de las categorías antes mencionadas; así como no considerar como sociedades extranjeras controladas a las sociedades financieras si un tercio o menos de las rentas de la entidad derivadas de las categorías previstas proceden de transacciones con el contribuyente o con sus empresas asociadas.

Lo cierto es que este enfoque y sus excepciones plantean varias dificultades:

1. No está claro qué añade al enfoque de precios de transferencia derivado de las Acciones 8-10 del Plan BEPS sobre las que opera la directiva cuando, en realidad, las normas de TFI deben configurarse como un complemento de las normas de precios de transferencia que facilite la actividad de la administración en casos donde el enfoque de precios no sea deseable (en este supuesto, da la impresión de que la prueba de sustancia en términos de precios de transferencia podría servir para interpretar la excepción a la aplicación de las normas de TFI lo que no resulta plenamente compatible con el objetivo intrínseco de estas disposiciones)<sup>90</sup>.

<sup>89</sup> Los Estados miembros y los contribuyentes deben cooperar a los efectos de fijar los hechos y circunstancias relevantes de cara a aplicar la concurrencia de la actividad económica sustantiva. Asimismo, la directiva reconoce la posibilidad de que los Estados miembros puedan elaborar listas blancas, grises o negras respecto de países terceros a los efectos de la aplicación de su régimen de TFI. Véase el para. 12 de la Directiva ATAD.

<sup>90</sup> Lo cierto es que la normativa de TFI únicamente debería proyectarse sobre estructuras de baja o nula funcionalidad que apenas pueden ser susceptibles de una imputación de beneficios significativa con arreglo al estándar de precios

2. La compatibilidad de este enfoque con la libre circulación de capitales o incluso con las normas de ayudas de estado puede ser puesta en entredicho, ya que las entidades de terceros Estados no se sitúan en igualdad de condiciones con otras de la UE y del EEE incluso cuando tienen sustancia y realidad económica suficiente. Cabe argumentar que el control requerido de la entidad hace que no se aplique la libre circulación de capitales pero habrá que tener en cuenta que, allí donde el control sea debido a la adquisición de productos financieros, sí que podría jugar esta libertad (*vid.* la Sentencia del TJUE en la sentencia de 13 de noviembre de 2014, *Comisión/Reino Unido*, C-112/14, aunque está referida a un umbral muy inferior en la legislación nacional de participación en relación con el que regula la norma de la UE sobre TFI)<sup>91</sup>. Por otra parte, recuérdese a estos efectos la política de la UE de añadir cláusulas sobre buena gobernanza que pueden ser similares a las disposiciones sobre ayudas de estado del TFUE y que ahora pueden ser activadas contra la UE por países que se vean afectados por la norma UE de TFI (*v. gr.* Suiza). Se trata de un tema que, a buen seguro, generará controversias en el futuro.
3. La aplicación de un régimen de TFI en relación con entidades que obtengan una amplísima categoría de rentas (dividendos, plusvalías accionariales, cánones de propiedad intelectual e industrial), sin clarificar siquiera mínimamente a través de ejemplos o una guía interpretativa de casos donde se considera que sí media sustancia mínima suficiente para excluir la aplicación del régimen antielusión, puede generar un buen número de casos de aplicación indebida o excesiva de la normativa de TFI, lo cual va en contra de los objetivos del mercado interior y de las libertades fundamentales del TFUE.

*B) Sistema de cláusula general relativo a rentas derivadas de esquemas no genuinos (artificiales) implementados con el propósito esencial de obtener una ventaja fiscal (art. 7.2 b) de la Directiva ATAD)*

Con arreglo a este modelo transaccional (inspirado en la legislación británica de TFI), las rentas no distribuidas de la entidad o EP derivadas de mecanismos falseados que se han estable-

---

de transferencia derivado de las Acciones 8-10 de BEPS, lo cual pone en tela de juicio la proporcionalidad de esta medida y la observancia del principio de subsidiariedad. De esta forma, la aplicación de los estándares definidos en las Acciones 8-10 y 6 de BEPS en relación con entidades *holdings*, financieras, IP *companies*, etc., constituyen medidas suficientes para prevenir el uso impropio de las mismas a efectos de planificaciones fiscales artificiales. En el mismo sentido, *vid.* JOCHIMSEN y IMSCHWEILER: «LBO Transactions to Change Under EU Anti-Tax Avoidance Directive», *op. cit.*, pág. 1.102.

<sup>91</sup> En relación con la jurisprudencia del TJUE sobre el régimen de TFI puede consultarse el estudio y la bibliografía citada en CALDERÓN: «Revisitando la transparencia fiscal internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso *Olsen*», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero 2015, págs. 165-205.

cido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal («enfoque por sustancia») quedan capturadas por este régimen de imputación<sup>92</sup>. Se considerará así cuando la entidad o EP no poseyera los activos o no hubiera asumido los riesgos que generan una parte o la totalidad de su renta si no estuviera controlada por una sociedad en la que las personas influyentes/significativas ejercen funciones, pertinentes en relación con dichos activos y riesgos, que contribuyen a la generación de la renta de la sociedad controlada. Los criterios que permiten la aplicación de este «enfoque por sustancia» se han configurado de forma vaga y muy abierta, de manera que las autoridades fiscales nacionales ostentan un amplio margen de maniobra para su desarrollo y aplicación a nivel interno. La aplicación de este modelo transaccional de TFI puede generar un buen número de controversias entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, tanto sobre sus presupuestos de aplicación como sobre la cuantificación de la renta a integrar en la base imponible de la entidad matriz o de otras entidades vinculadas. Lógicamente, los Estados miembros que opten por este modelo ostentan mayor margen de maniobra respecto de situaciones extracomunitarias, pero en todo caso la aplicación de este régimen debe hacerse de forma compatible con los CDI y el principio de plena competencia y el propio Derecho de la UE. En realidad, no está claro nuevamente tampoco aquí qué añade este enfoque (más allá de una inversión de la carga de la prueba) con respecto a las reglas de imposición a precios de mercado derivado de las Acciones 8-10 de BEPS y cuyo efecto está basado en vincular la atribución de beneficios a un control real (no legal) de activos, funciones y, sobre todo, riesgos. Tampoco está claro si este enfoque añade algo en relación con el artículo 6 (cláusula general antiabuso) o incluso si sus parámetros son paralelos o, más bien, diversos (a nuestro juicio, la interpretación paralela es la más correcta).

Por otra parte, cuando se aplique el «enfoque por sustancia», los Estados miembros también podrán optar por no aplicar el régimen de transparencia a las entidades o EP (*small CFCs exemption*) con beneficios contables no superiores a 750.000 euros o ingresos no comerciales no superiores a 75.000 euros, o cuyos beneficios contables no representen más del 10% de sus gastos de explotación durante el periodo impositivo (con ciertas limitaciones relativas a los gastos de explotación que la directiva específica).

El artículo 8 de la directiva establece una serie de reglas relativas al cómputo de la renta de las entidades que caen en el ámbito del régimen de TFI<sup>93</sup>. El cómputo de la renta objeto de imputación vía TFI resulta distinto dependiendo del modelo por el que adopte el legislador de

<sup>92</sup> El Informe Final BEPS Acción 3 contempla igualmente este enfoque de sustancia (paras. 81-86 y 95-97).

<sup>93</sup> A este respecto se ha criticado que la Directiva ATAD, a diferencia de la Acción 3 de BEPS, no contemple la imputación del impuesto extranjero indirecto que ha podido gravar los beneficios de la sociedad controlada, allí donde se ha aplicado otro régimen de TFI en relación con una entidad intermedia controlada por la primera, de suerte que tal doble imposición resultaría contraria a los propios objetivos de la directiva y el buen funcionamiento del mercado interior (BUNGAARD, J. y SCHMIDT, P.: «Uncertainties Following the Final EU Anti-Tax Avoidance Directive», *op. cit.*). Las posibilidades de aplicación concurrente de un régimen de TFI sobre la misma renta se intensificarán ya que la Directiva ATAD obliga a implementar un régimen de TFI, pero permite a los Estados miembros optar por dos modelos y diferentes alternativas.

cada Estado miembro. Así, el modelo de TFI basado en el «enfoque de categorías» resulta similar al previsto en el artículo 100 de la LIS, en tanto que el modelo de transparencia que pivota sobre el «enfoque de sustancia» se construye sobre la aplicación del principio de plena competencia (*arm's length*) y puede traer consigo un simultáneo ajuste de precios de transferencia en relación con la atribución de beneficios a la *controlling company* (también el enfoque con categorías, como apuntamos más arriba, tiene, especialmente en las cláusulas de excepción, una intensa conexión con un enfoque de precios de transferencia). Ni que decir tiene que, más allá del ámbito de aplicación de la norma de TFI, la aplicación de la regulación de precios de transferencia de cada Estado miembro (alineada o no a las Acciones 8-10 de BEPS) resulta compatible con la Directiva ATAD, tal y como se indica en el para. 14 de la memoria justificativa de la directiva, aunque tal aplicación debe realizarse de forma compatible con el derecho y jurisprudencia del TJUE en la materia. Como hemos expuesto, sin embargo, no está claro qué añaden los dos modelos de normas de TFI a las reglas de precios derivadas de las Acciones 8-10 de BEPS, lo cual puede hacer que su utilidad y complementariedad con las mismas sea cuestionable y cuestionada, incluso desde la perspectiva de su alineamiento con la (vaga) Acción 3 del Plan BEPS de la OCDE.

Llama la atención en los artículos 7 y 8 que se admiten solapamientos de normas sobre TFI de los distintos Estados miembros, sin que se aporte ninguna solución sobre los potenciales problemas o divergencias aplicativas e interpretativas que pudieran surgir y que pueden traer consigo dobles o triples imposiciones por falta de coordinación fiscal afectando negativamente al clima de inversión en el mercado interior<sup>94</sup>. Por ejemplo, si una matriz española participa en una entidad alemana que, a su vez, controla una entidad húngara, cabe que tanto Alemania como España apliquen su norma sobre TFI y que ambas jurisdicciones traten de atraer los beneficios de la entidad húngara hacia sus sociedades con sus normas de TFI. Una interpretación alternativa podría llevar a considerar que España debe tener en cuenta las normas alemanas sobre TFI ya que estas mismas determinarán que Alemania integre el beneficio de la sociedad húngara en su base imponible. No obstante, tal ejercicio sirve para tomar la decisión de si la entidad alemana es transparente desde la perspectiva española pero no en conexión con la entidad húngara por lo que los beneficios de la misma pueden terminar tributando al mismo tiempo en Alemania y España. La directiva debería haber resuelto este conflicto y, sin embargo, ni lo ha hecho ni se sabe bien cómo se podrá resolver (una regla de control último a modo de la que se establece en relación con el CbCR de la Acción 13 de BEPS podría haber resuelto estos problemas).

Lógicamente, el potencial impacto que puede tener la aprobación de la Directiva ATAD sobre el régimen español de TFI del artículo 100 de la LIS dependerá de un conjunto de factores, particularmente, de la propia posición de política tributaria que adopte el legislador nacional dentro de tal marco. No obstante, hay aspectos del régimen de TFI español que requieren en todo caso ser modificados (v. gr. inclusión en su ámbito de aplicación de los EP situados en el extran-

<sup>94</sup> Vid. JOCHIMSEN y IMSCHWEILER: «LBO Transactions to Change Under EU Anti-Tax Avoidance Directive», *op. cit.*, pág. 1.101.

jero o una mejora de la redacción del «puerto seguro UE» recogido en el apartado 16 del art. 100 de la LIS en línea con lo previsto en el art. 7.2 a) de la Directiva ATAD<sup>95</sup>.

### 3.2.5. La cláusula de neutralización de las asimetrías híbridas (art. 9 de la Directiva ATAD)

De acuerdo con el preámbulo de la directiva (para. 13), las asimetrías híbridas que se pretenden capturar y neutralizar a través de esta regulación mínima se deben a diferencias en la calificación jurídica de pagos (instrumentos financieros) o entidades, que surgen en el contexto de la interacción entre los ordenamientos de dos (o más) jurisdicciones. La definición de asimetría híbrida afectada por la directiva, no obstante, se contiene en el artículo 2.9, aunque la misma no resulta completa (*v. gr.* no se define qué es un «mecanismo estructurado») y cabe probablemente pensar en la función integradora que la Acción 2 de BEPS puede ejercer sobre esta definición.

Ciertamente, la directiva recoge dos cláusulas configuradas de forma muy abierta y basadas en la Acción 2 de BEPS, con el objetivo de neutralizar los efectos fiscales de los esquemas o asimetrías híbridas que aprovechan las diferencias de trato fiscal de una entidad o instrumento sometido a la legislación de dos o más Estados miembros para lograr una deducción de la renta en uno de los Estados sin inclusión en la base imponible del otro Estado. No obstante, la cláusula antiasimetrías híbridas recogida en el artículo 9 de la Directiva ATAD resulta más sencilla que las distintas fórmulas recogidas en el Informe Final de la Acción 2 de BEPS y, además, limita su aplicación a situaciones internas de la UE, quedando extramuros de este marco mínimo las situaciones que afectan a países terceros (y las asimetrías indirectas que afectan a Estados miembros y países terceros)<sup>96</sup>, que se regularán en las nuevas propuestas de directiva que la Comisión ha planteado a estos efectos y son objeto de estudio y desarrollo también en el grupo del Código de Conducta de la UE.

La cláusula frente asimetrías híbridas establece que:

- En la medida en que una asimetría híbrida (en los términos definidos en la directiva) resulte, de forma directa, en una doble deducción, la deducción será concedida únicamente en el Estado miembro donde tal pago tiene su fuente.
- En la medida en que una asimetría híbrida (en los términos definidos en la directiva) resulte, de forma directa, en una deducción sin inclusión, el Estado miembro del pagador denegará la deducción de tal pago.

<sup>95</sup> En relación con el impacto de la Directiva ATAD sobre el régimen español de TFI, algunos destacados autores, como SANZ GADEA, han puesto de relieve el carácter central de la cláusula de sustancia como criterio determinante para una adecuada imputación de la renta, lo cual podría aconsejar un desarrollo de la misma de forma más alineada con la referida directiva y la jurisprudencia del TJUE; igualmente, SANZ GADEA, advierte del carácter secundario de la normativa de TFI respecto de la de precios de transferencia, lo cual termina asignando a esta un carácter residual (SANZ GADEA, E.: «La Directiva Antiabuso (II). La transparencia fiscal internacional», *op. cit.*, págs. 21-22).

<sup>96</sup> BHOGAL: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive», *op. cit.*, págs. 881 y ss.

Por tanto, cuando la asimetría híbrida dé lugar a la doble deducción, la deducción solo se concederá en el Estado miembro en el que se haya originado el pago, mientras que si da lugar a una deducción sin inclusión, el Estado miembro del contribuyente denegará la deducción del pago correspondiente. Como hemos puesto de manifiesto en otro lugar, la segunda de estas cláusulas complementa el enfoque sobre híbridos de esta norma y contribuye a alinearla con la Acción 2 del Plan BEPS<sup>97</sup>. Esto es, el artículo 9 de la Directiva ATAD regula la denominada «norma primaria» que estaba ausente en la normativa sobre híbridos de la Directiva Matriz-Filial, que solo contenía una «norma secundaria» (de eliminación de la exención en el Estado de residencia del perceptor de la renta que había sido deducida en sede de la entidad pagadora). La regulación de la UE, por tanto, se proyecta sobre supuestos de doble deducción y de deducción y no inclusión derivados, de forma directa, de una diferente calificación jurídica de instrumentos financieros y entidades, de manera que en este último caso se denegaría la deducción si no se verifica el correspondiente efecto fiscal derivado de la inclusión de tal renta en el otro Estado miembro. La cláusula antihíbridos, por tanto, es potencialmente aplicable a un buen número de asimetrías como instrumentos de deuda/fondos propios, repos, *group contributions*, *silent partnerships*, en tanto que otros mecanismos calificados como «híbridos institucionales» como el *notional interest deduction* belga (y de otros países) quedarían fuera de su ámbito de aplicación puesto que no media «pago» alguno<sup>98</sup>. En todo caso resulta evidente su impacto sobre el sector financiero, al margen de que la utilización de estos instrumentos financieros esté justificado por razones regulatorias más allá de las consideraciones fiscales<sup>99</sup>.

Asimismo, respecto de la regla de deducción y no inclusión se ha planteado, por un lado, la cuestión de la interpretación (estricta o amplia) de tal regla en el sentido de si una mínima tributación de la renta en el Estado miembro del perceptor (*one cent of taxes*) serviría para excluir la aplicación de la regla primaria y, por otro, si tal regla resulta compatible con la jurisprudencia del TJUE que admite las asimetrías fiscales de manera que la deducción (e incluso la exención) en un Estado y la no tributación de la renta en otro en sí misma no es abusiva y de resultar discriminatoria plantearía problemas de Derecho de la UE<sup>100</sup>. Asimismo, cabe señalar igualmente la indeterminación por falta de definición en la directiva de uno de los presupuestos de la cláusula relativo a la diferencia de calificación del instrumento financiero/entidad, de suerte que no resulta claro qué tipo de diferencias resultan significativas a estos efectos o si por el contrario

<sup>97</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CARMONA, N. (dir.) CISS, Valencia, 2016, págs. 1.009 y ss.

<sup>98</sup> BUNGAARD, J. y SCHMIDT, P.: «Uncertainties Following the Final EU Anti-Tax Avoidance Directive», *op. cit.*

<sup>99</sup> FERNLEY y MORONEY: «EU Anti-Tax Avoidance Package: Impacts on Financial Institutions», *op. cit.*, pág. 5.

<sup>100</sup> FINET, J.: «Hybrid Mismatch Rules Expected to Raise Issues for CJEU», *TNI*, October 17, 2016, pág. 244; y BUNGAARD, J.: «Hybrid financial instruments and Primary EU Law Part I and II», *European Taxation*, 2013, págs. 539 y ss. y 587 y ss. A este respecto cabe poner de relieve como, por ejemplo, el TJUE en su Sentencia de 13 de julio de 2016, *Brisal*, C-18/15 (NFJ063337), indicó que el mero riesgo de doble deducción no constituye una causa de justificación que resulte suficiente respecto de una discriminación contraria a la libre prestación de servicios.

únicamente hay que atender a aquellas que determinan la consecuencia que se trata de neutralizar (doble deducción/deducción y no inclusión). El mismo comentario es extensivo a la cuestión de la determinación del «Estado de la fuente» en relación con un instrumento financiero o entidad, dado que los pagos, deducciones o pérdidas legalmente se asocian a una entidad pero a efectos fiscales pueden ser imputados o imputables total o parcialmente a un EP o a una entidad transparente; como quiera que la regla de deducción o exclusión de la deducción corresponde al Estado de la fuente y la identificación de este puede no resultar clara podrían plantearse casos de doble imposición y de doble deducción<sup>101</sup>.

En relación con la normativa española sobre híbridos, cabe poner de manifiesto como existiendo varias normas (arts. 15 j), 21.2.3.º y 32.2.2.º de la LIS) que combaten los efectos de rentas de naturaleza híbrida, podría ser necesaria una modificación de la ley para incorporar los efectos previstos en el artículo 9 de la directiva respecto de entidades híbridas o de algunos tipos de híbridos o estructuras no claramente comprendidos en la norma española<sup>102</sup>. La norma española recogida en el artículo 15 j) de la LIS pivota sobre la calificación fiscal en lugar de la calificación jurídica (con efectos fiscales) y emplea un concepto de entidad vinculada que no resulta totalmente coincidente con el de empresa asociada que utiliza la Directiva ATAD, y también contiene algún exceso (v. gr. la vinculación de su aplicación con un tipo de nominal de IS en el Estado del receptor) con respecto a la cláusula de la directiva o el Plan BEPS que no está claro si será compatible con esta a la luz del artículo 3 (la compatibilidad con el Derecho primario de la UE de esta cláusula es también dudosa). Aunque el artículo 15 j) de la LIS permite una interpretación que comprende los instrumentos financieros y entidades híbridas, la cláusula del artículo 9 de la Directiva ATAD se configura de forma más amplia incluyendo todo tipo de situaciones de «doble deducción» y de «deducción y no inclusión» generadas por diferente calificación jurídica a efectos fiscales, más allá de operaciones entre empresas asociadas (al comprender «mecanismos estructurados entre participantes de distintos Estados miembros» que no sean *institutional hybrids* como el *notional interest deduction* de Bélgica)<sup>103</sup>.

En este mismo orden de cosas, cabe señalar como el Ecofin, en su reunión de 17 de junio de 2016<sup>104</sup>, mostró su adhesión a la guía aprobada por el Grupo del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial sobre las medidas a adoptar por los Estados miembros frente a establecimientos permanentes híbridos situados en países terceros en relación con situaciones de

<sup>101</sup> Vid. JOCHIMSEN y IMSCHWEILER: «LBO Transactions to Change Under EU Anti-Tax Avoidance Directive», *op. cit.* pág. 1.103.

<sup>102</sup> Sobre el impacto de la Acción 2 de BEPS en el IS español, véanse las interesantes consideraciones realizadas por CONCHA CARBALLIDO: «Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos», Fundación Impuestos y Competitividad, octubre, 2016.

<sup>103</sup> GUTMANN; PERDELWITZ; RAINGEARD; OFFERMANN; SCHELLEKENS; GALLO; HAP y OLEJNICKA: «The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey», *op. cit.*, pág. 17.

<sup>104</sup> Council conclusions on the Code of Conduct (Business Taxation), FISC 106, Ecofin 635, 17 June 2016, 10459/16,

doble no imposición o doble deducción de gastos/pérdidas; la OCDE, en el marco del Proyecto BEPS, está elaborando un informe sobre esta misma materia con el objeto de adoptar una recomendación al respecto<sup>105</sup>. De hecho, algunos países como EE. UU. (véase la cláusula frente a estructuras triangulares a través de EP recogida en el *US Treasury Model*, February 2016, y el *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS/MLI*)<sup>106</sup> ya están incorporando en sus CDI cláusulas, como la negociada en el marco del protocolo 2016 con Luxemburgo, que limitan la utilización de tales convenios para articular esquemas de doble no imposición a través de estructuras triangulares, aunque tales medidas no quedan circunscritas a casos de EP híbridos<sup>107</sup>. Igualmente, tampoco puede dejar de señalarse como la Comisión, a través de su decisión de 6 de junio de 2016 de apertura de un procedimiento de ayudas de estado en el caso *McDonalds*, ha construido la fundamentación del inicio del procedimiento sobre la potencial existencia de ayuda de estado fiscal sobre la base de una interpretación de los CDI que excluyente de los mismos casos de doble no imposición como los que resultan de EP híbridos, aunque tal enfoque ni se ha desarrollado con carácter general (sino atendiendo a las circunstancias del caso concreto), ni ha sido confirmado o validado por los tribunales europeos<sup>108</sup> e incluso, se puede decir, su compatibilidad con el propio artículo 107 del TFUE resulta más que discutible.

Finalmente, debe mencionarse como la Comisión, el 25 de octubre de 2016, presentó una propuesta de directiva dirigida a modificar la Directiva ATAD para neutralizar la utilización de «asimetrías híbridas» por entidades de la UE en relación con operaciones o situaciones con países terceros<sup>109</sup>. Esta propuesta viene a dar cumplimiento al mandato del Ecofin que, con motivo de la aprobación de la Directiva ATAD, solicitó la presentación de esta propuesta en términos consistentes y no menos efectivos que las reglas recomendadas por la OCDE en su Informe Final sobre la Acción 2 de BEPS, con el objetivo de aprobar las nuevas medidas antes del final del año 2016, de manera que fueran aplicables a partir de 1 de enero de 2019, esto es, de forma simultánea las normas nacionales de transposición del artículo 9 de la Directiva ATAD.

La propuesta de directiva presentada por la Comisión (ATAD 2) no solo implica la proyección de las normas (de la UE) antihíbridos sobre situaciones («extra-UE») que tengan lugar con países terceros (e impliquen dobles deducciones o doble no imposición), sino que la superación de la cláusula frente a asimetrías híbridas que contiene la Directiva ATAD resulta igualmente de

<sup>105</sup> OECD, BEPS Action 2, *Branch Mismatch Structures* (Public Discussion Draft 22 August 2016).

<sup>106</sup> El artículo 10 del MLI recoge una cláusula antiabuso para establecimientos permanentes situados en países terceros que sigue el Informe Final de la Acción 6 de BEPS.

<sup>107</sup> US Department of the Treasury Office of Tax Policy, *Bilateral Tax Treaty Negotiation between the US and Luxembourg*, June 22, 2016. *Vid.*, TANENBAUM: «The 2016 US Model Income Tax Treaty in Action: US-Luxembourg Protocol», 187 *DTR* J-1.

<sup>108</sup> *Vid.* HASLEHNER, W.: «The McDonald's State Aid case- The EU Commission Interprets a Tax Treaty», *Kluwertaxlaw blog.com*, 22 June 2016.

<sup>109</sup> COM(2016) 87 final.

considerar los tipos de asimetrías (indirectas) sobre las que se proyecta la nueva regulación propuesta. Así, mientras que la Directiva ATAD se proyecta únicamente sobre *hybrid entity mismatches* y *hybrid financial instrument mismatches*, la Directiva ATAD 2 contempla adicionalmente otras cuatro categorías de híbridos: a) *hybrid transfers*, b) *hybrid permanent establishment mismatches*, c) *imported mismatches*, y d) *dual resident mismatches*. El radio de alcance de las medidas antihíbridos recogido en esta propuesta de directiva es muy superior que el resultante de la Directiva ATAD 1, pudiendo afectar a un buen número de situaciones no abusivas de asimetrías fiscales relacionadas con instrumentos financieros (*PECs*, *MRPS*, *debt instruments stapled with an equity instrument*, *redemption of convertible debt instruments*)<sup>110</sup>, entidades híbridas (*US check-the-box rules*) e incluso afectando a la tributación de EP<sup>111</sup>, sin que, a diferencia de lo previsto en la Acción 2 de BEPS, se haya incluido salvaguarda alguna respecto de situaciones amparadas por los CDI de Estados miembros con países terceros. Nótese, no obstante, que el *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS/MLI* también recoge varias cláusulas en relación con asimetrías híbridas<sup>112</sup>.

### 3.2.6. Disposiciones finales de la Directiva ATAD

Las disposiciones finales de la directiva prevén que la Comisión presentará, a los cuatro años de la aplicación de la misma, un informe sobre esta, particularmente por lo que se refiere a la limitación de la deducibilidad de intereses, acompañándolo de las propuestas legislativas que estime oportunas.

Los Estados miembros deben adoptar antes del 31 de diciembre de 2018 las normas de transposición de la directiva, que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2019. Sin embargo, se establecen dos reglas especiales referidas, en primer lugar, a la limitación de la deducción de intereses, en que como hemos visto los Estados miembros podrán, en su caso, aplicar sus disposiciones nacionales hasta como máximo el 1 de enero de 2024; y, en segundo lugar, a las disposiciones sobre imposición de salida, que deberán adoptarse antes del 31 de diciembre de 2019, entrando en vigor el 1 de enero de 2020.

<sup>110</sup> HELLEPUTTE y PIERON: «EU Commission's New Proposal Wreaking Havoc on Hybrids?», *Mayer Brown Legal Update*, 8 November 2016.

<sup>111</sup> En relación con determinadas asimetrías híbridas (doble deducción de gastos o casos de deducción y no inclusión) que afectan a EP (que son reconocidos tanto en el *home* como el *host country*), no puede dejar de destacarse como la falta de consenso internacional sobre el modelo de atribución de beneficios al EP (*AOA vs partial AOA*) en sí mismo es susceptible de generar tales asimetrías y provocar tanto doble imposición como doble no imposición, y en tal sentido parece más razonable que tanto la OCDE como la UE adopten una posición más consistente sobre el modelo de atribución de beneficios en lugar de generar mayor complejidad en el cumplimiento tributario y más riesgos de doble imposición a través de estas medidas. *Vid.* MITCHEL y BELL: «More Permanent Establishments Expected under OECD Draft», 197 *DTR* I-1, 11 October 2016.

<sup>112</sup> Véase la Parte II del MLI referida a *hybrid mismatches*.

## 4. IMPLICACIONES DERIVADAS DE LA APROBACIÓN DE LA DIRECTIVA ATAD

La relevancia derivada de la aprobación de la Directiva ATAD resulta de considerar sus objetivos, impactos sobre la regulación de los Estados miembros de la UE, e implicaciones para los contribuyentes del IS que operan en el mercado interior.

En relación con los objetivos, entre los que cabe mencionar la restauración de la confianza en la integridad y justicia de los sistemas tributarios, la puesta en marcha de forma coordinada y a través de medidas de *hard-law* de las principales recomendaciones y estándares de fiscalidad internacional acordados por la OCDE/G20 en el marco del Proyecto BEPS y el reforzamiento del nivel de protección mínimo a nivel europeo frente a determinados esquemas de planificación fiscal agresiva, sin generar obstáculos ni doble imposición en el mercado interior; debe destacarse como la Directiva ATAD finalmente adoptada a duras penas permitirá cumplir con algunos de los objetivos enunciados.

Por un lado, las medidas adoptadas carecen de entidad suficiente para erradicar de forma inmediata todo tipo de abuso o planificación agresiva de manera que permita visualizar a corto plazo la restauración de la justicia e integridad de los sistemas fiscales de los Estados miembros. Por otro lado, el nivel de coordinación instrumentado a través de la directiva es de intensidad media, ya que esta se limita a fijar «principios» y un «estándar mínimo», de suerte que los Estados miembros ostentan un margen relevante para implementar (y aplicar) estas medidas, particularmente en relación con el régimen de TFI o los regímenes sobre limitación a la deducción de intereses. De esta forma, el objetivo de la Directiva ATAD basado en la coordinación para implementar los estándares antielusión fiscal BEPS en la UE a efectos de eliminar distorsiones, eliminar la fragmentación del mercado interior, nuevas fuentes de asimetrías y de competencia fiscal, difícilmente se alcanzará, antes al contrario pueden surgir distorsiones derivadas de nuevos casos de doble imposición y una nueva fórmula de competencia fiscal<sup>113</sup>.

Por otra parte, tampoco puede pasarse por alto que sus disposiciones afectan a la competitividad de las economías de los Estados miembros, así como a la propia liquidez de los mercados de capitales europeos con las consiguientes consecuencias para los niveles de inversión en el mercado interior<sup>114</sup>, y además pueden traer consigo controversias fiscales que den lugar a nuevos casos de doble imposición intracomunitaria sin que se hayan establecido por el momento medi-

<sup>113</sup> En parecidos términos: CEDELLE: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive: a UK Perspective», *op. cit.*, págs. 494 y ss. Esta autora añade una crítica basada en los problemas de seguridad jurídica que resultan de la Directiva ATAD, ya que la fórmula tan abierta que se ha establecido no satisface el objetivo de una implementación «EU Proof» de los nuevos estándares BEPS, particularmente respecto de la normativa de TFI derivada de la directiva y la interrelación de la cláusula antiabuso general con las disposiciones específicas antiabuso recogidas en el ordenamiento de los Estados miembros.

<sup>114</sup> FERNLEY y MORONEY: «EU Anti-Tax Avoidance Package: Impacts on Financial Institutions», *op. cit.*

das dirigidas a resolver de forma efectiva tales conflictos<sup>115</sup>, obviando así las recomendaciones vertidas en el marco de la Acción 14 de BEPS<sup>116</sup>. Las nuevas propuestas de la Comisión Europea en este sentido, en concreto, la propuesta de directiva sobre resolución efectiva de los conflictos que generen doble imposición puede contribuir a mitigar estos problemas si resulta aprobada en un plazo breve aunque, con su redacción actual, de forma muy limitada, al dejar fuera de su ámbito de aplicación casos de fraude, incumplimiento voluntario o negligencia.

No debe, sin embargo, olvidarse que la aprobación de la Directiva ATAD convertirá en *hard-law* algunas recomendaciones y estándares de *soft-law* de la OCDE, pudiendo llegar a afirmarse que la UE se convierte en un *early adopter* de las recomendaciones de la OCDE/G20 adoptadas en el marco del Proyecto BEPS<sup>117</sup>, pero incluye, asimismo, medidas (como la tributación de salida o la cláusula general antiabuso) que van más allá de BEPS y se proyectan sobre siete Estados miembros de la UE que no forman parte de la OCDE. En este sentido, no puede perderse de vista el carácter *Beyond BEPS* de la Directiva ATAD.

Respecto de los impactos que pueden derivarse de la Directiva ATAD para la legislación del IS de los Estados miembros, resulta evidente que los legisladores nacionales pueden verse obligados a modificar elementos del impuesto que juegan un papel relevante y afectan a su modelo de imposición corporativa e incluso a la política económica instrumentada a través de este impuesto. En este sentido, ya hemos expuesto con anterioridad los cambios que, muy probablemente, se verá obligado a acometer el legislador español con relación a la LIS. Otro efecto colateral de la aprobación de la Directiva ATAD pasa por la puesta en marcha en la UE de una fórmula informal de monitorización global de la implementación de los estándares mínimos de BEPS por parte de los diferentes países no comunitarios<sup>118</sup>, de suerte que tal control puede llevarse a cabo

<sup>115</sup> A este respecto, algunos comentaristas han destacado como los nuevos «estándares fiscales internacionales» establecidos en el marco del proyecto OCDE/G20 BEPS no constituyen auténticos «estándares» en el sentido de un conjunto de reglas uniformes que permitan una aplicación o implementación efectiva de forma relativamente lineal y simétrica, sino que son «estándares blandos» que reflejan un consenso de básicos entre un amplio grupo de países con intereses y posiciones muy diversas; tal subproducto del proyecto BEPS está lejos de resolver el problema que trataba de evitar (el creciente unilateralismo fiscal y colapso del sistema de fiscalidad internacional pre-BEPS) y en tal sentido el nuevo orden fiscal internacional sigue permitiendo unilateralismo fiscal y asimetrías en la implementación y aplicación de tales «estándares blandos», tan subjetiva y ampliamente configurados (ERNICK: «Can the OECD Remain an International Tax Standard-Setting Organization?», 45 *TM International Journal*, 745, Bloomberg BNA). En este sentido, resulta crítica la efectiva aplicación de los mecanismos de resolución de controversias, de manera que en el marco de los mismos pueda lograrse una segunda aplicación más alineada a los estándares (particularmente, en lo que concierne a las Acciones 6, 8-10 de BEPS) (vid. DE RUITER, M.: «The Future of Transfer Pricing», *TNI*, October 17, 2016, págs. 295 y ss).

<sup>116</sup> Vid. CFE, *Opinion Statement FC 3/2016, on the European Commission's proposal for an Anti-Tax Avoidance Directive of 28 January 2016*.

<sup>117</sup> CEDELLE: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive: a UK Perspective», *op. cit.*, pág. 493.

<sup>118</sup> Véase el *Draft statement of the Council and the Commission in relation to ensuring a level playing field at international level to be included in the Council minutes*, recogido en el anexo II del texto de la Directiva ATAD del Consejo.

en el marco de la estrategia exterior comunitaria para la tributación efectiva aprobada por el Eco-fin que contempla la elaboración de una «lista paneuropea» de jurisdicciones no cooperativas. No es casualidad que tanto Singapur como Hong Kong hayan hecho público sendos comunicados (16 y 20 de junio de 2016, respectivamente) poniendo de manifiesto su compromiso para llevar a cabo una implementación (blanda) de los estándares mínimos de BEPS (Acciones 5, 6, 13 y 14), o que la Reforma III del Impuesto sobre Sociedades de Suiza, que alinea su imposición corporativa con los principales estándares internacionales, se haya aprobado por el Parlamento helvético el 17 de junio de 2016. Todo apunta a que la competencia fiscal interestatal está evolucionando hacia la articulación de modelos impositivos estratégicamente configurados a efectos de lograr el cumplimiento de los estándares mínimos BEPS, sin renunciar a un nivel de imposición efectiva competitivo, en combinación con una regulación flexible, estable (predecible y dotada de un adecuado nivel de seguridad jurídica) y con bajo coste de cumplimiento acompañada de un *enforcement* cooperativo. Posiblemente, ello traiga consigo una intensificación del fenómeno de *race to the bottom* en materia de reducción de los tipos nominales y efectivos de la imposición societaria, con todo lo que ello conlleva en términos de (eventual) sustitución de tal fuente de ingresos por figuras impositivas más regresivas<sup>119</sup>, todo lo cual plantea el interrogante de si el proceso de reestructuración de la fiscalidad internacional que se está llevando a cabo se erige sobre fundamentos correctos.

La Directiva ATAD apenas ha sido celebrada por parte de organizaciones o instituciones relevantes más allá de la Comisión, habiendo recibido duras críticas por parte del sector privado (v. gr., *Business Europe* y *European Banking Federation*), determinados partidos con representación en el Parlamento UE (los Verdes) y organizaciones no gubernamentales (v. gr., Intermón Oxfam)<sup>120</sup> al haber rebajado sustancialmente el estándar mínimo antielusión fiscal inicialmente recogido en la propuesta de la Comisión<sup>121</sup>. Desde el sector privado empresarial se ha puesto de relieve como ir más allá de lo requerido por los estándares mínimos de BEPS puede dañar la competitividad global del mercado interior, de suerte que la adopción de ciertas medidas como la limitación de la deducibilidad de gastos financieros puede tener un impacto económico relevante en el marco de inversión de los Estados miembros de la UE, sin que se haya realizado un análisis sobre las consecuencias de las medidas adoptadas; la crítica también se extiende a las normas antihíbridos y de tributación de salida ya que pueden generar doble imposición residual, llegando a calificarlas como *business killers*. El Partido Europeo de los Verdes y Oxfam, por su parte, consideran que la Directiva ATAD finalmente aprobada se ha quedado muy corta, optándose por un «enfoque minimalista» que desac-

---

jo de 17 de junio 2016, donde se establece que considerando que la directiva aprobada va más allá de BEPS y puede dañar la competitividad de los Estados miembros, estos y la Comisión supervisarán de cerca la implementación de las recomendaciones BEPS a escala global.

<sup>119</sup> Vid. OXFAM: *Tax Battles. The dangerous global race to the bottom on corporate tax*, 12 december 2016.

<sup>120</sup> Vid. KIRWIN, J.: «EU Anti-Tax Avoidance Deal Clears Legislative Hurdle», *Daily Tax Report, BNA*, 120 DTR I-1, 21 June 2016, págs. 1-2, y FINLEY, J.: «Council Approves Compromise Anti-Tax-Avoidance Directive», *TNI*, June 27, 2016, pág. 1.242.

<sup>121</sup> CEDELLE: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive: a UK Perspective», *op. cit.*, pág. 492.

tiva buena parte del alcance de la propuesta de la Comisión, de forma que lejos de establecer mecanismos efectivos frente a esquemas artificiales BEPS establece cláusulas de transitoriedad que permiten que tales esquemas perduren en el tiempo (en referencia al *interest deduction loophole*, esto es, a la inaplicación de la cláusula de limitación de intereses hasta el año 2024).

Con todo, a nuestro juicio, la Directiva ATAD no puede entenderse de forma aislada sino como una pieza más de un complejo puzzle que está redefiniendo los cimientos del sistema fiscal global. Y en este contexto resulta indudable que la directiva aprobada contribuye a consolidar las nuevas tendencias de fiscalidad internacional dirigidas a evitar el arbitraje fiscal a través de diferencias entre las legislaciones de los distintos países y a evolucionar hacia un modelo fiscal más sustancialista<sup>122</sup>. La directiva puede encuadrarse en la tendencia/dirección global hacia un «modelo de geometría fiscal variable» que sigue permitiendo asimetrías fiscales, doble imposición y competencia fiscal (bajo nuevo marco definido por «estándares blandos» que permiten múltiples opciones). En el contexto global la Directiva ATAD representa una iniciativa que conlleva un cierto *over-implementation of BEPS* (articula como *hard-law* medidas de *soft-law* que además no son estándares mínimos de BEPS y contiene medidas *Beyond BEPS*), frente a países que han adoptado una estrategia más tibia (*under-implementation of BEPS*).

En este sentido, el nuevo marco sustantivo de la fiscalidad internacional, que deriva de la Directiva ATAD y todas estas medidas nacionales e internacionales de implementación del Proyecto BEPS, combinado con otra línea de mecanismos de transparencia fiscal corporativa y de exigencias de buena gobernanza tributaria, altera de forma muy relevante el tradicional marco de planificación fiscal internacional y trae consigo una transformación del campo de juego que afecta a las piezas claves del modelo actual, desde el desarrollo de la función fiscal hasta el propio modelo de relaciones con la Administración tributaria<sup>123</sup>.

Por otra parte, no debe perderse de vista que la eventual aprobación de las propuestas de la Comisión sobre base imponible común consolidada en el IS pueden suponer una reducción im-

<sup>122</sup> Desde el sector privado del asesoramiento legal se ha puesto de relieve como el paquete antielusión fiscal de la Comisión posee un limitado impacto sobre estructuras de planificación fiscal no agresiva o *main stream tax planning* (con sustancia económica y racionalidad empresarial), aunque se reconoce la necesidad de su robustecimiento y el mayor coste de salida o desmantelamiento que pueden surgir como consecuencia de alguna de las medidas propuestas por la Comisión (*exit taxation*) (Vid. SOONG JOHNSTON, S.: «EU Presents "Pro-Business" Anti-Tax Avoidance Package», *TNI*, February 1, 2016, pág. 395). Tal posición no puede compartirse plenamente considerando como algunas de las medidas propuestas (reglas de limitación de la deducibilidad de intereses o la imposición de salida) pueden afectar negativamente a un buen número de operaciones y estructuras (vid. HASLEHNER, W.: «The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Remarks», *op. cit.*). No obstante, no cabe olvidar que la Directiva ATAD deja intactas las bases de la planificación fiscal post-BEPS y que, en este sentido, no contribuye para nada a cerrar las lagunas o debilidades que se pueden derivar del nuevo estándar antiabuso que BEPS define, *vid.*, MARTÍN JIMÉNEZ: «Tax avoidance and aggressive tax planning as an international standard? BEPS and the "new" standards of (legal and illegal) tax avoidance», *op. cit.*

<sup>123</sup> Vid. CALDERÓN y QUINTAS: «The concept of Aggressive Tax Planning Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: redefining the border between legitimate and Illegitimate tax planning», *op. cit.*

portante del ámbito de aplicación de la Directiva ATAD, al menos para aquellas empresas que opten por aplicar, cuando se apruebe, la nueva norma de la UE o para aquellas que se vean obligadas a aplicarla<sup>124</sup>.

En suma, la Directiva ATAD puede tener un efecto transformador del marco de fiscalidad internacional a nivel europeo, trayendo consigo un marco antiabuso un tanto descoordinado, generador de doble imposición sin fácil solución, y que se proyecta sobre esquemas de planificación fiscal abusiva y sobre estructuras comerciales genuinas que aprovechan legítimamente oportunidades de eficiencia fiscal y procuran reducir o neutralizar las dobles imposiciones estructurales del sistema actual, todo lo cual puede traer consigo mayores costes de cumplimiento y de capital para las empresas<sup>125</sup>, mayores riesgos fiscales, y un marco de negocios más complejo en el mercado interior lo cual no deja de resultar paradójico.

---

<sup>124</sup> Aunque no resulta claro cómo se articularía la interrelación entre la Directiva ATAD y la de Base Imponible Común/CCTB, cabe pensar que el «estándar ATAD» (con las múltiples versiones del mismo resultantes de la implementación realizada por cada Estado miembro) aplicaría únicamente a las entidades sujetas al IS que no estuvieran obligadas a aplicar el «estándar CCTB», el cual instrumenta una armonización más intensa estableciendo una auténtica base imponible armonizada o común aplicable a las MNE que operan en la UE. De esta forma, existirían cuando menos dos «estándares» en materia de base imponible del IS que con el tiempo tenderían a aproximarse sustancialmente, considerando los costes de gestión y cumplimiento para las autoridades fiscales y contribuyentes (*vid.* GUTMANN; PERDELWITZ; RAINGEARD; OFFERMANN; SCHELLEKENS; GALLO; HAP y OLEJNICKA: «The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey», *op. cit.* pág. 20).

<sup>125</sup> La Comisión ha hecho público un estudio que trata de fundamentar la efectividad de las principales medidas antielusión fiscal articuladas frente a las típicas estructuras de planificación fiscal agresiva, poniendo de relieve como su aplicación neutraliza buena parte de las ventajas fiscales logradas a través de tal *tax planning*, aumentando el coste de capital para las empresas y poniendo en riesgo la sostenibilidad en el tiempo de sus previsiones de tipo fiscal efectivo a nivel de grupo fijado con arreglo a tales estructuras (*vid.*, ZEW: *The Impact of Tax Planning on forward-looking effective tax rates*, *op. cit.*).

---

## Bibliografía

ANDRE y THEOLOGITIS [2017]: «French Participation Exemption Regime for Dividends and Antiabuse Rules: a long-standing relationship?», *TNI*, January, págs. 283 y ss.

BHOGAL [2016]: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive», *TNI*, September 5, págs. 881 y ss.

BUNDGAARD, J. [2013]: «Hybrid financial instruments and Primary EU Law Part I and II», *European Taxation*, págs. 539 y ss. y 587 y ss.

BUNDGAARD, J. y SCHMIDT, P. [2016]: «Uncertainties Following the Final EU Anti-Tax Avoidance Directive», *Kluwer International tax blog*, October 17.

CALDERÓN [2016]: «La evolución del marco valorativo y de reconocimiento de las operaciones intragrupo: las aportaciones del TS en el caso Peugeot a la luz de los estándares internacionales del Plan BEPS», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, n.º 36.

- [2016]: «Las discriminaciones fiscales generadas por el Estado de residencia del contribuyente y el Derecho de la UE: el problema de la importación de pérdidas extranjeras y los impuestos de salida», en MARTÍN JIMÉNEZ y CARRASCO (dirs.), *Impuestos directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE*, Aranzadi, Pamplona, págs. 144 y ss.
- [2016]: «Revisitando la transparencia fiscal internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero 2015, págs. 165-205.

CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ [2016]: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CARMONA, N. (dir.) CISS, Valencia.

CALDERÓN y QUINTAS [2016]: «The concept of Aggressive Tax Planning Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: redefining the border between legitimate and Illegitimate tax planning», *Intertax*, vol. 44, n.º 3.

CARMONA FERNÁNDEZ, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CARMONA, N. (dir.), CISS, Valencia, ediciones 2016 y 2017.

CEDELLE, A. [2016]: «The EU Anti-Tax Avoidance Directive: a UK Perspective», *BTR*, n.º 4/2016 y Oxford University Centre for Business Taxation, WP 16/17, September.

CFE [2016]: *Opinion Statement FC 3/2016, on the European Commission's proposal for an Anti-Tax Avoidance Directive of 28 January*, págs. 13-14.

COLLET [2016]: «Offshore Holding Companies and the New European GAAR», *TNI*, May 9, págs. 593-594.

CONCHA CARBALLIDO [2016]: «Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos», *Fundación Impuestos y Competitividad*, octubre.

DE RUITER, M. [2016]: «The Future of Transfer Pricing», *TNI*, October 17, págs. 295 y ss.

DOURADO [2016]: «The EU Anti Tax Avoidance Package: moving ahead of BEPS?», *Intertax*, vol. 44, n.º 6/7, pág. 442.

- ERNICK: «Can the OECD Remain an International Tax Standard-Setting Organization?», *45 TM International Journal*, 745, Bloomberg BNA.
- FERNLEY y MORONEY [2016]: «EU Anti-Tax Avoidance Package: Impacts on Financial Institutions», *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 18, n.º 4.
- FINET, J. [2016]: «Hybrid Mismatch Rules Expected to Raise Issues for CJEU», *TNI*, October 17, pág. 244.
- FINLEY, J. [2016]: «Council Approves Compromise Anti-Tax-Avoidance Directive», *TNI*, June 27, pág. 1.242.
- GUTMANN; PERDELWITZ; RAINGEARD; OFFERMANN; SCHELLEKENS; GALLO; HAP y OLEJNICKA [2017]: «The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey», *ET*, January, págs. 2 y ss.
- HASLEHNER, W. [2016]: «The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Remarks», *Kuwertaxlaw.blog.com*, 02/05.
- [2016]: «The McDonald's State Aid case- The EU Commission Interprets a Tax Treaty», *Kluwertaxlaw.blog.com*, 22 June.
- HELLEPUTTE y PIERON [2016]: «EU Commission's New Proposal Wreaking Havoc on Hybrids?», *Mayer Brown Legal Update*, 8 November.
- JOCHIMSEN y IMSCHWEILER [2016]: «LBO Transactions to Change Under EU Anti-Tax Avoidance Directive», *TNI*, December 19, págs. 1.099 y ss.
- JÜNGER y THORBAUER [2017]: «Austria: the New Anti-Tax Avoidance Directive and its effects on Austrian taxation», *Schoenherr Tax News*, January.
- KIRWIN, J. [2016]: «EU Anti-Tax Avoidance Deal Clears Legislative Hurdle», *Daily Tax Report, BNA*, 120 DTR I-1, 21 June, págs. 1-2.
- LÓPEZ RIBAS [2016]: «Directiva contra las prácticas de elusión fiscal», *Carta Tributaria*.
- MARTÍN JIMÉNEZ [2016]: «Tax avoidance and aggressive tax planning as an international standard? BEPS and the "new" standards of (legal and illegal) tax avoidance», en DOURADO (ed.), *Tax Avoidance Revisited*, Amsterdam: EATLP/IBFD (en prensa).
- [2012]: «Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law», *BIT / April-May*.
- MARTÍN JIMÉNEZ y CARRASCO (dir.) [2016]: *Impuestos directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE*, Aranzadi, Pamplona.
- MITCHEL y BELL [2016]: «More Permanent Establishments Expected under OECD Draft», 197 *DTR I-1*, 11 October.
- PANAYI, C. H. [2016]: «The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law», *Bulletin for International Taxation*, January/February, págs. 95-96.
- RIBES RIBES [2016]: «La cláusula de *exit taxation* en la propuesta de Directiva Europea para luchar contra la evasión fiscal», *Crónica Tributaria*, 159.
- RIGAUT, A. [2016]: «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», *European Taxation*, n.º 11, págs. 1 y ss.
- SANZ GADEA [2016]: «La Directiva Antiabuso (I)», *RCyT. CEF*, n.º 403, págs. 39 y ss.

- [2017]: «La Directiva Antiabuso (II). La transparencia fiscal internacional», *RCyT. CEF*, n.º 406.
- SOLOMON, E. [2012]: «Corporate Inversions: A Symptom of Larger Tax System Problems», *TNI*, vol. 67, págs. 1.203 y ss.
- SOONG JOHNSTON, S. [2016]: «EU Presents "Pro-Business" Anti-Tax Avoidance Package», *TNI*, February 1.
- TANENBAUM: «The 2016 US Model Income Tax Treaty in Action: US-Luxembourg Protocol», 187 *DTR* J-1.
- VANISTENDAEL, F. [2016]: «A World Full of Challenges, Part 2: the Tax Details», *TNI*, May 23, págs. 797 y ss.
- VERMEULEN [2016]: «How alone is standalone in the EU Anti-Tax Avoidance Directive?», *Kluwer International tax blog*, October 19.
- WEBER [2016]: «The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive», *Intertax*, vol. 44, n.º 2, págs. 98 y ss.
- ZEW [2016]: *The Impact of Tax Planning on forward-looking effective tax rates*, WP EU Commission, n.º 64.

## TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES Y DE LOS BONOS CANJEABLES EN EL IVA

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

Las novedades legislativas en materia de IVA han sido escasas en el ejercicio 2016, tanto a nivel comunitario como nacional. En relación con el derecho comunitario, destacan dos novedades que, si bien afectan a aspectos concretos de la tributación de operaciones específicas, tienen gran trascendencia económica.

La primera de las normas, si bien se dictó en 2013, entra en vigor el 1 de enero de 2017. Se trata de la modificación al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, operada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre. A través de esta norma se precisa el alcance del concepto de «bien inmueble» a efectos del IVA y se delimita el ámbito o perímetro objetivo de los servicios que tienen una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles para aplicar la norma de conflicto o regla de localización recogida en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

La segunda de las normas es la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, que regula el tratamiento en el IVA de los bonos canjeables, modificando la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA. Si bien los Estados miembros tienen de plazo hasta el 31 de diciembre de 2018 para transponer esta norma a los ordenamientos jurídicos internos, sin embargo su vocación de aclarar y delimitar la tributación de estas operaciones llevará a los órganos administrativos a interpretar la Ley del IVA y la Directiva IVA de acuerdo con el contenido de esta nueva directiva.

**Palabras clave:** IVA, servicios relacionados con bienes inmuebles, bonos canjeables y bonos univalentes y polivalentes.

---

*Fecha de entrada: 15-12-2016 / Fecha de aceptación: 09-01-2017*

## TAXATION OF SERVICES RELATED WITH REAL ESTATE ASSETS AND REDEEMABLE VOUCHERS FOR VAT PURPOSES

Antonio Longás Lafuente

---

### ABSTRACT

During 2016, there have been few legislative developments in the area of VAT, both at an EU and domestic level. With respect to EU law, two novelties can be highlighted that, even though they affect some concrete aspects of specific transactions taxation, they have a great economic impact.

The first of them, although it was released in 2013, has become in force as of 1 January 2017. It is the amendment of the Council Implementation Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 operated by the Council Implementation Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013. By way of this provision, the concept of real estate asset is specified for VAT purposes as well as the scope of the services connected with real estate assets in order to apply the special location rule set forth in Art. 70.1.1.<sup>o</sup> VAT Law.

The latter is the Council Directive (EU) 2016/1065 of 27 June 2016 amending Directive 2006/112/EC as regards the treatment of vouchers. While Member States can transpose these provisions into their domestic legislation no later than 31 December 2018, its intention to clarify and define these transactions taxation will lead to the Administrative Authorities to construe VAT Law and VAT Directive according to the content of this new Directive.

**Keywords:** VAT, services related with real estate assets, redeemable vouchers, single-purpose vouchers and multi-purpose vouchers.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Concepto de bienes inmuebles y prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles
  - II.1. El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011: Su función y aplicación respecto del derecho interno
  - II.2. Delimitación de «bien inmueble»
    - II.2.1. Utilización del término «bien inmueble» en la Directiva IVA. Trascendencia en la delimitación del concepto
    - II.2.2. Delimitación general de «bien inmueble»
    - II.2.3. Delimitación de las categorías que comprende la noción de «bien inmueble»
    - II.2.4. Categorías no excluyentes
    - II.2.5. Noción de «edificaciones» en la Directiva IVA y en Ley del IVA
  - II.3. Localización de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles
    - II.3.1. Regla de localización prevista en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA
    - II.3.2. Criterios generales de aplicación de la norma de conflicto prevista en la Directiva y en la Ley del IVA
    - II.3.3. Otras cuestiones relacionadas con la tributación de la regla de vinculación con bienes inmuebles
    - II.3.4. Servicios comprendidos en el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011. Reglas de aplicación de la regla de localización
    - II.3.5. Servicios comprendidos en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Regla general prevista en el artículo 31 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011
    - II.3.6. Los listados de servicios incluidos y excluidos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 3 bis. Consideraciones generales
    - II.3.7. Servicios incluidos. Apartado 2 del artículo 31 bis
    - II.3.8. Servicios incluidos. Artículo 31 ter: Suministro de equipos para la realización de trabajos en bienes inmuebles
    - II.3.9. Servicios incluidos. Artículo 31 quater: Servicios de telecomunicación y análogos en establecimientos de hostelería y similares
    - II.3.10. Servicios excluidos. Apartado 3 del artículo 31 bis
    - II.3.11. Cuadros-resumen sobre servicios relacionados con bienes inmuebles
- III. Tratamiento de las operaciones con bonos canjeables por bienes o servicios
  - III.1. Directiva (UE) 2016/1065. Finalidad y obligación de transposición al derecho interno. Efectos en la aplicación de la norma interna

- III.2. Ámbito de aplicación objetivo. Regulación de los bonos
- III.3. Concepto de bonos. Tipos
- III.4. Tratamiento de los bonos univalentes
- III.5. Tratamiento de los bonos polivalentes
  - III.5.1. Hecho imponible
  - III.5.2. Base imponible
  - III.5.3. Servicios identificables en la distribución del bono
  - III.5.4. Facturación en la transferencia de bonos polivalentes por las operaciones subyacentes
  - III.5.5. Otras cuestiones de interés en relación con los bonos polivalentes
- III.6. No utilización o uso del bono por su poseedor
- III.7. Cuadros-resumen sobre tratamiento de bonos

## I. INTRODUCCIÓN

Pocas novedades legislativas se han registrado en el año 2016 en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), tanto a nivel comunitario como nacional.

Las dos novedades registradas en el ámbito comunitario tienen gran interés al prever el legislador de la Unión Europea (UE) la tributación en dos tipos de operaciones que habían planteado hasta ahora notables discrepancias, tanto en la interpretación que habían dado los legisladores de los distintos Estados miembros, como en la resolución de los conflictos internos a nivel nacional que habían surgido en estas materias.

Se examinan en este trabajo ambas novedades. La primera de ellas se refiere a la modificación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, operada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre. Se establece con esta modificación, cuya entrada en vigor se produce el 1 de enero de 2017, una nueva configuración de los servicios relacionados con bienes inmuebles, a los efectos de determinar de manera precisa aquellos que tienen una vinculación suficientemente directa con ellos para así aplicar la regla de localización de los servicios prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Así mismo, se da un concepto de bien inmueble que afecta a todo el ámbito del impuesto.

Su trascendencia se refleja, por otra parte, en las amplias notas explicativas elaboradas por la Comisión Europea para contribuir a una mejor comprensión de esta normativa europea, y en la importancia que los bienes inmuebles tienen en el IVA y su vis atractiva para configurar el lugar de realización de las operaciones que tienen por objeto bienes inmuebles.

La segunda de las modificaciones es la efectuada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, que regula el tratamiento en el IVA de los bonos canjeables, con una gran importancia económica en la actualidad y cuyo desarrollo está adquiriendo un grado de complejidad que hacía necesaria una interpretación adecuada de la Directiva IVA a fin de no llevar a confusión en la interpretación y aplicación de la norma y, esencialmente, lograr un tratamiento unitario en el ámbito territorial de la Unión.

Si bien el plazo para que los legisladores nacionales cumplan su obligación de transposición concluye el 31 de diciembre de 2018, en tanto que con esta directiva se aclara el tratamiento que los bonos canjeables tienen en el IVA y estamos ante operaciones sujetas al impuesto en el caso de ser realizadas por empresarios o profesionales, no cabe duda de que la interpretación tanto de la norma comunitaria como de las nacionales puede realizarse ya de acuerdo con las previsiones contenidas en esta directiva aun cuando, como se ha indicado, el legislador nacional debe aprobar

las modificaciones correspondientes en la norma interna antes del 1 de enero de 2019, pues en otro caso, encontrándonos ante preceptos claros y precisos, los artículos de esta Directiva 2016/1065 podrán ser alegados directamente por los ciudadanos en todas aquellas situaciones que estimen conveniente para la defensa de sus intereses (efecto vertical de las directivas).

## II. CONCEPTO DE BIENES INMUEBLES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS RELACIONADAS CON BIENES INMUEBLES

### II.1. EL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N.º 282/2011: SU FUNCIÓN Y APLICACIÓN RESPECTO DEL DERECHO INTERNO

El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, garantiza la aplicación uniforme de la Directiva 2006/112/CE, dado que, entre otras materias, los preceptos relativos a las reglas de localización de las operaciones o normas de conflicto (incluidas por Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008) estaban sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros. Por ello, la adopción de una disposición de aplicación común de la directiva garantizaba la aplicación del sistema del IVA con el objetivo perseguido por el legislador de la UE, de forma que se pretendían evitar divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento del adecuado mercado interior.

Así, el objetivo del reglamento es garantizar una aplicación uniforme, en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imposables.

Mediante el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre, se efectuó una modificación sustancial del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, esencialmente por lo que se refiere a los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica, y también los relativos a bienes inmuebles, regulando asimismo un concepto de bien inmueble aplicable a todo el ámbito de la Directiva IVA. Mientras que las modificaciones que afectan a los primeros servicios entraron en vigor en 2015, los preceptos que afectaban a los servicios relacionados con bienes inmuebles y al concepto de estos entraban en vigor en 2017.

Esta divergencia en la fecha de entrada en vigor se justificó por el legislador de la UE indicando que procedía introducir el concepto de bienes inmuebles para garantizar un trato fiscal uniforme por los Estados miembros de las prestaciones de servicios vinculadas a dichos bienes. «La introducción de ese concepto podría incidir considerablemente en la legislación y las prácticas administrativas de los Estados miembros. Sin perjuicio de tal legislación o de las prácticas que ya se aplican en los Estados miembros y para garantizar una transición sin sobresaltos hacia la nueva normativa, tal concepto debería introducirse en una fecha ulterior» (considerando 18 de la Directiva 1042/2013).

Es bien conocida la trascendencia de las normas reglamentarias en el Derecho de la UE, no estando de más recordar su naturaleza y algunas de sus características. Así, el reglamento tiene un alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y es directamente aplicable en cada Estado miembro (art. 288 del TFUE). Por ello, la mejor manera de asegurar la uniformidad de la aplicación del derecho comunitario es a través de un reglamento.

El reglamento de ejecución, que la Comisión o, en casos específicos y debidamente justificados el Consejo, puede adoptar en ejercicio de sus funciones ejecutivas, se dicta cuando sea preferible o se requieran condiciones de una aplicación uniforme de un acto jurídicamente vinculante de la UE (de la naturaleza que fuere), en sustitución de cualesquiera mecanismos nacionales. En consideración a esta naturaleza en el título de estos actos debe figurar la expresión «de ejecución» (art. 291 del TFUE).

De manera expresa en el reglamento que ahora examinamos, se nos recuerda que las disposiciones de aplicación recogidas en el mismo incluyen normas específicas que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación, y tienen por objeto dar, en todo el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA, un trato uniforme a esos casos particulares únicamente. Por lo tanto, no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y, dada su formulación, deben aplicarse de manera restrictiva. De otra parte, estas disposiciones de aplicación solo son jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del presente reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Principios todos ellos que debemos tener en cuenta a la hora de aplicar las normas reguladoras del IVA. En nuestro derecho interno, la Ley del IVA y su reglamento quedan sometidos a los dictados de este reglamento de ejecución, de manera que este último prima sobre esas normas internas, lo que sucede con distintos preceptos (basta recordar, entre otros muchos ejemplos, que los conceptos de sede de la actividad económica y de establecimiento permanente del art. 69.Tres de la Ley del IVA no se ajustan a la dicción de los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011).

Con fecha 1 de enero de 2017 entran en vigor, por tanto, los preceptos del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 relativos a prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles.

Para ello, el legislador de la UE ha incluido los artículos 13 ter, 31 bis y 31 ter, que interpretan de manera uniforme la norma de conflicto o regla de localización prevista en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, recogida en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Por tanto, la regla de localización recogida en el precepto interno debe ser objeto de aplicación de acuerdo con lo dispuesto en el reglamento de ejecución, de manera que cualquier posible divergencia a nivel normativo, como de interpretación doctrinal efectuada por los órganos encargados de ello en nuestro sistema tributario, se solucionará primando la aplicación de la norma reglamentaria de la UE (principio de primacía de la norma reglamentaria comunitaria sobre la norma nacional).

El artículo 47 de la Directiva (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) no constituye una excepción a la regla general de localización de los servicios, sino una norma particular. Ello supone que no tenga que aplicarse restrictivamente, como sucede con las excepciones y, por tanto, en caso de conflicto con las reglas generales, la determinación de la regla a aplicar deberá efectuarse teniendo en cuenta la finalidad de la regla particular, esto es, la de permitir la imposición en el Estado miembro en el que se consume el servicio, que es lo pretendido con esta regla particular de localización relativa a bienes inmuebles. Por ello, se examinará, en primer lugar, si los servicios entran en el ámbito de aplicación de la regla particular y, caso de ser así, la prestación de servicios se considerará relacionada con bienes inmuebles. De no aplicarse la norma concreta u otras concretas, se aplicarán las reglas generales de localización. Si se cumplen las condiciones para aplicar dos o más reglas particulares, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]), se aplicará la regla que garantice con mayor seguridad la imposición en el lugar en que se produzca el consumo del servicio lo que, en materia de servicios relacionados con bienes inmuebles, lleva a considerar que la regla de localización relativa a servicios relacionados con bienes inmuebles suele tener primacía respecto de las restantes.

Debe destacarse que además del precepto interno anterior, el artículo 6 de la Ley del IVA, que determina la noción de edificación, se verá afectado por la norma reglamentaria de la UE, en tanto, como seguidamente se examina, aclara el concepto de «bien inmueble».

## II.2. DELIMITACIÓN DE «BIEN INMUEBLE»

### II.2.1. Utilización del término «bien inmueble» en la Directiva IVA. Trascendencia en la delimitación del concepto

En la Directiva 2006/112/CE se recogen en diversos preceptos los términos «bien inmueble». Así en el artículo 15 se delimita que los Estados miembros pueden considerar como bien corporal ciertos derechos sobre bienes inmuebles; los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles; y las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo. Nuestro legislador interno así lo ha recogido respecto de este último supuesto en el artículo 8.Dos.8.º de la Ley del IVA al concretar el concepto de entrega de bienes (los otros dos supuestos deben entenderse dentro de la noción de prestaciones de servicios del art. 11).

En el artículo 47 de la directiva se establece la regla de localización de las prestaciones de servicios relacionadas con «bienes inmuebles», recogida en nuestro artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

También al regular las exenciones en el artículo 135 se alude a las entregas de «edificios» o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten; las entregas de «bienes inmuebles» no edificados; y el arrendamiento y el alquiler de «bienes inmuebles» (letras j, k, l) del apartado primero).

Ahora bien en la Directiva 2006/112/CE no se establece un concepto de «bien inmueble» y tampoco lo hace nuestro legislador interno en la Ley del IVA, limitándose este en el artículo 6 a dar un concepto de «edificaciones».

Las divergencias observadas en la interpretación de este concepto de «bien inmueble» en los distintos Estados miembros habían sido puestas de manifiesto por el TJUE en diversas ocasiones, por lo que se hacía preciso delimitar esta noción, no solo respecto de la regla de localización referida a los servicios relacionados con bienes inmuebles sino también para cualquier otro precepto de la directiva, y, por tanto, de nuestra norma interna, donde se aluda a «bienes inmuebles». Las dudas aparecidas en la delimitación de este concepto, que en muchas ocasiones parece sencillo de aplicar, llevan a concretar su noción. De ahí la trascendencia de su delimitación.

El legislador de la UE así lo precisa en el artículo 13 ter del reglamento de ejecución, pues alude directamente que por «bienes inmuebles» se entenderá el concepto que pasamos a examinar, «a efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE», esto es, da un concepto común para todo el sistema IVA, que resulta aplicable a cualquier precepto de la directiva y también de nuestra Ley del IVA donde se recojan estos términos o se refieran a ellos.

Estamos ante un «concepto autónomo de derecho comunitario» y, por tanto, de aplicación uniforme en el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA cuya interpretación última, en su caso, corresponde al TJUE. Su doctrina ha sido la que el legislador de la UE ha tenido muy en cuenta para dar ahora la definición de «bien inmueble».

## II.2.2. Delimitación general de «bien inmueble»

El concepto que ahora da el legislador de la UE lo hace por referencia a la casuística que lo comprende, esto es, no da una definición genérica del mismo, sino que lo delimita fijando los supuestos comprendidos en la noción. Ello no es novedoso, puesto que los ordenamientos jurídico privados basados en el derecho continental recogen una noción que sigue las mismas pautas, así sucede en nuestro artículo 334 del Código Civil. Ahora bien, como tal concepto autónomo de derecho comunitario, debe tenerse en cuenta que no debemos acudir al ordenamiento jurídico privado o civil para la interpretación de esta noción en el ámbito de aplicación del IVA, sin perjuicio de que puedan ser más o menos coincidentes o de que la interpretación efectuada en el ámbito privado pueda acogerse para el sistema IVA siempre y cuando sea coincidente con los principios inspiradores del sistema común del IVA.

En buena medida el legislador toma como base la doctrina del TJUE recogida en la Sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehavn (NFJ019131), si bien el legislador da una definición más detallada que tiene por objeto la distinción entre bienes inmuebles y bienes muebles corporales.

Se recogen cuatro categorías, teniendo el precepto carácter exhaustivo, si bien no deben considerarse categorías excluyentes, dado que nos encontraremos con bienes que pueden incluirse

en más de una. De esta manera, para aplicar la regla de localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles deberá determinarse, en primer lugar, si el servicio se refiere a una de las cuatro categorías, para posteriormente, como se examinará, evaluar la vinculación suficientemente directa con el bien inmueble.

En una primera aproximación al concepto, el legislador delimita dos grandes grupos en los que encuadrar las cuatro categorías: el primero, compuesto por aquellos bienes que no pueden ser objeto de traslado o, al menos, no sin dificultad, como ocurre con los edificios o los terrenos (se trata de las letras a) y b); mientras que el segundo grupo se integra por aquellos bienes que pueden trasladarse pero que son considerados como inmuebles por la estrecha vinculación a los mismos o por quedar integrados en ellos, como es el caso de ascensores, etc. (letras c) y d).

Se entenderá así por «bien inmueble»:

- a) Un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión.
- b) Cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad.
- c) Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores.
- d) Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.

### II.2.3. Delimitación de las categorías que comprende la noción de «bien inmueble»

De acuerdo con las notas explicativas de la Comisión, pueden reseñarse las principales características de cada una de estas categorías que a continuación se exponen.

#### A) Área de la corteza terrestre

Se requerirán dos condiciones para que el bien tenga la naturaleza de inmueble:

a) Los bienes deben estar situados en un área determinada de la corteza terrestre, sobre su superficie o en su subsuelo, por lo que estamos ante un concepto de «tierra» amplio, de manera que un bien inmueble se compone de zonas claramente identificadas o identificables de la tierra en las que puede fundarse la propiedad o la posesión. En lo que respecta al concepto de «bien in-

mueble», ha de recordarse que el TJUE ya había señalado que una de sus características esenciales es que está vinculado a una porción determinada del territorio del Estado miembro en el que está situado (Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]).

De esta forma, el suelo de la tierra comprende todo terreno, incluyendo el cubierto por el agua (mar, ríos, lagos y otras vías navegables). Respecto del vuelo o sobre la superficie comprende cuanto se encuentre sobre la misma siempre que los bienes estén unidos o incorporados al terreno o anclados en él, y en la medida en que estén unidos.

El TJUE en las Sentencias de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (NFJ019131); de 6 de diciembre de 2007, asunto C-451/06, Walderdorff (NFJ026988); y de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480), había mantenido que la parte que emerge del suelo correspondiente «al terreno en el que se halla el emplazamiento en el agua de la embarcación habitable constituye un bien inmueble. Asimismo, constituye un bien inmueble la parte sumergida y delimitada de la dársena del río, que está cubierta por las aguas fluviales en las que se encuentra la embarcación habitable».

### EJEMPLO 1

Se incluyen en la noción de bien inmueble los árboles y cultivos, en tanto en cuanto tienen raíces en tierra permaneciendo unidos a la misma.

Respecto del subsuelo, comprenderá todo cuanto se encuentre bajo el suelo y, en la medida en que los componentes de la tierra (petróleo, minerales, etc.) no se extraigan deben considerarse parte del terreno y, por tanto, tienen la consideración de bien inmueble.

El hecho de que el agua, el petróleo, los minerales u otras sustancias del suelo o del subsuelo se consideren inmuebles no puede llevar a la conclusión de que todos los servicios en los que se utilicen se consideren vinculados a bienes inmuebles; pues habrá muchos supuestos en que no sea así. Es el caso del transporte de agua, gas, petróleo a través de infraestructuras, que no deben considerarse vinculados a bienes inmuebles.

b) Sobre dichos bienes debe ser posible fundar la propiedad y la posesión. Estamos ante dos conceptos que no se encuentran definidos por la Directiva IVA, pero que exigen una aplicación común en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. La vinculación con el hecho imponible entrega de bienes y su definición por el TJUE como «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» (entre otras en Sentencias de 8 de

febrero de 1990, asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe [NFJ000732]; de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03, HE [NFJ019489]; de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphic Procédé [NFJ036903]) lleva a concluir que se comprobará si la persona puede disponer del bien inmueble como si fuera su propietario, aunque no lo fuera, lo que va más allá del mero hecho de la posesión. El hecho de que la noción incida en que sobre los bienes «pueda fundarse» la propiedad o la posesión lleva consigo que puedan ser considerados inmuebles aquellos sobre los que nadie ostente la propiedad real o la posesión sobre dichos bienes en el momento en que se evalúan, pudiendo demostrarse la propiedad o la posesión por otros medios de prueba distintos de la escritura de propiedad y/o la inscripción en un registro oficial. Finalmente incluyen los bienes inmuebles inalienables como bienes públicos.

### EJEMPLO 2

Una licencia de explotación para explotar determinados recursos o la realización de determinadas obras de infraestructura en un lago, vía navegable o mar territorial será una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble.

## B) Edificios o construcciones fijados al suelo o anclados en él

Si un edificio es considerado como una estructura artificial con techo y paredes, una construcción es una noción más amplia incluyendo otras infraestructuras que no suelen ser consideradas como edificios, pues pueden incluir obras de ingeniería civil.

### EJEMPLO 3

Dentro del concepto de edificio se incluye una casa, una fábrica, etc.

En el término construcción se comprenden, por ejemplo, las carreteras, puentes, aeropuertos, puertos, diques, gasoductos, refinerías, centrales eléctricas, sistemas de abastecimiento de aguas, etc.

El edificio o construcción será considerado bien inmueble en todas sus partes constitutivas, por lo que queda integrado por la estructura y cada elemento instalado o incorporado al mismo de manera permanente, conformando un conjunto que quedaría incompleto en otro caso.

Se exige para ser considerado como bien inmueble que el edificio o la construcción esté fijo al suelo o anclado en él, sobre o por dejado del nivel del mar, y no debe ser posible desmantelarlo o trasladarlo fácilmente, como así lo ha recordado el TJUE en las Sentencias de 16 de enero de 2003, asunto C-315/00, Rudolf Maierhofer (NFJ013489), y de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichnich (NFJ049273).

Tanto si el edificio está completo o no, como si está en construcción o ha dejado de ser habitable o no puede utilizarse para los fines para el que fue construido, quedará integrado en la noción de bien inmueble, siempre que se dé el requisito de permanecer fijado al suelo. Lo mismo cabe decir de las construcciones. En definitiva, la ausencia de elementos que completen o equipen el edificio o construcción ya hagan que sea habitable o apto para su fin no lo excluye de la noción de bien inmueble, ya que la condición esencial es la incorporación de manera fija al suelo de una estructura.

Deberemos considerar que estamos ante un bien inmueble, incluso cuando el edificio o la construcción ha dejado de ser habitable o ya no se pueda utilizar para los fines propios para los que fue construido.

#### EJEMPLO 4

Se considera edificio a los efectos de la Directiva IVA un edificio en construcción desde que comiencen las obras y se incorpore una estructura al suelo; así como un edificio que carezca de techo o ventanas.

Se requiere, como se acaba de señalar, que el edificio o construcción esté fijo al suelo o anclado en él, por encima o por debajo del nivel del mar, lo que lleva consigo que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad.

El TJUE (esencialmente en las Sentencias de 16 de enero de 2003, asunto C-315/00, Rudolf Maierhofer [NFJ013489], y de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichnich [NFJ049273]) ha mantenido que no resulta necesario que un edificio o una construcción se halle indisolublemente incorporado al suelo para que pueda ser considerado bien inmueble, siendo esencial comprobar si los dispositivos para inmovilizar el bien pueden suprimirse fácilmente o no, esto es, si pueden eliminarse sin esfuerzo (criterio físico) y sin incurrir en gastos considerables (criterio económico); debiéndose analizar asimismo si forma una unidad funcional y económica con los elementos que constituyen su emplazamiento (Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]).

### EJEMPLO 5

Se considerarán bienes inmuebles las viviendas prefabricadas y quioscos cuando se fijen al suelo de manera tal que su estructura quede inmovilizada. Si bien pueden ser objeto de traslado posterior, en la medida en que no puedan desmantelarse o trasladarse con facilidad, exigiendo un esfuerzo y gastos no desdeñables, deberemos considerarlos bienes inmuebles.

Para el TJUE una embarcación habitable utilizada como restaurante-disco en las circunstancias que se describen en la Sentencia de 15 de noviembre de 2012 es un bien inmueble; lo mismo que un edificio construido a partir de los elementos prefabricados destinados a ser extraídos y reutilizados en otro lugar, cumpliendo las condiciones previstas en la Sentencia de 16 de enero de 2003.

La subjetividad que pueda tener esta noción debe ser resuelta a través de los dos criterios antes apuntados, el físico y el económico, considerando entre otros los siguientes criterios objetivos: las competencias profesionales precisas para desmantelar o trasladar el edificio o la estructura (incluyendo los medios necesarios para ello), el coste de la operación completa en relación con el valor de lo desmantelado o trasladado, el tiempo ocupado para ello, el hecho de que provoque su destrucción o una pérdida significativa de valor, o la utilización prevista o uso efectivo del bien como ubicación permanente o no permanente (si bien este último elemento deberá ir unido a la posibilidad de que pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad o no).

### EJEMPLO 6

Un vehículo de restauración que se encuentra temporalmente en un lugar y que está anclado en él, en el caso de que los elementos utilizados para ello solo basten para inmovilizarlo durante el periodo que se utiliza en dicho lugar y que resulta fácil de desmantelar, no puede ser considerado como bien inmueble. Ahora bien, si se utiliza como ubicación permanente para el ejercicio de la actividad económica y no puede desmantelarse o trasladarse fácilmente pues su fijación al suelo se ha realizado para permanente indefinidamente, podríamos considerar que estamos ante un bien inmueble.

- C) Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos

Lo primero que debe resaltarse es que el término «integrante» significa que sin ese elemento el edificio o construcción estará incompleto. Con ello, se considera «bien inmueble» por incorpo-

ración cualquier elemento considerado «mueble» por el hecho de pasar a integrarse en un edificio o construcción y sin los cuales este quedaría incompleto. O lo que es lo mismo, un elemento instalado o incorporado en un edificio o construcción forma parte integrante del mismo cuando contribuya a completarlo, de acuerdo con las características asociadas al mismo y su uso o destino. En definitiva, un edificio o construcción se considera bien inmueble en todas sus partes constitutivas.

Dada la distinta utilidad y función de los edificios o construcción no puede determinarse una relación de elementos que pasen a considerarse como «bien inmueble» por el hecho de su naturaleza; sino que el uso y finalidad del edificio, construcción o estructura condicionarán los elementos que constituyen parte integrante de la misma.

Lo esencial será concretar si en ausencia de los elementos, o bien si se suprimen, la naturaleza del edificio o de la construcción quedaría alterada de forma tal que no podrá utilizarse con normalidad para su uso o función propias; y ello concurre tanto de elementos que se incorporan en el momento de la construcción, como posteriormente.

#### EJEMPLO 7

En el caso de un edificio destinado a viviendas, las puertas, ventanas, etc., que se instalen en el mismo conforman un todo con el edificio, pues son elementos necesarios para que el edificio pueda ser destinado al uso para el que se construyó (aunque no lo sean en relación con otra construcción, como por ejemplo un puente, que no precisa de los anteriores elementos).

También puede señalarse lo mismo respecto de un extractor y chimenea de extracción de humos, etc., incorporada al edificio de manera tal que constituya un solo bien.

Frente a lo anterior, la instalación de un equipo individual de aire acondicionado que puede ser trasladable o eliminado fácilmente, de manera que por su desinstalación no pierde su individualidad o su integridad estructural, no pasa a tener la condición de bien inmueble por el hecho de que se instale en un edificio.

Se incluyen tanto los bienes o elementos de acabado que afectan o se colocan en el sistema estructural del edificio (aislamiento, tabiques, instalación eléctrica o de calefacción o de ventilación, etc.) como aquellos elementos de acabado que no proporcionan una estructura al edificio o construcción pero lo completan o equipan (puertas, etc.).

Quede claro que un bien que no pierde su individualidad aun cuando se incorpore a un edificio, no pasa a tener la condición de inmueble cuando el edificio o construcción sigue estando completo en ausencia de dicho bien.

Se advierte que el hecho de que el edificio o construcción carezca del elemento en cuestión o bien incorporado no hace perder la condición de bien inmueble al edificio o construcción. Esto es, lo que la norma reglamentaria nos indica es que al incorporarse los elementos al edificio o construcción pasan a tener la misma consideración que estos, al completarlos. Por ello, en la práctica lo esencial será determinar si el elemento instalado contribuye a completar el edificio o la construcción, de acuerdo con las características de estos o el uso y destino para los que se hayan construido.

### EJEMPLO 8

Un edificio destinado a viviendas sin puertas y ventanas no deja de tener la naturaleza de bien inmueble, aunque los elementos anteriores completan el edificio para que pueda ser destinado al uso o fin con el que se ha construido.

El problema surge respecto de las construcciones específicas. En este caso lo que deberá comprobarse es si el elemento resulta esencial o necesario para que esa construcción sea calificada como tal, lo que ocurrirá por ejemplo en el caso de que en ausencia de ese elemento la construcción no fuera útil para el uso o destino previstos.

### EJEMPLO 9

En el supuesto de construcción de un turbina eólica no cabe duda de que las palas o los componentes del aerogenerador resultan necesarios y son imprescindibles para que la construcción adquiera el uso o utilidad para el que se construyó, por lo que dichos elementos conforman un conjunto con la torre que debe ser considerada por ello como bien inmueble.

D) Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción

Estamos ante una especificación de la letra anterior, de manera que la incorporación de un elemento de forma permanente en un edificio o construcción sin que sea posible trasladarlo sin destruirlo o alterar el edificio o construcción se incorporará al mismo pasando a tener la condición

de bien inmueble; siendo un bien mueble en otro caso. Se alude a equipos o máquinas, aunque debe comprender también cualquier otro elemento que se incorpore con las mismas características al edificio o a la construcción.

### EJEMPLO 10

Como se ha indicado anteriormente, la incorporación a una dependencia de un edificio de un aparato de aire acondicionado individual, fácilmente desmontable, no pasa a tener la condición de inmueble, de manera tal que este quede incompleto ante su ausencia.

Se alude a «instalación de forma permanente», lo que quiere decir que los elementos que se instalan sirvan a un fin específico y que perduren en el edificio o construcción o permanezcan inalterados. Esto es, el criterio objetivo a tener en cuenta es si la retirada del elemento instalado de forma duradera causaría un perjuicio cierto al edificio o construcción, no solo a la parte del mismo donde se ha incorporado sino al conjunto del edificio o construcción.

El término «permanente» puede tener un carácter subjetivo y otro objetivo. Respecto de las edificaciones o construcciones destinadas a viviendas o de uso análogo, la intencionalidad, como elemento subjetivo, puede tener gran importancia, si bien debe considerarse también que la incorporación no tiene que ser para siempre, sí debe serlo para una vida económica normal, y ello es lo que determinará que la retirada del elemento afecte al edificio o construcción de manera sensible. En relación con edificios o construcciones destinadas al uso industrial o para actividades económicas debe primar un elemento objetivo, como es la vida útil de los elementos, equipos o máquinas industriales que se incorporan que, aun cuando sea más breve que la del edificio o construcción, se utilizan durante el periodo de vida para el que han sido diseñados o adquiridos.

### EJEMPLO 11

De manera habitual podemos señalar que la incorporación de un ascensor a un edificio o construcción que no contaba con este elemento, hace que quede integrado en el mismo de manera permanente, por lo que pasa a reunir la misma condición que el edificio o construcción en el que queda incorporado.

Para que el elemento tenga la misma condición del edificio o construcción al que se incorpora se requiere que no pueda trasladarse sin destruir o modificar o alterar dicho edificio o construcción; tanto por lo que se refiere a la parte donde se incorporó como al resto del mismo.

«Destrucción» alude a la acción o proceso que provoca tales daños que el edificio o construcción deja de existir o no puede ser reparado, incluyendo las situaciones en que el edificio o construcción sufre graves daños o un cambio físico sustancial debido a la eliminación del elemento instalado permanente en él.

### EJEMPLO 12

Es el caso de una maquinaria industrial fijada de manera permanente al suelo de una nave que, para ser extraída de la misma, requiere la eliminación del techo o de un muro del edificio.

Frente a la destrucción, «alterar» supone un escalón inferior, pues comparativamente tiene una menor importancia que la «destrucción». Hace referencia al cambio de las características o de la composición del bien inmueble, si bien en nuestro caso se requiere que sea significativa (toda modificación o retirada de cualquier elemento fijado al edificio o construcción implica su alteración). En definitiva, se exige que la incorporación del elemento al edificio o construcción sea suficientemente importante como para formar un conjunto que suponga una función específica independiente del edificio y así su retirada ocasione daños graves al edificio o construcción y, en su caso, al propio elemento.

### EJEMPLO 13

Una máquina industrial fijada al suelo mediante tornillos o pernos para evitar vibraciones durante su uso, cuya retirada del edificio o construcción se hace mediante la eliminación de esos elementos, no implica que pase a tener la misma condición del edificio o construcción, pues su retirada no supone una alteración significativa.

Indudablemente deberán tenerse en cuenta criterios objetivos para delimitar si la alteración es significativa o no. Así, podrán tenerse en cuenta la importancia del esfuerzo, el tiempo o el coste necesario para reparar el edificio o la construcción.

## II.2.4. Categorías no excluyentes

Si bien la lista de las cuatro categorías citadas en el artículo 13 ter del reglamento tiene carácter exhaustivo, no obstante, no son mutuamente excluyentes. De esta forma, determinados bienes pueden estar comprendidos en más de una categoría, sobreponiéndose en algunos casos.

La complejidad se da esencialmente entre las letras b), c) y d) y de forma más específica entre estas dos últimas.

La diferencia entre las letras b) y c) radica en que en la primera se alude a edificios o construcciones realizadas, donde se incluyen los elementos que se incorporan al mismo en el proceso de construcción, reforma o modificación. Se trata de elementos componentes del sistema estructural del edificio o construcción (muros, suelos, estructura, etc.), incluyendo la infraestructura o la superestructura.

### EJEMPLO 14

La letra b) comprenderá los ladrillos, vigas, etc., utilizados en el proceso de construcción y también los sistemas de conducción de agua, evacuación de agua, instalación sanitaria principal o subsidiaria, instalación principal de calefacción, refrigeración y ventilación, instalación eléctrica principal (cableado interno) o la instalación principal del sistema de automatización del edificio.

La letra c) comprende los elementos que son instalados en el edificio o construcción, no formando parte de la estructura principal, aunque sean parte integrante del edificio o construcción, completando su estructura principal a fin de que pueda ser utilizado para el destino habitual.

La letra d) comprende los elementos, equipos o máquinas que desempeñan una tarea o función independiente del edificio o construcción donde se instalan, siendo su finalidad la de servir para un fin específico, de forma que aunque estén físicamente unidos al bien inmueble no sirven para mejorar su uso o disfrute.

El ámbito objetivo de las letras c) y d) puede superponerse, lo que ocurre con determinados elementos que son parte integrante del edificio o construcción y cuya retirada lo alteran. En estos casos debería exigirse la concurrencia de los requisitos previstos en esta última letra, esto es, dicho elemento solo pasará a tener la misma condición que el edificio o construcción cuando su retirada afecte a la naturaleza o a la integridad física del edificio o construcción.

En definitiva, la pregunta a realizarse será si el elemento forma parte de la estructura con arreglo a la letra b), es parte integrante de ella en el sentido de la letra c) o está instalado de forma permanente en ella en el sentido de la letra d).

### EJEMPLO 15

Un buen ejemplo de cuanto se viene exponiendo son los paneles solares, pues se plantean diversas situaciones en función de cómo se instalen, por lo que deberá estarse a las circunstancias del caso concreto para concretar si quedan integrados en la letra b), c) o d), o excluidos de la condición de bien inmueble.

Si bien en principio puede parecer que quedan incluidos en la letra b) al formar parte de la estructura del edificio o construcción (se integran dentro de la instalación eléctrica principal del edificio o construcción), también se incorporan a esta letra si se utilizan como paredes al constituir parte del edificio. Pero pueden instalarse sin formar parte de la infraestructura, por lo que en este caso debe concretarse si se incorporan a las letras c) o d). Así si se instalan en el tejado pasando a formar parte del tejado e incorporándose al mismo sirviendo como tal, o se utilizan como ventanas, quedarían integrados en la letra c).

## II.2.5. Noción de «edificaciones» en la Directiva IVA y en Ley del IVA

En el artículo 12.2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE, se considera edificio «toda construcción incorporada al suelo», estando por ello ante un concepto autónomo de derecho comunitario que ahora ha sido desarrollado por el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Nuestro legislador nacional reguló la noción de «edificio» en el artículo 6 de la Ley del IVA. Quede claro que este concepto, en la actualidad, está subordinado al que nos da el legislador de la UE en el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. Por ello, ante cualquier contradicción o dudas en la interpretación o resolución de conflictos debe primar siempre el dictado de la norma reglamentaria comunitaria.

La noción de edificio que nos da la Ley del IVA en el artículo 6 no se corresponde con la prevista en el Código Civil, donde por otro lado se da una noción de «bien inmueble» en el artículo 334 en la que queda incorporado el edificio como parte integrante del mismo. Una lectura de ambos preceptos lleva consigo la observancia de distintos criterios de delimitación.

Tampoco se corresponde con el previsto en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, en cuyo artículo 2.2 y 3 se da un concepto de edificación, a los exclusivos efectos de esta ley, cuyo contenido difiere notablemente del que se da en el IVA.

Estamos, en definitiva, ante un concepto marcadamente fiscal cuyo ámbito de aplicación se ciñe al impuesto concreto. En la Ley del IVA se consideran como edificaciones «las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente», con lo que parecen elimi-

narse de tal concepto aquellas edificaciones que no se encuentren terminadas, las cuales hasta ese momento seguirán el régimen que se conceda al suelo sobre el que se asientan, lo que no se corresponde con el concepto de «bien inmueble» que nos da ahora el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Después de esta definición genérica, se lleva a cabo por el legislador nacional una relación no exhaustiva de supuestos que quedan integrados o que quedan excluidos. Así tendrán la condición de edificios las construcciones que seguidamente se indican siempre que estén unidas a un inmueble de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto (lo que debe ser analizado de acuerdo con cuanto se ha expuesto anteriormente):

- Los edificios, esto es, la construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

#### EJEMPLO 16

La Dirección General de Tributos (DGT), en Consultas V0027/2010, de 18 de enero (NFC037150), y V0271/2012, de 8 de febrero (NFC043708), estimó que no pueden considerarse como edificaciones, a los efectos del artículo 6 de la Ley del IVA, las placas solares que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original y, por el contrario, si adquieren esta condición la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación.

- Instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques, cargaderos y plataformas de explotación y explotación de hidrocarburos. En este sentido se ha expresado la DGT en Consulta V2542/2005, de 22 de diciembre (NFC021627).

#### EJEMPLO 17

Se califican como edificaciones los depósitos de agua, siempre que supongan una construcción unida permanentemente al suelo. Así lo indica la DGT en Consulta 711/2002, de 13 de mayo (NFC016349).

- Edificaciones comerciales, como puertos, aeropuertos y mercados.
- De recreo o deportivas, que no sean accesorias de otras edificaciones.
- De obras públicas: vías de comunicación terrestres, marítimas y ferroviarias, así como los puentes, viaductos y túneles relativos a estas infraestructuras.
- De transporte: instalaciones fijas por cable.

Por el contrario, se excluyen del concepto de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

#### EJEMPLO 18

No constituyen edificaciones las obras hidráulicas de suministro de agua encargadas a una empresa concesionaria. Así lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V0384/2011, de 17 de febrero (NFC040542).

- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca, aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

#### EJEMPLO 19

Los invernaderos en fincas rústicas, relacionados con actividades de explotación de la finca rústica o que tengan un carácter accesorio a la explotación de la finca, no son considerados edificaciones. Así lo indica la DGT en Consulta V0145/2014, de 23 de enero (NFC050239), que tiene en cuenta la Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2012, asuntos C-621/10 y C-129/11, *Balkan and Sea Properties* (NFJ046732).

- Los objetos de uso y ornamentación, como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino del artículo 334.4 y 5 del Código Civil (en el que se consideran inmuebles por accesión); esto es:

- Estatuas, relieves, pinturas y otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de modo permanente al fundo.
  - Máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación de las mismas.
- Determinados inmuebles que, siendo explotación, no deben considerarse inmuebles: minas, canteras, pozos de petróleo o gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

### EJEMPLO 20

Según la DGT (Consulta V2370/2014, de 10 de septiembre [NFC052377]), tienen la consideración de edificaciones las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto.

Una lectura de este artículo 6 de la Ley del IVA por cuanto se ha expuesto con anterioridad sobre la delimitación de la noción de «bien inmueble» en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 revela inmediatamente la necesidad de adecuar el precepto interno a la norma comunitaria.

## II.3. LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS VINCULADAS A BIENES INMUEBLES

### II.3.1. Regla de localización prevista en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA

De acuerdo con el artículo 47 de la Directiva IVA, el lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles; incluyéndose en esta norma de conflicto los siguientes servicios (relación abierta, no cerrada): los prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de

preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad.

Nuestro legislador nacional recoge las previsiones anteriores en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA considerando que se prestan en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando estos radiquen en el citado territorio. A continuación enumera, al igual que se hace en la directiva, una relación abierta de supuestos que quedan comprendidos en esta norma de conflicto, que se corresponden más o menos con los previstos en aquella: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias. c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros. d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias. e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles. f) Los de alquiler de cajas de seguridad. g) La utilización de vías de peaje. h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

### **II.3.2. Criterios generales de aplicación de la norma de conflicto prevista en la Directiva y en la Ley del IVA**

Nos encontramos ante una norma especial o particular que prima sobre la general del artículo 69.Uno; sin que pueda calificarse de excepción a esta última, lo que tiene trascendencia a la hora de determinar el ámbito de aplicación de la regla particular. De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE las disposiciones que suponen excepciones a las reglas generales deben interpretarse de forma restrictiva o estricta, pero como la norma de conflicto que ahora se examina no es una excepción sino una regla particular el criterio de aplicación restrictivo no se aplicará respecto de los servicios vinculados con bienes inmuebles.

En caso de que surjan dudas en relación con la aplicación de la regla general u otra particular con la de vinculación con bienes inmuebles, deberemos tener en cuenta siempre el fin perseguido por esta última, de forma que adoptando una evaluación objetiva se permita gravar la operación en el territorio del Estado miembro en el que se consume el servicio. Si este se encuentra en el ámbito de aplicación de la regla particular que se examina aplicaremos esta y en caso distinto deberá analizarse si resulta de aplicación otra regla particular de las previstas en el artículo 70 de la Ley del IVA. Supletoriamente, para el caso de que no queda englobado el servicio en el ámbito de aplicación de alguna de las reglas particulares, aplicaremos las reglas generales previstas en el artículo 69 de la ley.

Esta es la forma de determinar la norma de conflicto, y así lo indica el TJUE en la Sentencia de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149) (en análogo sentido también la de 26 de septiembre de 1996, C-327/94, Dudda [NFJ004664]), antes de decidir si, en una situación dada, una prestación de servicios concreta está comprendida en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA (reglas generales previstas en el art. 69 de la Ley del IVA), que establecen las disposiciones generales, es preciso determinar si

esa situación está regulada por una de las disposiciones particulares que figuran en los artículos 46 a 59 ter de esa directiva (correspondientes a nuestro art. 70 de la Ley del IVA).

En el supuesto de que concurren las condiciones para que resulten aplicables dos reglas particulares (la relativa a bienes inmuebles y otra), deberá concretarse el lugar de realización de la operación garantizando que se grave la operación en el lugar en el que se consuma el servicio. Así lo pone de manifiesto el TJUE en la Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724).

La forma en que se preste el servicio no debe tener influencia en la determinación de su localización, esto es, resulta intrascendente si el servicio se presta físicamente en el lugar donde radica el bien inmueble, o se presta a distancia. De esta forma puede darse un conflicto entre dos reglas particulares de las previstas en el artículo 70, como es el caso de los servicios prestados por vía electrónica relacionados con bienes inmuebles. Para ello deberán examinarse las consecuencias de aplicar una u otra regla, primando siempre el principio antes señalado, esto es, garantizar que la operación queda gravada en el lugar de consumo de los servicios.

En el supuesto en que se presten diversos servicios de forma conjunta, esto es, cuando una operación consta de varios elementos, será preciso determinar si nos encontramos ante una prestación de servicios única o varias prestaciones independientes. Con carácter general, el TJUE (entre otras en Sentencias de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN [NFJ025247]; de 19 de marzo de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend God [NFJ036241]; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere [NFJ040901]) ha mantenido que cada servicio prestado debe considerarse por lo general como una prestación de servicios independiente, aun cuando en el supuesto que se acaba de reseñar obliga a concretar si estamos ante una o varias prestaciones (Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service [NFJ027402]). En determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (Sentencias de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service [NFJ027402]; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]).

Ha señalado el TJUE que una prestación de servicios debe considerarse una única prestación cuando dos o más elementos suministrados o actos realizados por el sujeto pasivo se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial. Para ello resulta necesario establecer las características esenciales de la prestación a fin de determinar si el destinatario, considerado como un consumidor típico, recibe varios servicios o uno (Sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y OV Bank [NFJ021025]; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere [NFJ040901]; de 4 de octubre de 2007, asunto C-349/96, Card Protection Plan [NFJ007331]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]). Es lo que sucede cuando una o varias prestaciones constituyen

una prestación principal y el resto de prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la principal. En este sentido, una prestación es accesorio de otra principal cuando no constituye para los clientes un fin en sí, sino un medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal que suministra el proveedor (Sentencias anteriormente citadas y de 10 de marzo de 2011, asunto C-497/09, Bog y otros [NFJ041714]).

Por ello, ante situaciones como las que se acaban de definir (paquete único de servicios), debe procederse concretando en primer lugar la existencia de un elemento o servicio predominante en la prestación. Una vez determinado este servicio deberá comprobarse si está relacionado o vinculado con un bien inmueble, pues en este caso aplicaremos al paquete de servicios la norma de conflicto sobre servicios vinculados con bienes inmuebles. En otro caso, si no puede concretarse la existencia de un servicio predominante, deberán desglosarse los diferentes servicios que se comprenden por un precio único y fijar para cada uno de ellos la norma de conflicto a aplicar para localizarlos en el territorio correspondiente, teniendo en cuenta que para calcular la base imponible deberemos aplicar la regla especial prevista en el artículo 79.Dos de la Ley del IVA.

En todo caso se procederá a evaluar caso por caso teniendo en consideración los criterios que han sido propuestos por el TJUE, teniendo en cuenta todas las circunstancias que intervienen en la operación (Sentencias de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, *Wojkowska Agencia Mieszkaniaowa v Warszawie* [NFJ057926]; y de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, *Card Protection Plan* [NFJ007331]).

Puede suceder que el servicio prestado afecte a varios inmuebles y que, a su vez, puedan estar o no determinados de manera que puedan identificarse plenamente. Surgen así dos cuestiones a tratar importantes:

- En el supuesto de que el servicio afecte a varios inmuebles y no pueda concretarse o identificarse de manera cierta y precisa los inmuebles a los que afectará, no podrá aplicarse la regla particular de vinculación con bienes inmuebles, debiendo acudir en primer lugar a la aplicación de otra regla particular y en defecto de la misma a las reglas generales del artículo 69 de la Ley del IVA. Se considera en estos casos que no quedan los servicios relacionados con un bien inmueble concreto.

### EJEMPLO 21

En el supuesto de que un profesional arquitecto, sujeto pasivo del impuesto, redacte un proyecto tipo de construcción de una vivienda unifamiliar, no aplicaremos la regla particular del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, ya que el proyecto tipo no queda vinculado a un bien inmueble concreto o plenamente identificado, siendo preciso en su caso redactar adi-

.../...

.../...

cionalmente los proyectos o estudios geotécnicos y similares relativos al terreno concreto donde se considera edificar. La prestación relativa a la redacción de estos últimos sí queda vinculada a un bien inmueble, aplicando la regla particular del artículo 70.Uno.1.º; pero respecto del proyecto tipo, a cuyo servicio aplicaremos la regla general del artículo 69.Uno.

- Determinada la vinculación directa a un bien inmueble, puede resultar no obstante que este se encuentre situado en una zona geográfica comprendida en el ámbito territorial de varios Estados miembros o de jurisdiccionales fiscales separadas. En este caso deberá determinarse proporcionalmente la parte correspondiente del servicio que queda gravada en uno u otro territorio.

## EJEMPLO 22

La DGT (Consultas V1665/2005, de 1 de agosto [NFC021379]; V0996/2008, de 20 de mayo [NFC029503]; y V0042/2012, de 17 de enero [NFC043437]) ha resuelto en el sentido que se acaba de exponer, en el caso de una entidad adjudicataria de un contrato administrativo de concesión para el proyecto, la construcción y explotación de una línea ferroviaria de alta velocidad que transcurre por España y Francia. Indica que los servicios de ingeniería que va a recibir la concesionaria, correspondientes a la obra civil que va a ejecutar, están sujetos en la parte proporcional de los kilómetros de infraestructura que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto español (el resto tributará en territorio francés). Resulta válido para ello llevar a cabo una estimación de dicha proporción en el marco de lo dispuesto por el artículo 80.Seis de la Ley del IVA, sin perjuicio del ajuste que resulte procedente una vez pueda determinarse la proporción definitiva.

En el mismo sentido se ha pronunciado respecto de obras de interconexión eléctrica (Consulta V2165/2011, de 21 de septiembre [NFC042454]); o en las de cableado submarino (Consulta 1760/2002, de 15 de noviembre [NFC017044]).

Debe tenerse en cuenta también la existencia de negocios o contratos complejos en relación con operaciones vinculadas a bienes inmuebles. Para determinar la tributación de estas operaciones deberemos considerar los criterios que hasta ahora se han expuesto, esencialmente por lo que se refiere a la determinación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que comprende la existencia o no de una operación principal que atrae a las accesorias, la independencia de los distintos elementos u operaciones que comprende el negocio o contrato celebrado, etc.

### EJEMPLO 23

La DGT en Consulta V1301/2010, de 9 de junio (NFC038423), examina el supuesto de una sociedad que se dedica al asesoramiento jurídico de hipotecas a un banco establecido en otro Estado miembro sobre inmuebles situados en territorio de aplicación del impuesto. El asesoramiento se refiere a los servicios de asesoramiento en la constitución de la hipoteca sobre el inmueble, *due diligence* inmobiliaria, redacción de la escritura de garantía hipotecaria, comparecencia ante el notario para coordinar la ratificación, preparación y liquidación de impuestos relacionados con la operación, presentación e inscripción de los protocolos en el Registro de la Propiedad.

Para la DGT debe verificarse si el vínculo que une los servicios en cuestión a estos bienes inmuebles es suficiente; atendiendo al grado y la naturaleza de la relación que debe exigirse entre los servicios legales prestados y el bien inmueble. Es evidente que los distintos servicios prestados tales como el asesoramiento en la constitución de la hipoteca, preparación de documentación registral y catastral, o presentación de los protocolos en el registro, entre otros, están relacionados con los bienes inmuebles en cuestión en diferentes grados y de distintas formas.

El conjunto de servicios analizados tiene un marcado componente de asesoramiento pues, en último caso, lo que se busca es agilizar determinados trámites administrativos relativos a la constitución de la hipoteca sin que en ningún caso los mismos tengan como consecuencia una modificación jurídica o física directa de los bienes inmuebles en cuestión. Se trata de servicios que no están dirigidos de forma directa al bien inmueble sino al cliente de la entidad financiera, facilitando, en todo caso, el asesoramiento jurídico que le permita tomar decisiones futuras sobre dichos bienes.

De acuerdo con lo anterior, los servicios profesionales objeto de consulta, prestados por un despacho de abogados relativos al asesoramiento en hipotecas sobre inmuebles situados en territorio de aplicación del impuesto, no están suficientemente relacionados con dichos inmuebles en tanto que en la naturaleza del servicio prestado prima el componente de asesoramiento.

Sin embargo, debe advertirse que este criterio interpretativo de la DGT debe ser objeto de análisis a la vista de lo expuesto en las notas explicativas de la Comisión, pues resulta dudosa la no aplicación de la norma de conflicto, ya que los servicios cooperan a que exista una modificación jurídica trascendente en el bien inmueble.

En cualquier caso, debemos considerar siempre el principio general establecido en la LGT relativo a la calificación de las operaciones previsto en el artículo 13 (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), lo que ya ha considerado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en diversas ocasiones (entre otras, Resolución de 20 de octubre de 2016, R. G. 5000/2015 [NFJ064433]).

Además de lo expuesto, tendremos en consideración:

- De existir distintas operaciones o servicios en cadena, cada uno de ellos se evaluará de forma independiente (puede afectar ello a distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, no solo a la localización de cada operación), examinando las distintas circunstancias que concurren en cada servicio.
- Si la prestación de servicios afecta a más de un bien inmueble, cada uno de ellos debe estar identificado de forma clara y precisa, de manera que se tributará en función de la ubicación de cada uno de ellos. Ello no es algo extraño al impuesto, como ya se ha expuesto en algún ejemplo anterior. Este hecho de referirse a varios inmuebles no determina pues la aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 69.Uno.
- En el supuesto de que estemos ante un negocio complejo que se refiere a prestaciones de servicios vinculadas a un bien inmueble y también otra u otras no referidas a inmuebles específicos deberá determinarse si el servicio vinculado al bien inmueble tiene o no carácter predominante, y los demás accesorios, pues en este caso aplicaremos la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º. En otro caso deberá desagregarse el negocio a efectos de tributar por IVA en las operaciones independientes que lo integren.
- Finalmente, el hecho de que el servicio no se preste físicamente en el lugar donde se localiza el bien inmueble no incide de manera directa en la regla de localización, pues deberá concretarse si está vinculado o no al bien inmueble para concluir en la aplicación de la regla. Otro tanto cabe señalar en caso de que el destinatario no sea el propietario del bien inmueble, pues este hecho no tiene por qué incidir en la aplicación de la regla de localización.

### II.3.3. Otras cuestiones relacionadas con la tributación de la regla de vinculación con bienes inmuebles

La aplicación de esta regla particular puede dar lugar a distintas cuestiones que tienen gran trascendencia en la relación jurídico-tributaria. Las más importantes son las siguientes:

#### A) Determinación del sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el empresario o profesional que presta el servicio (art. 84.Uno.1.º de la Ley del IVA). No obstante hay distintos supuestos en los que aplicaremos la regla de inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes consistentes en bienes inmuebles y en los servicios vinculados a estos bienes. Son los previstos en el artículo 84.Uno.2.º, letras a), e) y f). La complejidad de cada una de estas reglas llevaría a que este examen resultase excesivamente prolijo,

por lo que se citarán exclusivamente, siendo sujetos pasivos los destinatarios de las operaciones que tengan la condición de empresarios o profesionales en las siguientes ocasiones:

- a) Cuando las operaciones se realicen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Esta regla de inversión del sujeto pasivo tiene notables excepciones, a las que se aplicará la regla general. No obstante, una de ellas, la prevista en la letra a') tiene extraordinaria importancia en relación con los bienes inmuebles. Así, no se aplica la regla de inversión respecto de las prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, la propia letra a') contiene a su vez otra excepción, señalando que la anterior excepción se aplicará salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA. La dicción del precepto deja que desear, pero subyace en ella el criterio de que la excepción a la regla de inversión del sujeto pasivo (por tanto resultará de aplicación la regla general siendo sujeto pasivo el prestador) solo se aplicará cuando, de acuerdo a las reglas de localización previstas en el artículo 70, la operación se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto y ambos empresarios, prestador y destinatario, no estén establecidos.

#### EJEMPLO 24

1. Una sociedad mercantil establecida en Francia, sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, es contratada por un empresario establecido en Zamora (Castilla y León) para prestar el servicio de dirección de obra en la construcción de una fábrica en esta última localidad.

En este caso el servicio de dirección de obra se entiende localizado en el territorio de aplicación del impuesto (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA), siendo sujeto pasivo por inversión el empresario de Zamora (art. 84.Uno.2.º, letra a), de la ley). Debe advertirse que cualquiera que sea el plazo en que se preste el servicio, el empresario francés no tiene establecimiento permanente, pues no resulta aplicable el artículo 69.Tres.2.º, letra c) de la Ley del IVA (debería en todo caso examinarse si lo tiene de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011).

2. El empresario francés contrata a un ingeniero establecido en Portugal para que lleve a cabo parte de esta dirección de obras en relación con la estructura del edificio.

Al igual que en la operación anterior, la prestación de servicios del ingeniero portugués se considera localizada en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con la regla particular del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Ahora bien, en este

.../...

.../...

caso tanto el profesional que presta el servicio (ingeniero portugués) como el empresario destinatario (sociedad mercantil francesa) no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que aplicaremos la excepción a la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en la letra a') del artículo 84.Uno.2.º, letra a), y aplicaremos la regla general del artículo 84.Uno.1.º, esto es, será sujeto pasivo el profesional portugués.

En ambos casos no podemos aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en la letra f) del artículo 84.Uno.2.º, puesto que este servicio no comprende la ejecución de obra que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

- b) Será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se trate de las siguientes entregas de bienes: 1) Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso de concurso. 2) Las entregas exentas a que se refiere el artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la ley en las que el transmitente o proveedor haya renunciado a la exención. 3) Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Baste indicar respecto de esta letra que su problemática y adecuación a la norma comunitaria ha sido puesta de manifiesto por el TEAC en Resolución de 22 de enero de 2015, R. G. 5195/2013 (NFJ057146), concluyendo que no se engloban dentro de este supuesto las entregas de bienes inmuebles por su propietario, que constituyen la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (total o parcialmente) dicho préstamo hipotecario. La directiva comunitaria autoriza a los Estados miembros a considerar que el deudor del impuesto es el adquirente en los supuestos de entregas de bienes en ejecución de garantías, sin que el anterior supuesto quede englobado en esta regla.

- c) Será también sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Ello también será aplicable cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

La dificultad en la aplicación de esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido puesta de manifiesto por la doctrina, y así se corrobora por el elevado número de consultas que la DGT ha tenido que resolver en esta materia. A esta problemática se añade que

puede resultar contraria a la prevista en la letra a') anteriormente señalada, teniendo que determinar la que resulte aplicable, debiendo tenerse en cuenta que la regla prevista en la letra f) resulta ser más concreta que la de la letra a'), por lo que en principio debería primar sobre esta última. No debe olvidarse que la letra a') se refiere exclusivamente a prestaciones de servicios y que la letra f) comprende tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios; por otro lado, la letra a') no distingue por la naturaleza de la prestación de servicios, y sin embargo la letra f) se refiere a unas ejecuciones de obra concretas y específicas, las de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones y cesiones de personal, así como las de subcontratistas.

## B) Establecimiento permanente y bienes inmuebles

La regla de localización vinculada a bienes inmuebles es independiente de que tanto el prestador del servicio como el destinatario tengan o no establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto. Aplicaremos la regla particular del artículo 70.Uno.1.º, cualquiera que sea la condición del destinatario (sea o no sea empresario o profesional).

Ahora bien, como sabemos existen diversos supuestos en el artículo 69.Tres.2.º de la Ley del IVA en donde se concreta la existencia de establecimiento permanente en relación con bienes inmuebles. Esencialmente son los siguientes:

- La letra b) alude a las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- La letra c) se refiere a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- La letra d) alude a las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- La letra e) se refiere a las instalaciones explotadas con carácter permanente por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Finalmente la letra g) alude a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

La determinación de si existe establecimiento permanente o no por parte del prestador de servicio y también la existencia o no del mismo por parte del destinatario tiene una extraordinaria importancia a la hora de concretar diversos elementos de la relación jurídico-tributaria, esencialmente quien es el sujeto pasivo y las obligaciones formales y materiales que corresponden tanto al prestador como al destinatario.

El precepto de la Ley del IVA no se corresponde con el concepto de establecimiento permanente que se da en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por lo que deberemos tener en cuenta:

- La existencia de un establecimiento permanente no incide en el juego de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.
- Prima en todo caso el artículo 11 del Reglamento 282/2011 sobre la dicción de la Ley del IVA, por lo que siempre deberá determinarse si concurren o no las condiciones previstas en este artículo para saber si existe o no establecimiento permanente. Así, ya ha señalado el TEAC que no existe siempre establecimiento permanente por el almacenamiento de mercancías (Resoluciones de 27 de diciembre de 2008, R. G. 2041/2006 [NFJ031517], y de 26 de enero de 2010, R. G. 2777/2008 [NFJ038008]), al igual que en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles (Resoluciones de 21 de septiembre de 2010, R. G. 6898/2008 [NFJ040911], y de 20 de octubre de 2016, R. G. 2330/2013 [NFJ064541]), o también por la urbanización de terrenos (Resolución de 7 de noviembre de 2006, R. G. 94/2006 [NFJ025348]). Tampoco la propiedad de un bien inmueble determina que el propietario tenga por este motivo un establecimiento permanente. Por tanto, los distintos supuestos del artículo 69.Tres.2.º de la Ley del IVA deben someterse caso por caso al juicio del precepto reglamentario comunitario, esto es, deben ser pasados por el tamiz de este último precepto (y de la jurisprudencia del TJUE en la materia) y solo en el caso de que concurren las condiciones que en este se exigen podrá concluirse que estamos ante un establecimiento permanente.
- En todo caso deberá concretarse si el establecimiento permanente participa o no en la prestación del servicio, o es el destinatario del servicio; dado que ello también incide de manera directa en la concreción de distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, esencialmente para fijar el sujeto pasivo de la operación. Para ello deberemos tener en cuenta esencialmente lo previsto en los artículos 53 y 54 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que se corresponde en parte con las reglas previstas contenidas en el artículo 84.Dos de la Ley del IVA, si bien la dicción de aquellos preceptos reglamentarios es más amplia y prolija.
- En caso de que el destinatario de la operación tenga diversos establecimientos permanentes deberá concretarse cuál de ellos recibe la prestación, de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 20 y siguientes del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

### C) Exenciones relacionadas con bienes inmuebles

En el artículo 20.Uno de la Ley del IVA se recogen diversas exenciones relacionadas con bienes inmuebles, esencialmente las previstas en los números 20.º, 22.º y 23.º, la última referida claramente a prestaciones de servicios.

El hecho de que estas operaciones se encuentren exentas no incide en la determinación del lugar de realización. Esto es, primero deberemos concretar dónde se localiza la operación vinculada al bien inmueble y solo en caso de que concluyamos que la operación se localiza en el territorio de aplicación del impuesto español y quede sujeta por ello al IVA procederemos a aplicar

la exención correspondiente, si se cumplen las condiciones fijadas para ello en el precepto anterior. En definitiva, debemos, en primer lugar, fijar si la operación queda sujeta o no al impuesto español y solo en el primer caso procederemos a aplicar la exención correspondiente.

Debe recordarse a estos efectos que el legislador de la UE permitió un cierto margen en la regulación interna de las exenciones vinculadas con bienes inmuebles, lo que supone que la normativa interna de los distintos Estados miembros, si bien no en demasía, pueda diferir.

Ahora bien, lo que resulta indudable a partir de 1 de enero de 2017 es que el concepto de bien inmueble es equivalente en el territorio de todos los Estados miembros, ya que nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que ahora es precisado por el reglamento de ejecución. Otro tanto cabe señalar respecto de la regla de localización de las prestaciones de servicios vinculadas con bienes inmuebles.

Nuevamente si resultan de aplicación las exenciones previstas en los números 20.º y 22.º, el sujeto pasivo será el adquirente, planteándose la complejidad y singularidad del caso en que este adquirente sea un empresario o profesional no establecido, para el que el artículo 84 de la Ley del IVA no prevé excepción alguna, por lo que será sujeto pasivo por inversión, aun cuando no tenga establecimiento permanente por el hecho de adquirir un inmueble, lo que le impondrá una serie de obligaciones formales y materiales que bien se podrían evitar con otra redacción del precepto.

### **II.3.4. Servicios comprendidos en el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011. Reglas de aplicación de la regla de localización**

Tanto en el artículo 47 de la Directiva IVA como el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA se precisa por el legislador que los servicios relacionados con bienes inmuebles tributarán donde radiquen los mismos. No se exigía más que la existencia de una relación, sin concretar su intensidad, lo que ocasionaba numerosos problemas en la interpretación de la norma de conflicto, puestos de manifiesto por el TJUE en su jurisprudencia, quien había señalado (entre otras en Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]) que solo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble y este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicho artículo.

Una norma de conflicto tan genérica precisaba de una mayor concreción, lo que se ha efectuado ahora en el artículo 31 bis, primer apartado, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

En el apartado anterior, el legislador regula la norma de conflicto a través de un sistema o estructura normativa que va de menor a mayor concreción. Para ello establece el criterio principal o nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto y desarrolla después esta nota esencial, todo ello en el apartado primero. Posteriormente, en los apartados 2 (y en el art. 31 ter) y 3 da unas re-

laciones positiva y negativa de supuestos que quedan englobados o excluidos de la norma de conflicto. En el caso de la lista positiva (apartado 2 del art. 31 bis y art. 31 ter) obligatoriamente deberá aplicarse la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva IVA). Se trata de unas relaciones abiertas, no cerradas, a título meramente ejemplarizante (proviene de los debates y orientaciones en el seno del Comité IVA) pero que determinan que en los supuestos recogidos en una y otra será obligatoria la aplicación de esta norma de conflicto o bien quedan excluidos debiendo acudir al resto de las normas de conflictos o reglas de localización.

Esta regulación exige comprender cómo se aplica el precepto, dada la interacción que se produce entre los tres apartados del artículo 31 bis, a lo que debe añadirse el servicio regulado en el artículo 31 ter. Así, en primer lugar, el proveedor del servicio:

- Deberá comprobar si el servicio queda incluido en la lista que figura en el artículo 31 bis, apartado 2, o bien estamos ante el servicio citado en el artículo 31 ter del reglamento, en cuyo caso, como se acaba de señalar, deberá aplicar de forma obligatoria la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE). Esta relación de supuestos no limita el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 31 bis, pues estamos ante una relación de supuestos respecto de los que el legislador de la UE considera que se da la nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto.
- Si el servicio se encuentra incluido en la lista que figura en el artículo 31 bis, apartado 3, del reglamento, no aplicará la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º; debiendo acudir al resto de las normas de conflicto para localizar el territorio en que queda sujeta la operación: en primer lugar se examinará si resulta de aplicación alguna de las reglas especiales previstas en los restantes números del apartado uno del artículo 70, o en su apartado dos, y en caso de no ser así, se aplicarán las reglas generales previstas en el artículo 69.Uno y Dos de la Ley del IVA.
- En caso de que el servicio no quede comprendido en ninguna de las dos relaciones, exista incertidumbre en su aplicación, o nos encontremos ante dificultades en su determinación, deberá acudir a los criterios previstos en el apartado 1 del artículo 31 bis y concluir en la aplicación o no de esta norma de conflicto, procediéndose en caso de considerar que no resulta de aplicación en la forma que se ha expuesto en el párrafo anterior.

### EJEMPLO 25

Para la DGT (Consulta V4072/2016, de 23 de septiembre [NFC062369]), haciendo referencia expresa al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, el servicio de arrendamiento –con todos

.../...

.../...

los servicios accesorios, tal y como se ha argumentado anteriormente– y, en su caso, el de mantenimiento de las antenas wifi y los elementos e instalaciones que la acompañan (estamos ante un servicio que no puede catalogarse expresamente entre los enumerados en el apartado 2 del art. 31 bis), deben ser considerados como servicios relacionados con bienes inmuebles.

Debe recordarse que estamos ante un concepto autónomo de derecho comunitario, una regla común aplicable de manera uniforme y obligatoria en todo el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA. No deben existir divergencias en su aplicación en los distintos Estados miembros, por lo que las relaciones entre empresarios y profesionales de los Estados no deberían plantear el problema de la norma a aplicar. En su caso, debería ser el de la interpretación, para lo cual deberá acudir a los mecanismos y sistemas previstos en el Derecho de la UE.

### **II.3.5. Servicios comprendidos en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Regla general prevista en el artículo 31 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011**

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 31 bis, los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE) solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en cuestión.

Esto es, la nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto es la «vinculación suficientemente directa» del servicio con el bien inmueble.

Como se ha indicado, el TJUE ya había señalado que solo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble y este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicho artículo.

Estamos ante un concepto jurídico indeterminado que precisa de mayor concreción y el legislador de la UE, reconociendo que esta nota es excesivamente genérica y compleja en su aplicación al caso concreto, a continuación establece en el mismo precepto que los servicios tendrán una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los dos casos siguientes:

- a) Cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos. Comprende servicios cuyo resultado se origina en el propio bien inmueble. El TJUE había mantenido ya que en la medida en que un gran número de servicios están relacionados de un modo u otro con un bien inmueble, era preciso, además, que la prestación de servicios tenga

por objeto el propio bien inmueble. Así ocurre, en particular, cuando un bien inmueble expresamente determinado debe considerarse un elemento constitutivo de una prestación de servicios, por ser un elemento central e indispensable de esta (Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]). En la segunda de las sentencias se concluye que las prestaciones de servicios enumeradas en el artículo 47 de la Directiva IVA, que se refieren al uso o al acondicionamiento de un bien inmueble, o a la gestión (incluida la explotación) y la evaluación de dicho bien, se caracterizan por la circunstancia de que el propio bien inmueble constituye el objeto de la prestación.

### EJEMPLO 26

Quedan comprendidos así entre los servicios a los que aplicamos la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA los arrendamientos de edificios o de partes de los mismos, o de terrenos. También la obtención de un derecho a pescar dentro de un territorio determinado, o de obtener determinados productos naturales (minerales, etc.) en un terreno concreto.

- b) Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien. En este caso el bien inmueble constituye el objeto central del servicio prestado.

### EJEMPLO 27

Se comprenden en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, aun cuando no se comprendan en ninguna de las letras del apartado 2:

1. Cualquier ejecución de obra sobre un edificio, como es su reparación, arreglo, restauración, pintura, etc.
2. Los servicios de geología relativos a la extracción de gas y petróleo en unos determinados terrenos (DGT Consulta V2370/2014, de 10 de septiembre [NFC052377]).
3. Los estudios técnicos y de planificación de obras de construcción (DGT Consulta V0305/2014, de 10 de febrero [NFC050320]).

.../...

.../...

4. Los trabajos de elaboración de un Plan de Gestión de la Cuenca de un río (DGT Consulta V0014/2014, de 10 de enero [NFC050066]).
5. Los servicios de gestión de residuos radiactivos cuyo almacenamiento se produce en un inmueble determinado (DGT Consulta V0650/2012, de 29 de marzo [NFC044085]).

Como se acaba de señalar, la nota esencial que determina el ámbito de aplicación objetivo de la norma de conflicto es un concepto jurídico indeterminado pero del que pueden extraerse algunas características o criterios en su aplicación, que recuerda la Comisión en sus notas explicativas:

- Una conexión vaga o accesoria no es suficiente para aplicar esta norma de conflicto (así había sido puesto de manifiesto por el TJUE, entre otras en Sentencia de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger Rudi [NFJ023343], y de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]). Ello es debido a que existen muchos servicios que están relacionados con bienes inmuebles y no todos van a quedar comprendidos en el ámbito objetivo de aplicación de la norma de conflicto.
- La determinación de la existencia de una vinculación suficientemente directa debe poder apreciarse mediante criterios objetivos, esto es, de manera objetiva, aplicando los criterios que a continuación se expresan en el apartado 1, letras a) y b) que se acaban de exponer.
- El hecho de que el servicio se preste a distancia no es obstáculo para considerar que tenga una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble, aunque para ello se necesitará evaluar cada caso concreto teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes y aplicando criterios objetivos.
- La condición del destinatario no tiene relevancia para calificar el servicio como vinculado suficientemente al bien inmueble, pues todo depende de la naturaleza y características del servicio prestado.

### EJEMPLO 28

Una prestación de servicios consistente en la reparación de una vivienda o una ejecución de obra sobre un edificio estarán relacionados con un bien inmueble, bien sea el destinatario el propietario, el inquilino o cualquier ocupante del edificio, o se presten a otro proveedor que se integra en una cadena de transacciones (por ejemplo, un subcontratista a un contratista).

- Tampoco el hecho de que el destinatario de los servicios se encuentre establecido en un territorio ajeno a aquel en que se sitúa el inmueble modifica la calificación del servicio, ya que lo determinante es, como se ha expuesto en el punto anterior, la naturaleza del servicio. La norma de conflicto no puede hacerse depender del hecho de que el bien inmueble esté situado dentro o fuera del Estado en el que se encuentra establecido el destinatario.

Como se ha indicado los servicios tendrán una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los dos casos que se citan, concretando el concepto jurídico indeterminado que constituye la nota esencial, si bien ambas letras vuelven a constituir en sí mismas conceptos jurídicos indeterminados aunque se pretenda dar mayor precisión a la nota esencial:

- a) Existe vinculación suficientemente directa cuando las prestaciones de servicios deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.

En definitiva, el bien inmueble subyacente debe existir, se identifica con un inmueble concreto, y se utiliza para prestar el servicio, siendo el elemento dominante y principal de la prestación.

### EJEMPLO 29

Respecto de las ejecuciones de obra consistentes en excavaciones no vinculadas a una construcción existen dudas de si están comprendidas en alguna de las letras del apartado 2, pero no existe incertidumbre alguna que por aplicación de esta letra a) del apartado 1, estamos ante servicios que tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble (la DGT en Consulta V2678/2013, de 6 de septiembre (NFC048977), considera que resulta de aplicación la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA).

- b) Existe también vinculación suficientemente directa cuando los servicios se prestan en relación con un bien inmueble o se destinan a él y tienen por objeto la modificación física y jurídica de dicho bien.

En este caso, frente al anterior, el servicio se centra en la modificación o alteración de las características físicas del inmueble o de su condición jurídica, que abarca cualquier cambio en la situación jurídica del bien.

En cuanto a la modificación física el precepto no hace alusión a mayor concreción, por lo que cualquier tipo de modificación o alteración física serán suficientes para aplicar la norma de conflicto. Comprenderá no solo modificaciones significativas,

sino cualquier otro cambio menor que dé lugar a una modificación, aun cuando no suponga una alteración de la sustancia del bien. Se incluirán asimismo los servicios cuyo fin sea evitar cualquier modificación física (prestaciones de no hacer).

### EJEMPLO 30

Se incluyen entre estos servicios el mantenimiento o la limpieza de bienes inmuebles, ya sea un edificio o un puente, carretera u otra infraestructura que tenga la naturaleza de bien inmueble.

Para la DGT (Consulta V1536/2013, de 7 de mayo [NFC047797]) los trabajos realizados por empresas de limpieza que sean servicios dirigidos de forma directa a un bien inmueble por tener por objeto la modificación física de un bien inmueble, un edificio o un solar, se localizan donde radique el bien inmueble.

La dificultad en la determinación de si existe o no «vinculación suficientemente directa» puede resultar compleja, por lo que sería deseable una interpretación por parte de los órganos doctrinales y jurisdiccionales que tendiese a dar seguridad jurídica a los ciudadanos.

### EJEMPLO 31

Un buen ejemplo de lo expuesto resulta de la Consulta de la DGT V2297/2013, de 10 de julio (NFC048777). Se trata del asesoramiento jurídico y fiscal en servicios relacionados con una sucesión *mortis causa* cuando parte del caudal hereditario consiste en inmuebles. Para el órgano administrativo se considera que un servicio tiene una conexión suficiente con un bien inmueble cuando su finalidad es la alteración física o legal de dicho inmueble y, por ello, podrá considerarse que los inmuebles constituyen el elemento central e indispensable de la operación cuando la mayor parte del caudal hereditario esté compuesta por los mismos. En tal caso, a los servicios prestados por el despacho de abogados les será aplicable la regla especial del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Las preguntas a efectuar, entre otras, serían: ¿Qué se entiende por «la mayor parte del caudal hereditario»? ¿No pueden existir otros bienes o derechos que teniendo una valoración inferior en el momento del fallecimiento, sin embargo tengan una importancia o trascendencia económica futura mucho mayor que los inmuebles?

Para concluir esta aproximación a la noción de «vinculación suficientemente directa» con el bien inmueble cabe señalar que ambas letras a) y b) no son acumulativas, aunque en la práctica sea posible que determinados servicios puedan integrarse en ambas letras. En cualquier caso, bastará con que se cumplan las condiciones de una de ellas para que el servicio tenga la vinculación requerida.

A ello se añade que, en el supuesto de quedar comprendido el servicio en alguno de los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 31 bis será suficiente para considerar que está vinculado suficientemente a un bien inmueble y aplicar la norma de conflicto sin tener que acudir a los dictados de las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 31 bis. Esto es, solo acudiremos a este apartado 1, letras a) y b), cuando el servicio que se pretende calificar no esté incluido en ninguno de los listados de los apartados 2 y 3 del artículo 31 bis.

### EJEMPLO 32

No estamos ante servicios con una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble y, por tanto, no resultará de aplicación la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, respecto de los servicios de realización y retoque de fotografías a inmuebles, utilizándose posteriores en un portal web para su alquiler vacacional (DGT Consulta V3944/2016, de 20 de septiembre (NFC062049), reiterando lo expuesto para servicios de fotografía de inmuebles en Consulta V0276/2016, de 25 de enero [NFC057723]).

## **II.3.6. Los listados de servicios incluidos y excluidos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 3 bis. Consideraciones generales**

Como se ha indicado, los listados de los servicios que figuran en estos apartados son meramente indicativos, no estamos ante listas cerradas o *numerus clausus*, sino abiertas. Se trata de una lista de ejemplos de servicios que el legislador considera que se encuentran vinculados de manera suficiente y directa a bienes inmuebles en el sentido pretendido en el artículo 70.Uno.1.º de Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE).

Esta lista no limita la noción general de servicios vinculados a bienes inmuebles prevista en el apartado 1, al igual que la lista del apartado 3 no limita desde el punto de vista negativo los servicios excluidos. Cualquier otro servicio no incluido en alguno de los listados deberá ser calificado de acuerdo con los criterios recogidos en el apartado 1, como se acaba de exponer.

Frente al listado de servicios incluidos, recogido en el apartado 2, el del apartado 3 comprende los excluidos, en la mayoría de los casos por referencia a servicios del apartado 2. Esto

es, el legislador de la UE respecto de un servicio de la misma naturaleza concreta cuándo quedará incluido y excluido, con base en los criterios que delimitan la nota esencial de la vinculación con un bien inmueble concreto. Por ello, en el examen de los distintos supuestos recogidos en el apartado 2 se hará alusión a aquellos servicios que teniendo la misma naturaleza quedan excluidos por el apartado 3, aun cuando posteriormente se relacionarán estos últimos.

### II.3.7. Servicios incluidos. Apartado 2 del artículo 31 bis

Se consideran servicios con una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles que determinan la aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (recogiendo las características de cada uno de ellos que concretan las notas explicativas de la Comisión):

*Letra A).* El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar.

Cualquier trazado de planos o trabajos preparatorios, siempre que se encuentren vinculados con un bien inmueble concreto y determinado quedarán incluidos.

Estos trabajos pueden abarcar distintas etapas, quedando comprendidas en esta letra siempre que guarden esta relación con un bien concreto, esto es, es conocida la ubicación física del bien inmueble.

Si estos servicios se prestan sin tener relación con un bien o bienes inmuebles concretos y específicos no quedarán comprendidos en el apartado 2, quedando excluidos conforme al apartado 3. En este último caso se aplicarán las reglas generales de localización del artículo 69.Uno de la Ley del IVA, salvo que queden comprendidas en alguna de las reglas de localización particulares del artículo 70.Uno distintas del número 1.º.

Indica el precepto que se incluirán con independencia de que la construcción no se lleve a cabo, exigiéndose no obstante la identificación del inmueble en una localización física.

#### EJEMPLO 33

1. La realización de un estudio geotécnico por parte de un ingeniero, que quedará comprendida dentro del proyecto de redacción efectuado por un arquitecto de un edificio que se ubicará en un lugar concreto y determinado, se considerará vinculado con dicho bien inmueble, al igual que el proyecto redactado por el arquitecto.

.../...

.../...

2. La DGT ha señalado que resulta de aplicación esta norma de conflicto a los servicios de levantamiento topográfico (Consulta 1366/1998, de 21 de julio [NFC008401]); a la consultoría y asistencia para la elaboración del proyecto de diseño de un gaseoducto submarino y la ejecución material, tributando en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que el gasoducto se ubique en este territorio (Consulta 217/2004, de 9 de febrero [NFC019122]); a los servicios de estudio, seguimiento y ejecución relativos a proyectos de construcción de edificios (Consulta V1594/2005, de 27 de julio [NFC021225]); a los servicios de ingeniería de proyectos relativos a yacimientos de gas y petróleo, cuando estos tengan naturaleza de bien inmueble (Consulta V2542/2005, de 22 de diciembre [NFC021627]); a los estudios realizados por un arquitecto o un ingeniero relacionados con proyectos de paneles solares, memoria, planos, valoración, etc. (Consulta V1818/2007, de 5 de septiembre [NFC027393]); a la realización de planos o cálculos que se refieran de forma directa a proyectos de obras sobre inmuebles, no siéndolo los trabajos relativos al simple tratamiento de textos o a su encuadernación, que seguirán la regla general del artículo 69 (Consulta 1388/2002, de 24 de septiembre [NFC016820], y V0095/2012, de 20 de enero [NFC043505]); al asesoramiento técnico para la construcción de un edificio concreto (Consulta V2671/2013, de 6 de septiembre [NFC048970]).
3. Se incluirá también la redacción de un proyecto por una empresa que participa en la licitación de una obra pública concreta, aun cuando no resulte adjudicataria de la obra. En este sentido, la DGT en Consulta V1606/2005, de 26 de julio (NFC021406), ya había señalado que se aplicará esta norma de conflicto al concurso convocado por un ayuntamiento para la renovación de una plaza pública, siendo el lugar de realización el lugar donde radique la plaza.

*Letra B).* La prestación de servicios *in situ* de seguridad o vigilancia.

En el artículo 47 de la Directiva IVA se recogen ya estos servicios como vinculados a un bien inmueble, si bien ahora se distingue entre servicios de vigilancia *in situ* y de seguridad. Entre los primeros se incluyen los de vigilancia de una construcción a fin de garantizar la realización correcta de las obras, cualquiera que sea el tipo (construcción, demolición, etc.), de acuerdo con las especificaciones técnicas y jurídicas, plazos y presupuesto o normas reglamentarias y de calidad. Estamos, por tanto, ante servicios que pueden desarrollarse a pie de obra o alejados del bien inmueble.

Los servicios de seguridad tienen lugar antes, durante o después de la realización de unas obras, teniendo como finalidad evitar que se comentan robos o daños tanto a los bienes inmuebles como a los muebles que incorporan o se almacenan en los primeros. Si bien requiere por lo general la presencia física de personal, pueden prestarse también mediante la instalación de sistemas de seguridad en el bien inmueble, o una combinación de ambas. En el caso de que se presten a distancia a través de la utilización de medios tecnológicos, al constituir el inmueble el elemento esencial de la prestación, quedarán comprendidos en esta letra, ya que están suficientemente vinculados y se consumen en el lugar donde radica este.

Tanto un tipo como otro de servicio (la vigilancia referida esencialmente a la realización de obras y la seguridad de un edificio ya construido o en construcción o de un terreno) quedan comprendidos en el ámbito objetivo de esta letra, esto es, a los servicios de vigilancia o seguridad de un bien inmueble, se trate de una obra de construcción, un edificio o solamente un terreno, se aplicará la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. También comprenderá la vigilancia o seguridad de bienes muebles cuando el prestador deba proteger el propio bien inmueble.

#### EJEMPLO 34

Se localizan donde se ubica el bien inmueble los servicios de seguridad que protegen máquinas o equipos situados en un edificio.

En el caso de la instalación de sistemas de seguridad deberá determinarse, en primer lugar, si nos encontramos ante la entrega de un bien o ante la prestación de un servicio. En el primer caso distinguiremos si la entrega o provisión del sistema de seguridad es con instalación o sin ella, pues si lo es se gravará en el lugar donde radique el bien inmueble (art. 68.Dos.2.º de la Ley del IVA), mientras que si la instalación del sistema es independiente de la venta estaremos ante una entrega a la que aplicaremos las reglas generales sobre localización previstas en el artículo 68.Uno y Dos.1.º de la Ley del IVA.

Si la instalación se suministra como un servicio independiente de la provisión del sistema de seguridad puede estar comprendido en la letra m) del apartado 2 del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, esto es, cuando se trate de la instalación o montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles, lo que ocurrirá cuando el sistema de seguridad forma parte integrante de un edificio o construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos (lo que encuentra acomodo en la letra c) del art. 13 ter); o bien cuando el sistema de seguridad se haya instalado de forma permanente en un edificio o construcción y no pueda trasladarse sin destruir o alterar el mismo (se encuadra en la letra d) del art. 13 ter).

#### EJEMPLO 35

Si el sistema de seguridad se instala en el local de una entidad bancaria en la que se almacenan objetos de valor o en un centro penitenciario, el supuesto se enmarca en la letra c) del artículo 13 ter.

.../...

.../...

En caso de que el sistema de seguridad se instale en apartamentos u oficinas, se comprendería en la letra d) del artículo 13 ter.

Indudablemente los trabajos de instalación del sistema de seguridad que hacen que este pase a formar parte del bien inmueble se consideran vinculados a bienes inmuebles, tributando donde radiquen estos.

*Letra C).* La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.

Dada la dicción utilizada por el legislador, quedan comprendidos en esta letra todo tipo de obras, no solo los de construcción de nuevos edificios, también las de conversión, rehabilitación o reconstrucción, ampliación, demolición total o parcial, etc.

Se aplicará la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º tanto a los servicios prestados por el contratista al promotor de la obra, como los de los distintos subcontratistas al contratista principal y los de todos los participantes en la cadena de subcontrataciones (en este sentido se pronuncia la DGT en Consulta 2016/2000, de 7 de noviembre [NFC011921]).

### EJEMPLO 36

Resulta de aplicación esta norma de conflicto a la construcción de piscinas (Consulta V0011/2003, de 29 de enero [NFC017403]) y, esencialmente, a las obras de albañilería, cualquiera que sea el lugar donde radique el destinatario (Consultas 733/2004, de 24 de marzo [NFC019442], y 150/1997, de 30 de enero [NFC006136]).

También al concurso convocado por un ayuntamiento para la renovación de una plaza pública, siendo el lugar de realización aquel donde radique la plaza (DGT Consulta V1606/2005, de 26 de julio [NFC021406]).

Las ejecuciones de obra realizadas en embajadas españolas en el extranjero se localizarán allí donde se ubique el edificio consular (DGT Consulta de 26 de enero de 1993 [NFC001237]); al igual que cualquier trabajo de albañilería y pequeños trabajos de construcción sobre edificios (DGT Consulta V2262/2015, de 17 de julio [NFC055769]).

La cuestión que plantea más incertidumbre es si la contratación o cesión de personal con destino a la ejecución de obras de construcción es una prestación de servicios vinculada al bien inmueble.

Nuestro legislador nacional parece haberle dado el mismo tratamiento que a la ejecución de obra cuando en el artículo 84.Uno.2.º, letra f), lo equipara a la ejecución de obra de urbanización, construcción o rehabilitación a efectos de aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo.

Sin embargo debe distinguirse, como hace la Comisión en sus notas explicativas, en función de si estamos ante un servicio de cesión neta del personal o bien el prestador del servicio asume también la dirección de equipo de personas en la ejecución de la obra para la que se cede el personal, de forma que se dé un tratamiento equivalente a toda cesión de equipos, materiales o personales. Respecto de los primeros, en el artículo 31 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 se establece que estarán vinculados a un bien inmueble en la medida en que el proveedor que cede los equipos (grúas, etc.) asuma la responsabilidad en la ejecución de la obra utilizando estos medios.

Este mismo criterio debe considerarse respecto de la cesión de personal: solo en la medida en que el prestador del servicio ceda el personal asumiendo la responsabilidad de la ejecución de obra llevada a cabo por el personal que se cede podremos concluir que estamos ante un servicio vinculado con un bien inmueble. En otro caso aplicaremos la regla general prevista en el artículo 69.Uno de la Ley del IVA.

*Letra D).* La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.

Por terreno hemos de comprender tanto el situado por encima como por debajo del nivel del mar (art. 13 ter, letra b), y en este sentido se había pronunciado ya el TJUE en la Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN (NFJ025247).

### EJEMPLO 37

La instalación de un cable tendido sobre el fondo marino se somete al mismo tratamiento fiscal que una instalación sobre bienes inmuebles.

Está comprendida en esta norma de conflicto la instalación de estructuras metálicas de soportes publicitarios (DGT Consulta 598/2003, de 5 de mayo [NFC017688]); o la ejecución y montaje de parques solares (Consulta V0027/2010, de 18 de enero [NFC037150]).

Se comprenden en esta letra tanto los servicios de construcción de estructuras permanentes como los de obras de construcción demolición que afectan a estructuras permanentes ya existentes.

La lista que da el legislador en esta letra no es cerrada o exhaustiva, pues queda comprendido cualquier otro servicio análogo o similar.

Quedan vinculados también a bienes inmuebles las ejecuciones de obra consistentes en el mantenimiento, reforma o reparación de las estructuras, si bien encuadradas en la letra l) que se examina posteriormente.

### EJEMPLO 38

Quedan comprendidos en esta letra también los servicios consistentes en ejecución de obras de construcción o instalación de sistemas de calefacción o refrigeración.

Ahora bien, hemos de distinguir la construcción o instalación de estas estructuras y la utilización de las mismas o suministro o transporte de los bienes o energía a través de estas infraestructuras. En este último caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Uno de la Ley del IVA, estaremos ante entregas de bienes, no considerándose por tanto vinculadas con bienes inmuebles. Aun en el caso de que el uso o transporte fuese considerado como servicio, tampoco quedaría vinculado a un bien inmueble, pues se encuadra en los servicios de transporte.

*Letra E).* La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.

Al comenzar la dicción de esta letra con los términos «la labor del suelo», quedan comprendidos todos los servicios referidos a labores en los terrenos preparatorios o distintos de los de construcción, rehabilitación o demolición de edificios o estructuras permanentes.

### EJEMPLO 39

Se incluyen en esta letra los trabajos de nivelado del terreno antes del comienzo de las obras de construcción; los de jardinería paisajística en un terreno una vez concluidas las obras de edificios o estructuras, etc.

.../...

.../...

También los trabajos de excavación de un campo de golf (DGT Consulta V2678/2013, de 6 de septiembre [NFC048977]) o de mantenimiento de jardinería (DGT Consulta V1049/2012, de 16 de mayo [NFC044422]).

Se aplicará también esta norma de conflicto a los servicios de recolección, preparación de suelos y similares (DGT Consulta 180/2003, de 12 de febrero); y a los servicios de jardinería (DGT Consulta V1049/2012, de 16 de mayo [NFC044422]).

El TEAC, en Resolución de 19 de julio de 2011 (R. G. 4344/2009 [NFJ043964]), ha mantenido que se considera aplicable esta regla respecto de los servicios de fumigación y seguimiento de bancos de peces.

Considerando los términos anteriores, el legislador a título no exhaustivo alude a que comprende también todas las labores y actividades agrícolas, referidas a los servicios que tienen por objeto cultivar tierras o preparar el suelo para los cultivos.

Ahora bien teniendo en cuenta la amplitud de las tareas o actividades agrícolas debe delimitarse las que quedan comprendidas en esta letra y aplicar la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Solo aquellas actividades vinculadas suficientemente al terreno quedarán comprendidas en el ámbito objetivo de esta regla, y para ello se requiere que la actividad se refiera o afecte a labores del suelo.

#### EJEMPLO 40

Quedan comprendidas en esta letra las labores de roturación, recolección, limpieza de terrenos, tala de árboles, etc.

No quedan comprendidas la concesión de licencias de caza o coto de caza, la cría de ganado, la manipulación, transformación, envasado, etiquetado y transporte de los cultivos después de la cosecha o de los árboles una vez talados.

*Letra F*). La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.

Estamos ante servicios técnicos realizados por expertos y, al igual que los de tasación que seguidamente se expondrán, están vinculados a bienes inmuebles cuando se refieran a los mis-

mos. Se separan en dos letras distintas a fin de aclarar que pueden prestarse de forma conjunta o separada pero que, en cualquier caso, resultan vinculados a un bien inmueble.

En general, suponen una evaluación técnica del estado físico o integridad de un bien inmueble determinado, de sus elementos estructurales o equipos, siendo preciso en algunos casos la visita física al inmueble, aun cuando esta última no es un elemento imprescindible para estimar que quedan vinculados al bien inmueble.

#### EJEMPLO 41

Se comprenden en esta letra los servicios de evaluación del riesgo y la integridad prestados a las compañías de seguros por especialistas a fin de ayudar a determinar las condiciones de un contrato de seguro para un edificio, o para la ejecución de una obra de construcción o infraestructura.

También se comprenden las evaluaciones antisísmicas, la vigilancia del lecho marino, la evaluación de un terreno con el fin de concretar si resulta adecuado para la construcción, la evaluación de la eficiencia energética, la evaluación de la documentación relacionada con la seguridad y con el cumplimiento de otras obligaciones relacionadas con la seguridad, la salud o el medio ambiente.

Para la DGT (Consulta V2835/2013, de 23 de septiembre [NFC049104]) el peritaje, evaluación y tasación de siniestros en bienes inmuebles queda sujeta a esta norma de conflicto.

*Letra G).* La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.

Se comprenden en esta letra los servicios de tasación cualquiera que sea su finalidad o propósito, y la lista que se da no es exhaustiva, sino a título ejemplarizante. El método utilizado para llevar a cabo la tasación (comparación directa, del valor del capital, el método residual, etc.) no inciden en la determinación del lugar de realización de la prestación.

Debe tenerse en cuenta que pueden quedar comprendidos dentro de un paquete de servicios, por lo que debería entonces procederse en la forma que se expuso respecto de estos paquetes, esto es, caso por caso, como señala el TJUE en la Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service (NFJ027402), y de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480).

#### EJEMPLO 42

Se comprenden en esta letra los servicios de tasación para determinar el valor de mercado de uno o varios bienes inmuebles, cualquiera que sea el motivo, privado, empresarial, jurídico o administrativo, como en el caso de compra, venta, aseguramiento o pago de impuestos, resolución de litigios relacionados con la integridad, la conformidad o los daños producidos en un bien inmueble.

Se incluirán asimismo los servicios de peritaje, evaluación y tasación de siniestros en bienes inmuebles o los informes sobre los daños ocasionados por incendios producidos en bienes inmuebles (DGT Consultas V1403/2013, de 23 de abril [NFC047711], y V2835/2013, de 23 de septiembre [NFC049104]).

Se cuestiona si los servicios de diligencia debida se encuadran dentro de esta letra. Se trata de servicios de investigación y análisis de la situación de una empresa u organización previa a una transacción comercial, con destino a determinar una relación de hechos significativos a fin de identificar posibles riesgos y permitir una mejor valoración de los activos de la empresa (a efectos fiscales, técnicos o medioambientales, por ejemplo). Por ello, pueden o no estar relacionados con bienes inmuebles y ser prestados por profesionales de distintos sectores (ingeniería, auditoría, etc.). En el caso de que los activos inmobiliarios formen parte de un servicio complejo, deberá determinarse cuál es el elemento predominante de la prestación, y en caso de ser los bienes inmuebles se considerarán vinculados a los mismos.

*Letra H).* El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.

No cabe duda de que los servicios consistentes en arrendamientos de bienes inmuebles tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble, y así lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V1663/2016, de 15 de abril [NFC060706] (en relación con el arrendamiento de una nave industrial).

Como señala el TJUE, la Directiva IVA no da una noción de arrendamiento de bienes inmuebles, con o sin opción de compra, siendo un concepto utilizado tanto para la determinación del hecho imponible, como para las exenciones y las reglas relativas al lugar de realización de la operación.

Respecto del arrendamiento con opción de compra, queda claro que solo aplicaremos esta letra y, por tanto, la regla del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA en la medida en que constituya una prestación de servicios, ya que si es considerada una entrega de bienes aplicaremos la regla de localización prevista en el artículo 68.Dos.3.º de la Ley del IVA.

Para el TJUE (entre otras, Sentencias de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P. [NFJ026441], y de 16 de diciembre de 2010, asunto C-270/09, MacDonald Resorts [NFJ041088]), el arrendamiento o alquiler, con o sin opción de compra, consiste en la concesión a la parte, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, del derecho a ocupar una propiedad como si esta persona fuera el propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.

Esta definición de arrendamiento puede ocasionar dudas en relación con algún supuesto en el que no se cumpla alguna de las condiciones fijadas por el TJUE. Ello no supone obstáculo para aplicar la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, siempre y cuando se cumplan las condiciones generales previstas en el apartado 1 del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

#### EJEMPLO 43

Quedan incluidos en esta norma de conflicto los servicios de alquiler de puntos de amarre (DGT Consulta V3598/2013, de 12 de diciembre); el alquiler de naves industriales o de edificios y parte de los mismos (DGT Consultas V1810/2011, de 14 de julio [NFC042153]; y Resolución del TEAC de 12 de septiembre de 2007, R. G. 298/2005 [NFJ027945]).

Quedan excluidos de esta letra los servicios de publicidad, que se examinarán posteriormente.

Dentro de esta letra se plantea en qué medida quedan englobados los servicios de almacenamiento. De los términos del precepto se requiere que el almacenamiento de mercancías queda incluido cuando al mismo se asigna una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente; quedando excluido, de acuerdo con la letra b) del apartado 3 del artículo 31 bis, el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.

Se requieren por ello dos elementos para que el servicio quede comprendido en la letra H) que se examina: el acceso a las mercancías almacenadas y el carácter esencial y central de los bienes inmuebles en el servicio prestado.

De esta forma, el espacio de almacenamiento de las mercancías debe estar identificado, y es conocido por el destinatario, estando asignado exclusivamente a las necesidades del cliente durante la vigencia del contrato de almacenamiento (aun cuando solo pueda acceder a esta zona en determinados momentos o en determinadas condiciones).

Respecto al carácter esencial y central, se trata de un elemento que ha sido precisado por el TJUE. En Sentencia de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149), parte de considerar que una prestación de almacenamiento úni-

camente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) cuando se conceda al beneficiario de la prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado. Si los beneficiarios del servicio de almacenamiento no tienen ningún derecho de acceso a la parte del inmueble en que esté almacenada su mercancía o el bien inmueble en el que esta se almacena no constituye un elemento central o indispensable del servicio, este puede quedar fuera del ámbito de aplicación de la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

La mayor problemática surge en los supuestos de servicios complejos de almacenamiento, que comprenden varias prestaciones. Para ello deberemos concretar si estamos ante una única prestación o varias y en caso de estar ante una prestación única en qué medida el almacenamiento de las mercancías vinculado a un bien inmueble constituye la prestación principal. El TJUE, en la sentencia anteriormente citada, lleva a cabo un examen de esta problemática, pudiendo concluirse: si el servicio de almacenamiento de mercancías se presta junto con otros servicios tan estrechamente ligados al almacenamiento que objetivamente forman un servicio único e indivisible, cuyo desglose resultaría artificial, siendo en todo caso el almacenamiento el servicio principal y el único que demanda el destinatario, estaríamos ante un servicio vinculado a un bien inmueble. Lo mismo ocurre si se presta el servicio de almacenamiento junto con otros servicios meramente accesorios que no constituyen para el cliente un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar mejor del almacenamiento.

#### EJEMPLO 44

La prestación de un servicio complejo de almacenamiento consistente en la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje, su entrega y su carga y descarga únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA si el almacenamiento constituye la prestación principal de una operación única y si se concede a los beneficiarios de esta prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado.

*Letra I).* La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.

La delimitación de estos servicios se realiza por el legislador de la UE de manera muy amplia, de forma que el tipo o lugar de alojamiento no incide o es irrelevante en la calificación del servicio, siendo el elemento principal que el bien inmueble se utilice para fines de alojamiento. Puede decirse por ello que cualquier servicio de alojamiento sujeto al IVA está relacionado con un bien inmueble, con independencia del tipo de alojamiento.

**EJEMPLO 45**

Quedan comprendidos en esta letra el alojamiento en una habitación de hotel, en un apartamento, en un bungalow, en un *camping*, en una casa en un árbol, en una yurta, etc.

Quedan excluidos de la regla de localización y, por tanto, no se encuentran vinculados con bienes inmuebles los servicios de intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero (letra d) del apartado 3 del art. 31 bis).

En cuanto a los derechos de aprovechamiento por turnos, de forma expresa el legislador, en la letra i) del apartado 2, considera que está vinculado a bienes inmuebles el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares. Ello, en consonancia con cuanto había señalado el TJUE en las Sentencias de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724), y de 16 de diciembre de 2010, asunto C-270/09, MacDonald Resorts (NFJ041088). En la práctica los titulares de los derechos son miembros de un grupo o de una asociación, no poniéndose en contacto directo entre ellos, sino con el grupo o asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus miembros a cambio de una contrapartida. Este servicio de facilitar, organizar o posibilitar el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno (tanto en el marco de programas tradicionales de tiempo compartido como bajo regímenes de multipropiedad por puntos) es el que se consume en el lugar en que radique el bien inmueble cuyos derechos de aprovechamiento por turno se intercambian (en este mismo sentido se pronuncia el TEAC en Resolución de 24 de abril de 2012, R. G. 65/2010 [NFJ046866]).

En cuanto a la intermediación en estos servicios de aprovechamiento por turnos solo quedarán comprendidos, al igual que para el resto de alojamientos antes examinados si el intermediario actúa en nombre propio, quedando excluidos si actúa en nombre y por cuenta de otra persona.

*Letra J).* La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.

A través de los servicios comprendidos en esta letra se completa el ámbito objetivo previsto en las letras h) e i) anteriores, con el fin de garantizar el trato fiscal coherente del uso de inmuebles: quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de concesión a un cliente de un derecho de utilización de un bien inmueble en virtud de diversos tipos de condiciones contractuales (los recogidos en las tres letras).

Esta letra j) es una cláusula residual de las dos anteriores y, por ello, más amplia, comprendiendo los servicios que cita a título de ejemplo y cualquier otra concesión o transmisión similar de derechos de uso parcial o íntegro de un bien inmueble que no figure de manera expresa en las letras h) e i) anteriores.

En cualquier caso la condición que se requiere es la existencia de una vinculación suficientemente directa, lo que también puede ocurrir cuando el servicio se contrata bajo la forma de un bono, y en este caso el lugar de entrega del bono es el de la prestación subyacente, de forma que si esta prestación subyacente está vinculada suficientemente con un bien inmueble, la venta del bono tributará en el lugar donde radique el bien inmueble, lo que ocurre por ejemplo con el pago de peajes en autopistas y las infraestructuras de transporte a ellas vinculadas.

Surge, al igual que en otros servicios vinculados con bienes inmuebles, la problemática de la prestación en paquetes de servicios, cuya resolución a efectos de determinar el lugar de realización se ha comentado en puntos anteriores, y deberemos tener en cuenta ahora las mismas consideraciones.

#### EJEMPLO 46

Se consideran vinculados suficientemente con bienes inmuebles:

1. Los servicios de amarre, anclaje, acoplamiento, prestación de servicios de atraque (así lo pone de manifiesto el TJUE en Sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadhavn [NFJ019131]) en puertos y aeropuertos (lo mismo señala la DGT en Consulta V3592/2013, de 12 de diciembre [NFC049921], respecto del alquiler de puntos de amarre).
2. Los servicios consistentes en la utilización de vías de peaje (DGT Consulta V1078/2006, de 8 de junio [NFC022760]).
3. La venta de *green fees* o derechos de utilización de un campo de golf, tanto a los miembros del club –cuota anual– como a otros jugadores –cuota de acceso– (DGT Consulta V0335/2016, de 27 de enero [NFC057879]). También en el caso de que se vendan a empresarios, generalmente turoperadores que se encuentran establecidos en otros países comunitarios o no. Cuando el empresario revendedor actúe en nombre propio, la operación constituirá igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles. No obstante, si el empresario o profesional actúa en nombre ajeno, actuando como un mero comisionista, será necesario determinar si este servicio de mediación constituye igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles. Así, la mediación en la prestación de servicios de derecho de uso de un campo de golf cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles. Por último, la mediación en nombre ajeno de los referidos derechos de acceso a campos de golf, cuando el cliente no sea un empresa-

.../...

.../...

rio o profesional actuando como tal, también estarán sujetos al IVA cuando el campo se encuentre situado en el territorio de aplicación del impuesto, al tratarse de intermediación sobre una operación que es un servicio relacionado con bienes inmuebles.

- 4 La cesión de salas de reuniones (DGT Consulta V0888/2012, de 25 de abril [NFC044346]); sin perjuicio de lo que se expone en el ejemplo posterior.

Algunas cuestiones relacionadas con esta letra son las siguientes:

- En caso de alquiler de oficinas compartidas resulta indudable que si la utilización de la totalidad o de parte del bien inmueble, el espacio de la oficina, constituye el elemento central y esencial del contrato, el servicio tendrá una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble. Ahora bien, si el contrato comprende diferentes elementos o servicios, deberán tenerse en cuenta los criterios ya expuestos sobre paquetes de servicios.

#### EJEMPLO 47

Es el caso de que el servicio comprenda no solo la utilización total o parcial de una oficina, sino también la cesión de mesas y mobiliario y una amplia gama de servicios, desde el uso de teléfono y ordenadores, fotocopiadoras e impresoras, hasta cocinas y salas de reuniones, etc., pueden facturarse juntos como un único paquete de servicios o pueden dar lugar a facturas separadas por el alquiler de la oficina y por la prestación de los servicios adicionales. En el primer caso, resultará lógico considerar que el alquiler del espacio es fundamental y por ello es el servicio principal que atrae al resto como accesorios, pero no tiene por qué ser así en todos los casos, debiendo examinarse cada supuesto en concreto.

- También se aplica esta letra a la cesión de determinados bienes que, si bien por su naturaleza no tienen la consideración de bien inmueble, si lo tienen por su destino o utilización. Así, en el caso de casas flotantes, como ha puesto de manifiesto el TJUE (Sentencia de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichenich [NFJ049273]), exigiendo unas condiciones específicas: que permanezca fijada al margen y al lecho del río mediante algún elemento de sujeción que no pueda retirarse con facilidad, permanece en una ubicación delimitada del río y se utiliza exclusivamente para la explotación permanente de una actividad fija en dicho lugar.

Si la casa flotante carece de medios de autopropulsión y solo puede desplazarse utilizando otros medios, como buques remolcadores o grúas, la cesión de su uso quedaría comprendida en esta letra también.

#### EJEMPLO 48

Son servicios vinculados suficientemente a un bien inmueble (DGT Consulta V0270/2014, de 4 de febrero [NFC050497]) la cesión o arrendamiento de un rendimiento de un árbol por una sociedad mercantil, cobrando una cantidad total inicial para el mantenimiento del árbol y teniendo el cesionario o arrendatario el derecho al 50 % del resultado de las ventas de trufas obtenidas del árbol durante el periodo de arrendamiento.

*Letra K).* El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqueté.

El ámbito objetivo de aplicación de esta letra queda limitado a los edificios o parte de los mismos. Si nos planteamos otro tipo de bien inmueble, al margen de los que se examinan en la letra l), deberemos comprobar si los servicios cumplen las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 31 para concretar si tienen o no una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble.

En cuanto a la naturaleza de los servicios comprendidos en esta letra es amplio, dado que alude al mantenimiento, renovación o reparación por lo que además de los ejemplos que se citan en el propio texto se incluirá cualquier otro comprendido en estos términos.

#### EJEMPLO 49

Se encuadran en esta letra tanto las obras de renovación de gran envergadura como los servicios de reparación o de mantenimiento de alcance más limitado. También comprende la limpieza interior y exterior de un edificio y, por ello, quedan incluidos los servicios de limpieza interior de oficinas, etc.

Para la DGT (Consulta V1536/2013, de 7 de mayo [NFC047797]), tienen vinculación suficientemente directa con un bien inmueble los servicios de limpieza interior de escuelas y centros docentes públicos o privados.

*Letra L).* El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.

Si en la letra anterior se hacía referencia a los edificios, en esta se alude a las estructuras permanentes, comprendiendo cualquier tipo, no solo las citadas en el precepto, que lo son a título de ejemplo. Se trata de infraestructuras y también de instalaciones necesarias para suministrar bienes y servicios (el transporte, electricidad, calefacción, agua, comunicaciones, etc.), que pueden estar tanto sobre el suelo como en el subsuelo.

#### **EJEMPLO 50**

Se comprenden en esta letra los servicios de sustitución de una red de cable de instalación subterránea; o la reparación de tuberías de suministro o de evacuación de aguas, etc.

Resulta de aplicación la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º a los servicios de limpieza de instalaciones industriales (DGT Consulta V0133/2003, de 25 de noviembre [NFC018893]).

*Letra M).* La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.

Al examinar el concepto de bien inmueble dado por el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, se señaló que se consideran bienes inmuebles determinados bienes muebles instalados a partir del momento de su instalación o montaje (se trataba de dos supuestos: 1) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos; y 2) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción).

Con esta letra m) se aclara así que la instalación o montaje de estos bienes se consideran servicios vinculados suficientemente a bienes inmuebles, completándose con lo dispuesto en la letra n).

Abarca esta letra todos los servicios de instalación y montaje realizados en el lugar en que vaya a quedar instalado o montado el elemento, equipo o máquina, quedando excluidos aquellos servicios que se efectúan antes de la entrega o instalación, ni al transporte. Esto es, todos los servicios realizados sobre el elemento, máquina o equipo en una jurisdicción distinta de aquella en la que está ubicado el inmueble, antes de su instalación o montaje, se consideran no relacionados con bienes inmuebles.

### EJEMPLO 51

Según la DGT, los siguientes servicios están suficientemente relacionados con un bien inmueble:

1. Instalación de sistemas de protección contra incendios, megafonía, telefonía, TV, redes de cables, sistemas de seguridad (Consulta V1289/2011, de 23 de mayo [NFC041476]); instalación eléctrica en un inmueble (Consulta V1805/2011, de 12 de julio [NFC042144]); instalación de circuito cerrado de televisión en planta fotovoltaica (Consulta V1397/2013, de 23 de abril [NFC047665]); instalación de fontanería (Consulta V2949/2014, de 3 de noviembre [NFC053088]); instalación de sistema de seguridad en un edificio (Consulta V0142/2015, de 19 de enero [NFC053850]) e instalación y mantenimiento posterior de todos los elementos y conexiones necesarios de un sistema integrado de telecomunicaciones (Consulta V1565/2015, de 25 de mayo [NFC055368]).
2. Las prestaciones de servicios consistentes en la ejecución y montaje de parques solares (DGT Consulta V0271/2012, de 8 de febrero [NFC043708]).

Su delimitación negativa se establece en la letra f) del apartado 3, al señalar que no quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de instalación o montaje de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.

*Letra N).* El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.

La letra anterior comprendía los servicios de instalación o montaje, y ahora en la letra n) se alude a los servicios de mantenimiento, reparación, inspección y supervisión de las máquinas, equipos o elementos que se consideran bienes inmuebles. Una vez que los equipos están instalados pasan a ser bienes inmuebles y, por ello, los servicios que sobre los mismos se prestan tendrán relación o quedan vinculados con bienes inmuebles. En la medida en que estos trabajos de reparación o mantenimiento de instalaciones se realicen sobre equipos que forman parte integral del bien inmueble, concluiremos que existe una relación lo suficientemente directa entre la prestación de tales servicios y los bienes inmuebles.

Se incluirán los servicios delimitados en la letra, cualquiera que sea el método técnico utilizado, bien mediante presencia física o a distancia. Debe tenerse en cuenta que pueden ser prestados en determinadas ocasiones a distancia, lo que no incide en la calificación del servicio y el lugar de prestación, quedando vinculados al bien inmueble.

**EJEMPLO 52**

1. La reparación de la domótica o sistemas de automatización de un edificio a distancia, por un prestador de servicios quedan comprendidos en esta letra.
2. Los servicios de mantenimiento a efectuar sobre unas instalaciones de telecomunicaciones situadas en un inmueble son servicios relacionados con bienes inmuebles (DGT Consulta V1565/2015, de 25 de mayo [NFC055368]).
3. Según la DGT, las labores de limpieza y mantenimiento de equipos frigoríficos instalados en el local de un supermercado se encuentran vinculados con un bien inmueble (Consulta V3094/2015, de 14 de octubre [NFC056867]). Debe entenderse que ello es así cuando los equipos frigoríficos hayan pasado a tener la consideración de bienes inmuebles, en el sentido que se ha expuesto al examinar el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.
4. Los servicios de reparación, mantenimiento e inspección de unas instalaciones fijas en una petroquímica tienen la consideración de servicios de carácter técnico relacionados con el bien inmueble en el sentido de lo previsto en el artículo 70.Uno.1.º (DGT Consulta V1055/2012, de 17 de mayo [NFC044428]).

*Letra O).* La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.

Por gestión inmobiliaria hemos de entender los servicios administrativos prestados para garantizar el buen funcionamiento, mantenimiento y utilización de los bienes inmuebles. Aunque se alude al propietario o por cuenta de este último, no cabe duda de que quedan incluidos aquellos servicios explotados en nombre del arrendatario o del inquilino, pues están vinculados al bien inmueble, si no es por esta letra, por los criterios generales del apartado 1.

**EJEMPLO 53**

Quedarán incluidos en esta letra los servicios consistentes en coordinar la supervisión, la limpieza y el mantenimiento de los inmuebles, el cobro de alquileres, el mantenimiento de registros y la gestión de pagos derivados de los gastos corrientes, la publicidad de los

.../...

.../...

inmuebles, la ejecución de los contratos de arrendamiento, la toma de contacto para la mitigación y resolución de conflictos entre el propietario de un inmueble y los arrendatarios o los proveedores de servicios, etc.

La problemática en relación con esta letra surge en la gestión de carteras de inversiones inmobiliarias. De manera expresa se dispone en la letra o) que se incluye la gestión inmobiliaria, «distinta de la cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g)», y en este último se indica que no quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias. Dada la naturaleza financiera de estos servicios (puesta de manifiesto por el TJUE en Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-44/11, Deutsche Bank AG [NFJ047879]), el legislador de la UE quiere excluir esta actividad de los servicios vinculados a bienes inmuebles.

Debe distinguirse por ello entre la gestión inmobiliaria y la gestión de cartera, de forma que esta última, aunque contenga bienes inmuebles, queda excluida de los servicios vinculados a bienes inmuebles, dado que la gestión de cartera se ocupa esencialmente en los intereses financieros del cliente siendo su finalidad aumentar el valor de la cartera, sin ocuparse de la gestión diaria del inmueble, cualquiera que sea el número de inmuebles comprendidos en la cartera.

De la dicción y los principios que inspiran la regla de localización de servicios vinculados a bienes inmuebles puede extraerse que la diferencia básica entre la gestión inmobiliaria y la de cartera se encuentra en la utilización que se haga de los bienes inmuebles. Estos pueden constituir una inversión de forma análoga a los valores, oro, etc., y cuando se compran con fines de inversión, los servicios de gestión relacionados con dichas operaciones, incluso los de gestión de activos prestados durante el periodo de tenencia, deben considerarse servicios de gestión de cartera no relacionados con bienes inmuebles.

Por ello, para delimitar si estamos ante un tipo de servicio o de otro, deberá examinarse si el prestador realiza o no un servicio de inversión al cliente. En general los prestadores de ambos tipos de servicios (agentes inmobiliarios y fondos de inversión inmobiliarios) suelen presentar un modelo de negocio bien distinto, lo que puede ayudar también a delimitar cuando nos encontramos ante la gestión inmobiliaria y la gestión de cartera.

#### EJEMPLO 54

Se aplica la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA a los servicios de preparación de presupuestos, gestión de alquileres, asesoramiento sobre las inversiones

.../...

.../...

realizadas, elaboración de informes de desarrollo de los proyectos o la elaboración de campañas de publicidad que se lleven a cabo en relación con dichas inversiones (DGT Consulta V2352/2005, de 23 de noviembre [NFC021636]). Debe tenerse en cuenta que se tratará de servicios no relacionados con carteras de inversiones.

*Letra P).* La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).

El legislador se refiere con esta letra a la intermediación en determinados negocios jurídicos, los que se citan. La primera consideración a realizar es que encontrándonos ante conceptos autónomos de derecho comunitario no puede acudir al ordenamiento jurídico privado interno para delimitar la noción de intermediación.

Aun cuando el artículo 47 de la Directiva IVA se refiere a los servicios de expertos y agentes inmobiliarios, la intermediación a la que se alude en esta letra p) no debe limitarse a la realizada por estos profesionales, pudiendo comprender la realizada por otras personas físicas o jurídicas, pues la nota determinante es el tipo de prestaciones efectivamente realizadas por el intermediario y no su profesión u oficio habitual.

De la redacción del precepto puede concluirse:

- Comprende no solo la intermediación en la venta o el arrendamiento de bienes inmuebles, sino también la intermediación en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles, estén o no asimilados a bienes corporales (como sucede en nuestra norma interna, que habitualmente se consideran prestaciones de servicios).
- Dentro del ámbito objetivo de esta letra p) no quedan incluidos:
  - La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
  - La intermediación en la venta, el establecimiento o la transmisión de acciones o participaciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo,

para la que se aplican las reglas de localización contempladas en los artículos 69.Uno y 70.Uno.6.º de la Ley del IVA (arts. 44 y 45 de la Directiva IVA), esto es, en el caso de que el destinatario sea otro empresario o profesional (B2B) se localizará en sede del destinatario, y si este es un consumidor (B2C), será el lugar en el que se grava la operación subyacente. Debe advertirse que si el intermediario actúa en nombre propio no se le considera a estos efectos como intermediario, sino como un proveedor de los servicios.

- Están integrados en esta letra los servicios de intermediación que cita aun cuando finalmente no se produzca el negocio jurídico (la venta, el arrendamiento, etc.).
- Nuevamente en este tipo de servicios suele ser habitual que el prestador incluya también otros servicios, configurando así un paquete de servicios. Deberemos estar al caso concreto, como se ha expuesto repetidamente: si consta de varios elementos que se consideran una única prestación, se identificará la que tiene carácter principal, y si la intermediación en la venta, arrendamiento o establecimiento de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales es la principal, el servicio quedará comprendido en esta letra p), estando vinculado con un bien inmueble. Fuera de este supuesto, si estamos ante servicios independientes, deberá determinarse la tributación de cada uno de ellos de forma individual.

### EJEMPLO 55

1. Cuando un intermediario en la venta de un bien inmueble se compromete con su cliente a realizar las gestiones necesarias para llevar a buen término la venta, como son la búsqueda de notario, inscripción de la escritura de compraventa en el registro de la propiedad, etc., estaremos ante un servicio complejo, en el que deberá determinarse si el servicio de intermediación tiene el carácter de principal y los demás son accesorios, o bien si tienen naturaleza independiente, para lo que deberá acudirse a las circunstancias concretas de cada caso, si bien, en principio, puede apuntarse la independencia de los distintos elementos o servicios que comprende el negocio.
2. Señala la DGT en Consulta V0829/2016, de 2 de marzo (NFC058685), que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del IVA, de servicio relacionado con bienes inmuebles. Por el contrario, la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento, cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente y siempre que se trate de mediación en servicios de alojamiento hotelero o equivalentes, no constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles, sin perjuicio de que la operación sobre la que se realiza la mediación si lo sea.

.../...

.../...

Ello será así, aun cuando esta intermediación se realice a través de páginas web. Por lo que se refiere a los servicios recibidos por parte de la entidad intermediaria, consistentes en servicios de localización y de fotografía de inmuebles, no pueden entenderse como servicios suficientemente vinculados con un bien inmueble a efectos de lo previsto en el artículo 70.Uno.1.º, por lo que se aplicará la regla general del artículo 69.Uno.1.º (DGT Consulta V0654/2016, de 17 de febrero [NFC058539]).

*Letra Q).* Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

La nota esencial para que los servicios realizados por abogados y otros proveedores de servicios jurídicos queden comprendidos en esta letra es la de la vinculación suficientemente directa con un bien inmueble concreto y definido, siendo irrelevante la presentación *in situ* para prestar el servicio. Aunque ello resulte obvio, dado que es la nota que preside la regla de localización que se examina, se apunta en tanto la amplitud de los servicios que pueden prestar en el ámbito jurídico relacionados con bienes inmuebles es muy extensa (así se deduce de la jurisprudencia del TJUE, como son las Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger Rudi [NFJ023343], y de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]); pero en principio los únicos servicios que quedan integrados en esta letra serán los relacionados con los tres puntos que se citan en la letra q):

- La transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles.
- El establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales). Los términos en que queda recogido este supuesto se encaminan a englobar diferentes conceptos de derechos de propiedad aplicados en los diferentes Estados miembros. Recordemos que el artículo 15.2 de la Directiva IVA permite que los Estados miembros puedan ampliar el concepto de bienes corporal a determinados derechos sobre bienes inmuebles, a los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles y a las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute íntegro o parcial de un inmueble. En el caso del legislador español la constitución de derechos sobre bienes inmuebles se configura como prestación de servicios a excepción de las participaciones y accio-

nes cuya posesión asegure la atribución de la propiedad, recogida en el artículo 8.Dos.8.º como entrega de bienes.

- El establecimiento o transmisión de determinados derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales). El precepto que ahora se comenta alude a «determinados derechos sobre bienes inmuebles» o a «derechos reales sobre bienes inmuebles», con independencia de que los Estados miembros hayan hecho o no uso de las facultades atribuidas por el artículo 15.2 de la Directiva IVA, para asegurar con ello la aplicación uniforme de la regla de localización. Ahora bien, «las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de parte del mismo», no quedan incluidas en el concepto de «determinados derechos» que figura en esta letra q).

La nota común de estos tres tipos de servicios es que se refieren a la modificación jurídica de la propiedad presente o futura. De esta forma, no quedan comprendidos en esta letra aquellos servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título que se haya producido en un momento anterior o pasado, no estando relacionado en este caso con un bien inmueble, dado que el precepto alude a que el negocio dé lugar a la modificación jurídica de la propiedad.

#### EJEMPLO 56

Se aplica la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA a los siguientes servicios:

- Los servicios de asesoramiento jurídico y representación en una demanda relacionada con una finca o inmueble sito en el territorio de aplicación del impuesto, cualquiera que sea el destinatario (DGT Consulta V0006/2004, de 17 de febrero [NFC018918]).
- Los de asesoramiento legal y fiscal cuando tengan una conexión suficiente con un bien inmueble y su finalidad sea la alteración física o legal de dicho inmueble. Así, si los inmuebles constituyen el elemento central e indispensable de la operación por corresponder a la mayor parte del caudal hereditario (DGT Consulta V2297/2013, de 10 de julio [NFC048777]).
- Los de asesoramiento legal y fiscal consistentes en la realización de las gestiones y trámites encaminados a la adquisición de un bien inmueble concreto (DGT Consulta V3849/2016, de 13 de septiembre [NFC062045]).

Dado que en la letra q) se alude exclusivamente a servicios jurídicos, pero no se cita o enumera las profesiones que deben prestar estos servicios (solo a título de ejemplo se cita a los notarios), lo trascendente es el contenido del servicio, esto es, que tenga naturaleza jurídica, sin que resulte trascen-

dente o decisivo que el sujeto pasivo que la lleve a cabo pertenezca a una concreta profesión jurídica. De esta forma no pueden excluirse en principio otras profesiones distintas de notarios y abogados.

Existirá vinculación suficientemente directa incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad jurídica no se lleva a cabo, esto es, no se produce una modificación real de la situación jurídica.

En el precepto se alude a varios servicios a título de mera relación abierta de supuestos, como son los servicios notariales y la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles; aun cuando, como se ha expuesto, la gama de servicios jurídicos es mucho más amplia.

#### EJEMPLO 57

Pueden incluirse dentro de esta letra los servicios jurídicos relativos a inversiones inmobiliarias, la liquidación o recepción de una cuota de liquidación como propiedad, la elaboración de contratos de construcción, de contratos de arrendamiento con opción de compra, de partición de bienes inmuebles en caso de divorcio, etc.

Quede claro que se incluirán los servicios jurídicos consistentes en la redacción de un acuerdo (negocio de compra o venta, un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra) siempre que la conclusión del acuerdo implique el establecimiento o la transmisión de determinados derechos o derechos reales sobre los bienes inmuebles. Es preciso, por tanto, la relación con bienes inmuebles concretos.

#### EJEMPLO 58

En el supuesto de que un profesional de la abogacía elabore un contrato tipo de arrendamiento de bienes inmuebles para una sociedad mercantil propietaria de numerosos bienes inmuebles no implica que se encuadre en esta letra q) del apartado 2 del artículo 31 bis, dado que su redacción no implica el establecimiento de derechos de uso sobre un bien inmueble concreto.

Ahora bien, el hecho de que no se incluyan en esta letra debe llevarnos a examinar si quedan excluidos por aplicación del apartado 3, letra h), y en otro caso evaluar si pueden ser aplicables los criterios generales del apartado 1 del artículo 31 bis.

El precepto alude también a «modificación de la propiedad», o modificación jurídica. Los términos incluyen solo los cambios citados en el apartado 2, letra q), esto es, la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble, el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales) y el establecimiento o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales).

Quedan excluidos de esta letra los siguientes servicios:

- Aquellos que no sean específicos a la transmisión de un título de un bien inmueble, o no comprendan los tipos de modificación jurídica que se han expuesto antes.
- Ni los servicios jurídicos relacionados con la financiación de la compra de un inmueble, ni los servicios de consultoría en materia de inversiones pueden considerarse directamente vinculados con bienes inmuebles, puesto que no persiguen directamente ninguno de los tres tipos de negocios que recoge esta letra.
- En particular quedan excluidos los servicios jurídicos vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble (letra h) del apartado 3, del art. 3 bis).

Ahora bien, como se acaba de mencionar, la excepción se encuentra precisamente en las situaciones en que estos servicios estén relacionados con el acto de transmisión de la titularidad de bienes inmuebles, el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), en cuyo caso estarán integrados en la letra q) del apartado 2.

### EJEMPLO 59

No se comprenden en esta letra los servicios de asesoramiento jurídico sobre las condiciones de un contrato o en litigios relacionados con la propiedad; el asesoramiento fiscal sobre la desgravación de capital en relación con una propiedad específica; el asesoramiento jurídico sobre los impuestos aplicables en caso de transmisión de un bien inmueble; los servicios jurídicos relacionados con el otorgamiento de derechos de prenda e hipoteca; o los servicios relacionados con procedimientos de insolvencia.

Como se ha indicado, el precepto alude expresamente a los servicios prestados por notarios, debiendo hacerse referencia también a los prestados por registradores de la propiedad. Resulta indudable que aplicaremos la norma de conflicto cuando, de acuerdo con los criterios que se acaban de exponer, exista una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble. Ello nos debe llevar a poner en cuarentena la doctrina que hasta ahora había mantenido la DGT.

En relación con los servicios de intervención de los notarios en escrituras de compraventa de inmuebles, la DGT había señalado en Resolución vinculante de 3 de septiembre de 1986 (NFC005463) (BOE de 30 de septiembre de 1986), confirmada por Consulta 1232/2002, de 6 de septiembre (NFC016785), que estos servicios no se consideran análogos a los de profesionales de asesoramiento, auditoría, gabinetes de estudios, abogacía, consultores, etc., debiendo aplicarse las reglas generales de localización.

En relación con los servicios de información registral, en Consulta 1731/2004, de 20 de septiembre (NFC019951), a diferencia de los servicios anteriores, había manifestado que los servicios de información registral de los registros de la propiedad, basada en los datos obrantes en el índice informativo de fincas y derechos, son servicios que a efectos del IVA se entienden relacionados con los bienes inmuebles respecto de los que se facilita la correspondiente información registral.

Si bien esta segunda consulta se ajusta a los parámetros de los nuevos preceptos del reglamento comunitario, los servicios de los notarios tienen una incidencia clara sobre la modificación jurídica de los bienes inmuebles a los que se refiere, por lo que deberá examinarse, por tanto, si se encuadran dentro de la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º.

En Consulta V1011/2016, de 14 de marzo (NFC059302), examina la DGT los servicios prestados por los Colegios de Registradores de la Propiedad, a través de su página web, sobre extensión de «notas de localización» cuya finalidad es la investigación jurídico-económica. Señala, en primer lugar, que «un servicio por el cual el Colegio de Registradores de la Propiedad emite una nota de localización referida a un inmueble no puede ser considerado como un servicio jurídico relacionado con "la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles" tal y como exige el art. 31.bis.2.q) del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo [...], sino más bien un servicio a través del cual el solicitante pretende la obtención de información registral fehaciente de un bien inmueble. No obstante, el servicio prestado carecería de sentido si este no estuviera referido a un bien inmueble específico e identificado por el solicitante de la nota de localización pues el inmueble constituye un elemento esencial e indispensable en la emisión de la misma, cumpliéndose con ello el requisito contenido en el art. 31.bis.1 de que los servicios se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos. Por tanto, en la localización del servicio aquí analizado habrá de estarse a la regla especial contenida en el art. 70.Uno.1.º de la Ley 37/1992 y que implicará que aquel se localice en el territorio en que esté situado el bien inmueble del que se informa».

### II.3.8. Servicios incluidos. Artículo 31 ter: Suministro de equipos para la realización de trabajos en bienes inmuebles

Fuera de la lista de servicios que enumera el apartado 2 del artículo 3 bis, examinado en el epígrafe anterior, se recoge en el artículo 31 ter un supuesto concreto de servicio relacionado con bien inmueble.

Se dispone en dicho precepto que el alquiler, arrendamiento o cesión de maquinarias, equipamiento o equipos a un cliente para la ejecución de obras sobre un bien inmueble, se considerará un servicio vinculado suficientemente a un bien inmueble si el prestador asume la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. No se alude al montaje de la maquinaria o equipo, sino a la ejecución de las obras en el bien inmueble.

A continuación se establece una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario, señalándose que cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento junto con personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de esas obras, se supondrá que el prestador del equipo ha asumido la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión, y el servicio se localizará donde radique el bien inmueble, de acuerdo con la regla del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Ya se ha señalado que estamos ante una presunción *iuris tantum* y, por tanto, se añade por el legislador que la presunción podrá refutarse por el prestador por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Tanto las disposiciones contractuales como otras circunstancias objetivas proporcionarán indicaciones solventes para determinar la persona sobre la que recae la responsabilidad en la ejecución de las obras, pues esta es la nota esencial sobre la que pivota el supuesto.

#### EJEMPLO 60

1. Un empresario cede a un cliente el uso de andamiaje para la construcción, reparación o limpieza de un edificio. Si el andamio ha sido alquilado o puesto a disposición del cliente de manera simple, el servicio de cesión del andamio no puede considerarse que esté vinculado con un bien inmueble. Ahora bien, si el prestador o cedente del andamio asume la responsabilidad de la ejecución de la obra, total o parcial, especialmente si ha prestado suficiente personal para ocuparse de esta ejecución, el servicio se considerará relacionado con bienes inmuebles.
2. En el caso de una empresa de trabajo temporal dedicada a proporcionar personal, con carácter temporal, a aquellos clientes que así lo requieran y que en ocasiones cede personal a uno de sus clientes que realiza con frecuencia construcciones y obras civiles en distintos países (en ocasiones, el personal se cede a esta entidad sin mención

.../...

.../...

expresa de la localización concreta o el ámbito espacial en el que el cliente va a desarrollar su actividad), no existe una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble (DGT Consulta V0011/2016, de 5 de enero [NFC057637]).

### II.3.9. Servicios incluidos. Artículo 31 quater: Servicios de telecomunicación y análogos en establecimientos de hostelería y similares

Si bien no se hace alusión al término «bien inmueble», en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, en la subsección relativa a prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles se alude a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada (art. 31 quater, en vigor desde el 1 de enero de 2015).

Indica el legislador de la UE que a efectos de determinar el lugar de prestación de estos servicios, se considerará que se prestan en dichas ubicaciones. Y ello será así cualquiera que sea la condición o la calidad con la que actúe el cliente o destinatario, ya sea empresario o profesional o no.

Estamos ante una norma de conflicto que hace referencia directa a los servicios aludidos, en los que no existe una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles. No obstante, el legislador de la UE establece una regla de localización que tiene en cuenta la ubicación del establecimiento hotelero cuando los servicios de telecomunicación y análogos son prestados en combinación con los servicios propios de este sector hotelero, incluyéndola en el capítulo dedicado a los servicios relacionados con bienes inmuebles, dada la vis atractiva de estos establecimientos, que permite simplificar la gestión del impuesto para estas operaciones.

Como sabemos, respecto de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, a partir del 1 de enero de 2015 el lugar de prestación es aquel al que pertenece el cliente, independientemente de si los servicios se prestan a un sujeto pasivo (B2B) o a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (B2C).

Como se indican en las notas explicativas de la Comisión, referidas a estos servicios, cuando se prestan en el sector hotelero, puede ser difícil determinar la condición de un cliente y el lugar al que pertenece el cliente y por lo que se refiere al proveedor de servicios de alojamiento, existe un riesgo de responsabilidad que debe mitigarse. Con el fin de aliviar las cargas que soportan las empresas implicadas y para salvaguardar los ingresos, era necesario aclarar y dar seguridad jurídica respecto de estos servicios cuando se prestan junto con el alojamiento.

En el artículo 31 quater se da una solución práctica que aclara que, cuando se presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos junto con el alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

No obstante, esto solo se aplica cuando los servicios los preste un proveedor de servicios de alojamiento que actúe en nombre propio, junto con el alojamiento que ofrezca dicho proveedor y para que se aplique este precepto debe haber una prestación diferenciada de estos servicios en la que se exija al cliente pagar por separado.

Finalmente, en el precepto se advierte que quedan englobadas las prestaciones de servicios cuando el alojamiento se ofrezca en sectores con una función similar al hotelero, como campamentos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada.

### II.3.10. Servicios excluidos. Apartado 3 del artículo 31 bis

En el apartado 3 del artículo 31 bis se recoge una relación de supuestos respecto de los que el legislador de la UE considera que no tienen vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles.

Como se ha indicado, buena parte de los mismos vienen concretados por referencia a los supuestos incluidos en el apartado 2, a fin de concretar respecto de servicios de la misma naturaleza los que están suficientemente vinculados de aquellos que no lo están.

Al haberse ido comentando en el epígrafe anterior algunos de estos supuestos, si bien se citan todos los recogidos en el apartado 3, exclusivamente se comentarán aquellos que no han sido objeto de atención en el epígrafe anterior.

Son servicios que no cumplen los requisitos establecidos en el apartado 1 y, por tanto, no están vinculados suficientemente con bienes inmuebles:

*Letra A).* El trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado.

#### EJEMPLO 61

Sobre los trabajos o servicios de un arquitecto y profesionales similares debe tenerse en cuenta que cuando no se refieran a un inmueble, un edificio o un solar en particular, se considera que no se dirigen de forma directa a un bien inmueble y no se localizarán conforme

.../...

.../...

al artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, sino conforme al artículo 69.Uno. Es el caso de estudios previos para la realización del proyecto de reforma de concesionarios de vehículos, consistiendo dicho encargo en dibujos orientativos, elección de materiales, colores, diseño exterior, distribución de espacios, etc., para elaborar una imagen previa de los locales que sirvan en el futuro de base para la realización de los proyectos, que serán realizados por un profesional diferente (DGT Consulta V2511/2012, de 20 de diciembre [NFC046058]).

*Letra B).* El almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.

*Letra C).* La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.

*Letra D).* La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.

En este sentido se pronuncia la DGT en Consulta V0109/2016, de 15 de enero (NFC058392).

*Letra E).* El suministro de un estand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del estand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.

Quedan comprendidos en el ámbito objetivo de esta letra y, por tanto, se consideran no relacionados con bienes inmuebles los servicios que cumplan los tres siguientes requisitos acumulativos:

- El suministro de un estand.
- La prestación de uno o más servicios relacionados que no estén vinculados con bienes inmuebles.
- Los servicios relacionados deben permitir al expositor mostrar sus productos y promocionar sus servicios o productos.

La problemática que estos servicios plantean había sido examinada por el TJUE, esencialmente en las Sentencias de 9 de marzo de 2006, asunto C-114/05, Gillan Beach (NFJ021863); de 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09, Inter-Mark Group (NFJ044588).

De la redacción del precepto cabe distinguir dos situaciones: el alquiler exclusivo de bienes inmuebles, que indudablemente estará vinculado suficientemente con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 2, letra h); y el suministro de un estand junto con otros servicios relacionados que permitan al expositor mostrar sus productos, que no estará vinculado suficientemente con bienes inmuebles. No cabe duda de que en este último caso deberán examinarse las circunstancias que rodean el negocio pactado así como las cláusulas contractuales para determinar, en primer lugar, cuál es el negocio realmente querido por las partes. El precepto ayuda a precisar cuando nos encontraremos ante esta segunda hipótesis, a indicar una serie de servicios que, prestados conjuntamente con la cesión o suministro del estand, permiten concluir que nos encontramos ante un servicio distinto de la cesión o alquiler de un bien inmueble. Así entre los servicios relacionados prestados junto al suministro se encuentran el diseño del estand, el transporte y el almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad. Como nos encontramos ante una lista abierta, no exhaustiva, pueden considerarse otro tipo de servicios que estén relacionados también con el suministro del estand.

La existencia de un único contrato o de contratos separados no debería en principio modificar la conclusión anterior, siempre que del conjunto de elementos que se prestan al expositor se deduzca claramente que el servicio suministrado tiene como finalidad esencial mostrar los productos del expositor.

Por su parte, la DGT en relación con las operaciones de construcción y decoración de estands en ferias y exposiciones, ha modificado su doctrina anterior con base en la Sentencia del TJUE anteriormente citada. Así, en Consulta V2141/2013, de 28 de junio (NFC048404), mantiene que «en la medida en que los estands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos estands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los estands en sí mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los estands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir una pautas fijadas por el organizador del evento, los servicios que tengan por objeto dichos estands podrán considerarse accesorios a la organización de ferias o exposiciones siempre que la feria se celebre una sola vez o varias veces pero en el mismo lugar». Finalmente, de no poder encuadrar los servicios en ninguna de las dos categorías anteriores, descartando la posibilidad de considerarlos como servicios relacionados con bienes inmuebles, califica estos servicios como arrendamiento de bienes muebles corporales.

*Letra F).* La instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.

*Letra G).* La gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias.

*Letra H).* Los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de

transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.

### II.3.11. Cuadros-resumen sobre servicios relacionados con bienes inmuebles

Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles		
Localización (norma de conflicto)	Ámbito objetivo de los servicios vinculados a bienes inmuebles	
<p>Art. 47 Directiva IVA: El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.</p> <p>Art. 70.Uno.1.º LIVA: Se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.</p>	<p>Abarcarán únicamente aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles.</p> <p>Lo tendrán en los siguientes casos:</p>	<p>a) Cuando deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.</p> <p>b) Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.</p>

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
a) El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar.	a) El trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado.
b) La prestación de servicios <i>in situ</i> de seguridad o vigilancia.	
c) La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.	
d) La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
	.../...

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
e) La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.	
f) La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.	
g) La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.	
h) El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.	b) El almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.
	c) La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.
i) La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.	d) La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
	e) El suministro de un stand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
j) La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.	
k) El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parquet.	
l) El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
m) La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.	f) La instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.
n) El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.	
o) La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.	g) La gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias.
p) La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles	d) La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	...
o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).	lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
q) Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.	h) Los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.
Artículo 31 ter	Artículo 31 ter
Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. Se presume cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de las obras.	Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador no asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. La presunción de que el prestador tiene la responsabilidad de la ejecución de las obras podrá refutarse por cualquier medio pertinente de hecho o de derecho.

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	...
a) El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, inde-	LIVA: c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los presados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
...	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
pendientemente de que la construcción tenga lugar.	Directiva: Los de preparación o coordinación de obras de construcción, como los prestados por arquitectos.
b) La prestación de servicios <i>in situ</i> de seguridad o vigilancia.	LIVA: e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles. Directiva: Los prestados por empresas de vigilancia seguridad.
c) La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.	LIVA: b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
d) La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	LIVA: b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
e) La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.	
f) La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.	Directiva: Los prestados por peritos.
g) La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
h) El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.	LIVA: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
i) La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.	LIVA: h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario. Directiva: La provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada.
j) La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.	LIVA: f) Los de alquiler de cajas de seguridad. LIVA: g) La utilización de vías de peaje.
k) El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parque.	
l) El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
m) La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.	
n) El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.	
o) La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.	LIVA: d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias. Directiva: Los prestados por agentes inmobiliarios.
p) La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).	
q) Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
.../...	
<b>Artículo 31 ter</b>	
<p>Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión.</p> <p>Se presume cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de las obras.</p>	
<b>Artículo 31 quater</b>	
<p>Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerarán prestados en dichas ubicaciones.</p>	

### III. TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES CON BONOS CANJEABLES POR BIENES O SERVICIOS

#### III.1. DIRECTIVA (UE) 2016/1065. FINALIDAD Y OBLIGACIÓN DE TRANSPOSICIÓN AL DERECHO INTERNO. EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNA

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, modifica la Directiva 2006/112/CE (reguladora del sistema común del IVA) en lo que respecta al tratamiento de los bonos canjeables, incluyendo nuevos preceptos en esta última.

Como señala la exposición de motivos, si bien la Directiva IVA comprende normas para determinar los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria en el caso de operaciones con

bonos, no eran lo suficientemente claras o completas para garantizar la coherencia del tratamiento fiscal de estas operaciones. Los distintos Estados miembros habían regulado determinados aspectos referentes a la comercialización de los bonos polivalentes o interpretaban la norma comunitaria de manera diversa, en aquellos aspectos que no habían sido analizados, o solo parcialmente analizados, por la jurisprudencia del TJUE, según sus propios criterios al no existir reglas comunes sobre la tributación de estos productos de creciente generalización e importancia económica, que, si bien no habían quedado al margen de la norma comunitaria, si planteaban cuestiones específicas que creaban incertidumbre si consideramos el ámbito territorial de la Unión.

Así, entre los aspectos controvertidos y no armonizados a nivel interpretativo se encontraba la tributación de las operaciones de intermediación en la comercialización de los bonos polivalentes, considerándose que constituían operaciones de intermediación en la comercialización de medios de pago que se declaraban exentas del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.18.º de la Ley del IVA (así quedaba reflejado en la doctrina de la DGT estimándose que eran operaciones financieras exentas por ser operaciones de intermediación en la distribución de medios de pago).

Este criterio administrativo había sido cuestionado por los servicios de la Comisión que consideraba que las operaciones de mediación en la comercialización de los bonos polivalentes no se encontraban amparados por la exención contenida en el artículo 135.1, letra d), de la Directiva IVA (art. 20.Uno.18.º de la Ley del IVA), referente a las operaciones financieras.

Por ello, la finalidad de los nuevos preceptos que se incluyen ahora es la de asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento aplicado a las operaciones con bonos, reduciendo el riesgo de elusión fiscal, esencialmente, respecto de los denominados bonos polivalentes; pues respecto de los bonos univalentes, en tanto está delimitado de manera específica el bien o servicio subyacente integrado en el bono, los problemas que se plantean quedan circunscritos en su caso al tratamiento de determinadas operaciones intermedias.

El legislador ha optado por una regulación de estas operaciones, considerando distintos aspectos económicos de las operaciones englobadas en bonos canjeables. No obstante, es de advertir que, frente a los postulados del legislador de la UE podría haberse atendido a otros criterios que podrían haber llevado a una tributación diferente, más acorde con el carácter de derecho a ejercitar en el futuro por parte de quien adquiere un bono. Así, la transferencia de un bono, en tanto no se ejercita el negocio subyacente que en él se contiene, no es sino la adquisición de un derecho (una opción) que puede ejercitarse o no por el adquirente o el poseedor del bono, y la adquisición de derechos está sujeta a IVA como prestación de servicios. Es cierto que debería distinguirse o singularizarse alguna situación, como es el caso de que el bono sea un mero instrumento de pago (ocurre en ocasiones con los bonos polivalentes), en cuyo caso no existe hecho imponible alguno en tanto no se ejercita el derecho a la adquisición del bien o a la prestación del servicio; pero con la configuración como derecho de opción se hubieran evitado determinados problemas que van a surgir como consecuencia del desistimiento o no ejercicio de esa opción por parte del poseedor, etc. Tampoco deberían plantearse bajo esta hipótesis problemas de sobreimposición, dado que entre empresarios o profesionales el impuesto es neutral.

Si bien la directiva entra en vigor el 2 de julio de 2016, sin embargo el legislador de la UE fija un plazo que finaliza el 31 de diciembre de 2018 para que los Estados miembros adopten y publiquen las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a esta directiva; aplicándose las disposiciones a partir del 1 de enero de 2019.

Nuestro legislador nacional no ha aprobado todavía las disposiciones necesarias para adecuar la norma interna del IVA a la directiva, pero la cuestión que surge inmediatamente es en qué medida las reglas y criterios fijados por la disposición comunitaria nos vinculan internamente.

Dados los efectos que las directivas tienen sobre los Estados miembros, estableciendo una obligación de transposición en el plazo concedido por ellas, no puede decirse que los órganos administrativos encargados de la aplicación del sistema tributario puedan aplicarla directamente (lo que quedaría sujeto a los principios del ordenamiento jurídico comunitario, esencialmente a la prohibición del efecto directo vertical inverso o descendente), ni tampoco los ciudadanos pueden invocarla cuando les beneficie en tanto no ha existido incumplimiento por parte del legislador en su transposición.

Como señala la propia exposición de motivos de la Directiva 2016/1065, la Directiva IVA contiene las normas determinantes de los distintos elementos que componen la relación jurídico-tributaria (hecho imponible, lugar de realización, devengo, base imponible, etc, así como el derecho a la deducción) y, por tanto, en principio, las operaciones con bonos quedan encuadradas en el ámbito de la Directiva IVA cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto.

Se añade que las disposiciones relativas al tratamiento de los bonos a efectos de IVA solo deben aplicarse a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018, no prejuzgando la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Ahora bien, la Directiva (UE) 2016/1065 no es más que una norma que aclara o completa la Directiva 2006/112/CE, y en la medida en que su función es esta no cabe duda de que puede ser tenida en cuenta a la hora de interpretar los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, indudablemente respetando los principios inherentes a la aplicación y efectos que el ordenamiento jurídico-comunitario tiene sobre los nacionales. No pueden aplicarse pues directamente los nuevos preceptos incluidos por la Directiva (UE) 2016/1065, pero sí que el espíritu y finalidad que tienen puede impregnar la interpretación de los preceptos contenidos en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA, al integrarlos para determinar los distintos elementos de las operaciones con bonos.

Ya para normas reglamentarias comunitarias, en concreto respecto del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, había señalado el TJUE en Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, *Welmory sp. z o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk* (NFJ055958), respecto de supuestos de hecho anteriores a la entrada en vigor del citado reglamento, que aunque no eran de aplicación en el momento del litigio principal ya habían sido adoptadas, señalando expresamente:

«45 Resulta del considerando 14 de este reglamento que la voluntad del legislador de la Unión era precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del tribunal en la materia.

46 Por ello, incluso si dicho reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración».

Ello refuerza todavía más la tesis sustentada anteriormente, en el sentido de que se hace necesario que los criterios administrativos en la interpretación de la Ley del IVA, siempre respetando los principios inherentes al ordenamiento jurídico-comunitario y sus efectos en los ordenamientos internos, se ajusten a los parámetros fijados ya por la nueva Directiva 2016/1065.

Debe resaltarse, finalmente, que en este mismo sentido se ha expresado la DGT en Consulta V4588/2016, de 26 de octubre (NFC062570), en relación con operaciones de intermediación con bonos polivalentes, lo que lleva a concluir que los criterios doctrinales anteriores fijados por este órgano consultivo deben ser objeto de interpretación también de acuerdo con los nuevos parámetros fijados por la Directiva 2016/1065.

### III.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO. REGULACIÓN DE LOS BONOS

El término «bono» tiene diversas acepciones. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española por «bono» se entiende «la tarjeta o medalla que puede canjearse por comestibles u otros artículos de primera necesidad, y a veces dinero». También es la «tarjeta de abono que da derecho a la utilización de un servicio durante cierto tiempo o un determinado número de veces». Finalmente, es también el «título de renta fija emitido por una empresa privada o una institución pública».

No cabe duda que la amplitud del concepto lleva pues al legislador de la UE a precisar el ámbito objetivo de aplicación de los nuevos preceptos, señalando:

- Las normas recogidas en la Directiva (UE) 2016/1065 solo tienen por objeto los bonos que pueden ser utilizados a efecto de canje por bienes o servicios. Acota positivamente por tanto el ámbito objetivo, precisando que el concepto de bono a efectos de IVA solo será el que determina esta directiva, reconociendo que puede tener soporte físico o formato electrónico.
- Por ello, al objeto de delimitar claramente qué es un bono a efectos de IVA y de distinguirlos de los instrumentos de pago, define los bonos, como se expondrá en el epígrafe siguiente. Para ello constata el legislador de la UE sus características esenciales, en particular la naturaleza de los derechos vinculados al bono y la obligación de aceptarlo como contraprestación de la prestación de un servicio o de la

- entrega de un bien. Es importante pues la distinción en el tratamiento que a efectos del IVA deben tener los servicios de pago y los bonos canjeables.
- No son objeto de la norma que ahora se examina y, por tanto, quedan fuera del ámbito objetivo de su aplicación cualquier tipo de bono o instrumento análogo que no tenga encaje en el concepto dado por la Directiva 2016/1065. Así, entre otros:
    - Los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos. Respecto de los bonos descuento, habida cuenta del aumento considerable en la utilización de este tipo de bonos y de sus tipos y usos, hubiera sido deseable que el legislador de la UE aclarase definitivamente la tributación de los mismos, a la vista además de la jurisprudencia del TJUE.
    - Los títulos de transporte, entradas de cine y museos, sellos de correos u otros semejantes, para los que el tratamiento a efectos de IVA no varía ni provoca cambio alguno.
    - Los bonos como instrumento financiero, cualquiera que sea su clase.
  - Tampoco se aplica la Directiva (UE) 2016/1065 a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su periodo de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono, cuyo tratamiento se realiza al final de este estudio. Quizás hubiera sido deseable que por parte del legislador de la UE se hubiese establecido un plazo para el canje del bono, con la problemática que conlleva, puesto que pueden surgir diversas cuestiones en relación con el reintegro del impuesto, esencialmente cuando cambian los tipos impositivos.

Finalmente, debe advertirse que, en cuanto a la regulación de los bonos que se hace en esta Directiva 2016/1065, en ella no se realiza una regulación general de cada tipo de bonos, sino que se recogen determinadas especialidades en la tributación de los bonos respecto de algunos elementos concretos de la relación jurídico-tributaria (hecho imponible, base imponible, etc.). Por ello, de encontrarnos ante operaciones que quedan encuadradas en el concepto de bono, deberemos aplicar estas reglas especiales y en lo no regulado por ellas, acudir al resto de las normas generales del impuesto.

### III.3. CONCEPTO DE BONOS. TIPOS

El tratamiento de las operaciones ligadas a bonos, a efectos del IVA, depende de las características específicas que tenga el bono, por lo que es preciso diferenciar estos tipos de bonos, haciéndolo el legislador de la UE a partir de un concepto común.

Por ello, a efectos de IVA, se incluye un nuevo artículo 30 bis en la Directiva 2006/112/CE, recogiendo en dicho precepto las definiciones y tipología de bonos.

Se considera «bono» un «instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento».

Del concepto anterior pueden extraerse las siguientes notas caracterizadoras del «bono» a efectos de IVA:

- Solo quedan comprendidos en el ámbito objetivo de aplicación del concepto aquellos bonos que reúnan las características que se citan en el precepto. Del mismo resulta que, desde un punto de vista habitual, podemos identificar al bono con el instrumento o vale canjeable por bienes o servicios (*vouchers*, sin alusión a los vales descuentos o *discount voucher*. En francés se correspondería con *le chèque cadeau* o cheque regalo o *le bon d'achat* o vale de compra y no con *le bon de livraison* o *bon de réduction* equivalente a vale descuento. En alemán se identifica con *Gutschein*).
- Estamos ante una delimitación positiva del concepto de bono, cuya primera nota es la de ser un instrumento que el sujeto pasivo de la futura operación sujeta al impuesto debe aceptar como contraprestación de la operación.
- Se reconoce que este instrumento puede servir como contraprestación total o parcial de la operación; por lo que en el segundo caso el destinatario o un tercero pueden entregar la contraprestación restante en un momento distinto al de la adquisición del bono, bien antes, en el momento en que recibe la operación, o en un momento posterior.
- A cambio del bono puede recibirse cualquier entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No existe una limitación al respecto, al margen de los supuestos excluidos que se citan en la exposición de motivos y que se han referido en el epígrafe anterior.
- Deben quedar identificados en el bono, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente anexa, incluidas las condiciones de uso del instrumento, los elementos más determinantes de la operación subyacente.
- En la delimitación de la operación subyacente y su concreción en el instrumento es donde el legislador de la UE ha pretendido reconocer la amplitud del concepto. Indudablemente estaremos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al impuesto, esto es, el bono no es sino un instrumento que se acepta como contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios. Ahora bien, en el propio instrumento, en sus condiciones de uso, o en la documentación anexa debe delimitarse de alguna manera la operación subyacente como se ha expuesto. En este sentido, deberá expresarse en cualquiera de estos elementos una o las dos informaciones que a continuación se indican (el bono es considerado como tal por el hecho de que contenga una de ellas):

- Los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar. Con ello quien adquiere el bono conoce de antemano de manera concreta y definida el bien o el servicio contratado que será entregado en un futuro. Puede determinarse con exactitud en dicho momento el elemento más trascendente de la relación jurídico-tributaria, el hecho imponible.
- La identidad de los posibles suministradores o prestadores. En este caso se desconoce el hecho imponible y se identifica al futuro sujeto pasivo. No cabe duda de que si se identifica a un suministrador o a un prestador que solo realiza un determinado tipo de operaciones, todas ellas de la misma naturaleza, indudablemente conoceremos también el hecho imponible, si bien puede ocurrir que operaciones de la misma naturaleza quedan sujetas a una tributación diferenciada en el IVA (es el caso, por ejemplo, de las prestaciones médicas, pues no todas están exentas de IVA, incluso las prestaciones efectuadas por un mismo profesional no quedan todas gravadas de la misma manera, como es el caso de la cirugía estética, que puede estar sujeta y exenta o bien sujeta y no exenta).
- No limitándose el formato del bono, este puede ser emitido en soporte físico (cualquiera que sea este soporte) o en formato electrónico. El formato de emisión no limita, por tanto, el concepto de bono a efectos de IVA.

Expresado el concepto general de bono, se distinguen en el artículo 30 bis de la Directiva 2006/112/CE dos tipos de bonos, a los que se da un tratamiento diferente a efectos de IVA:

- A. Bono univalente (*single purpose voucher, bon à usage unique, Einzweck-Gutschein*): es aquel bono en el que a la hora de su emisión se conoce el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios.

Este concepto viene delimitado por las siguientes notas caracterizadoras:

- Se conoce la operación subyacente, es delimitada en el momento de emisión del bono, ya sea una entrega de bienes o una prestación de servicios.
- Se conoce también, este es el elemento diferenciador del concepto general de bono, el lugar de la entrega de bienes o de la prestación de los servicios. Este elemento de la relación jurídico-tributaria resulta fundamental, pues determina la tributación en un territorio u otro, siendo siempre un elemento que debe determinarse con carácter previo a cualquier otro de la relación jurídico-tributaria (al margen de ser una entrega de bienes o una prestación de servicios).

¿Qué debe entenderse por «lugar» de la entrega de los bienes o de la prestación de servicios? Considerando los preceptos reguladores del lugar de realización de las operaciones, tanto de la Directiva 2006/112/CE como los

de la Ley del IVA, por «lugar de realización» ha de entenderse el territorio de aplicación del impuesto en un Estado miembro, en el que los distintos elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria no van a variar, esencialmente el tipo impositivo (al margen de la Administración territorial que recauda dentro de un Estado, que no debe tener incidencia en esta materia), de manera que puede determinarse la cuota impositiva a repercutir por la operación subyacente. Ello resultará de gran trascendencia pues pueden englobarse dentro de este concepto aquellos bonos en los que, si bien no se ha delimitado de manera expresa el sitio concreto en el que se entregará el bien o se prestará el servicio, se conoce de forma inequívoca que va a estar en el territorio de un Estado miembro concreto, por lo que, con independencia del sitio en el que se realice la operación dentro de este territorio, se conoce con seguridad la tributación de la operación.

- La cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios es el otro de los elementos que se conocen a la hora de emitir el bono. Estos términos deben ser interpretados en el sentido de que si el lugar de realización es el territorio de aplicación del impuesto, se conocerá la cuota devengada, siempre que la operación no quede exenta de IVA, aun cuando no tiene por qué estar incluida en el precio por el que se adquirió el bono, ya que puede producirse respecto de determinadas operaciones subyacentes la inversión del sujeto pasivo.

Puede la operación localizarse en el territorio de otro Estado miembro, en cuyo caso también se conocerá la cuota devengada en términos análogos a los que se acaban de exponer.

El problema surge respecto de aquellas operaciones que se localizan fuera del territorio de la Unión, porque la dicción del precepto impide concluir si quedan comprendidos o no dentro de este concepto, ya que se alude expresamente a conocer la cuota del IVA devengada. Si bien en el caso de que el lugar de realización se sitúe en el territorio de cualquier otro Estado miembro no hay duda que se aplicarán las mismas reglas, sin embargo en este que ahora examinamos la incertidumbre que crean los términos utilizados lleva a concluir que quedan excluidos de este concepto de bono univalente, por lo que quedarán integrados dentro del concepto de bono polivalente en su caso.

### EJEMPLO 62

1. Quedan integrados dentro de este concepto de bono univalente los vales para una noche de hotel en un establecimiento hotelero concreto. Ahora bien, deberemos distinguir: en caso de que el establecimiento hotelero se encuentre establecido en el te-

.../...

.../...

territorio de aplicación del impuesto y el proveedor del bono esté establecido en este territorio además de conocerse la cuota, esta quedará integrada dentro del precio del bono o vale.

Si el establecimiento hotelero se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto, la operación no estará sujeta al IVA español. Si el establecimiento hotelero se sitúa en el territorio IVA de otro Estado miembro, la operación quedará sujeta en el mismo y se conocerá la cuota del impuesto, si bien será al tipo impositivo vigente en dicho Estado miembro y puede considerarse que quedan integrados dentro del concepto de bono univalente.

En caso de que el establecimiento hotelero se sitúe fuera del territorio de la Unión a efectos de IVA, se considerará que estamos ante un bono polivalente.

2. Comprende también las tarjetas de telefonía, en tanto está identificada la prestación de servicios que comprende, y se conoce el lugar de realización, pues no puede utilizarse más que en el territorio de aplicación del impuesto.

B. Bono polivalente (*multi purpose voucher, bon à usages multiples, Mehrzweck-Gutschein*): cualquier bono que no sea un bono univalente. Se trata pues de una definición residual, por exclusión del concepto anterior, de forma que quedan comprendidos dentro de este bono polivalente cualquier bono distinto del univalente, pero siempre que se encuentren dentro del marco objetivo del concepto general de bono que da este mismo artículo 30 bis. El perímetro objetivo total dentro del que se definen ambos tipos de bono es el concepto general de bono antes reseñado, y el polivalente es definido por exclusión del univalente por lo que tendrá un ámbito mucho más amplio que el univalente.

Se comprenden así aquellos en los que no se ha determinado el lugar en que se efectuará la operación, o no se determina el sujeto pasivo que la llevará a cabo, o puede ser realizada la operación por proveedores establecidos en distintos territorios, etc.

### EJEMPLO 63

1. Se integra en ese concepto un bono o vale para una noche de hotel en un establecimiento no definido previamente pero de los relacionados en una lista que comprende tanto establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto español como en Portugal.

.../...

.../...

En este caso, si bien la naturaleza del servicio está concretada (una noche de hotel), se desconoce el lugar en que se prestará el servicio y, por ende, la cuota devengada, que podrá ser la del impuesto español o el portugués.

2. Comprende también las tarjetas regalo que pueden intercambiarse por cualquier tipo de bien o servicio en una cadena de establecimientos comerciales, bien sea en el territorio de aplicación del impuesto, o puede comprender un territorio más amplio.

Desde un punto de vista práctico, ante un determinado instrumento de contraprestación o pago que tenga la naturaleza de bono deberá concretarse en primer lugar si queda recogido dentro del concepto general de bono que nos da el punto 1 del artículo 30 bis. En caso negativo dejamos de aplicar la normativa reguladora de los bonos canjeables. En caso afirmativo, debe analizarse si queda incluido dentro del concepto de bono univalente. De ser así, lo trataremos como tal. De no ser así, esto es, en caso de que un análisis de la operación nos lleve a la conclusión de que no se enmarca como bono univalente, lo calificaremos de bono polivalente. En uno y otro caso aplicaremos las reglas especiales establecidas para cada tipo de bonos y en lo no regulado por las reglas especiales, aplicaremos las generales del impuesto en cada uno de los elementos de la relación jurídico-tributaria.

Debe advertirse finalmente que la distinción entre bonos univalentes y polivalentes era habitual en la interpretación de la normativa por parte de la DGT, así, entre otras, en Consultas 1838/2003, de 6 de noviembre (NFC027108), y V1246/2014, de 7 de mayo (NFC051586), si bien se habla de bonos multiusos en vez de polivalentes.

### III.4. TRATAMIENTO DE LOS BONOS UNIVALENTES

La delimitación general en el tratamiento de este tipo de bonos se realiza por el legislador de la UE estableciendo una equivalencia total entre la venta o entrega del bono y la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicios subyacente.

Ello supone que con la entrega del bono se produce el hecho imponible de la operación subyacente, determinándose en dicho momento los elementos de la relación jurídico-tributaria que supone la entrega del bien o la prestación del servicio, como es la localización de la operación, su exención, base imponible, tipo impositivo y cuota, etc. Esto es, el tratamiento a efectos del IVA correspondiente a la entrega de bienes o a la prestación de servicios subyacente puede determinarse con certeza desde el momento de la emisión del bono univalente y, por ello, cada transferencia del bono quedará sujeta al IVA, incluida en la emisión del bono univalente, ya que no estamos ante operaciones independientes (la emisión del bono y la entrega del bien o la prestación de servicios subyacente son consideradas como una única operación, sin independencia entre ellas).

Como la transferencia del bono univalente supone o equivale a la realización de la operación subyacente, la base imponible de la operación, bien sea una entrega de bienes o una prestación de servicios, será la contraprestación exigida a cambio del bono.

Partiendo de este criterio deben distinguirse varias situaciones que se deducen de los términos en que queda redactado el artículo 30 ter de la Directiva 2006/112/CE, en el sentido de diferenciar si es el propio emisor el que procede a la venta del bono directamente a los consumidores finales, o bien se interponen entre ambos uno o varios intermediarios, los cuales pueden actuar en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

El legislador de la UE no hace sino aplicar las reglas de tributación sobre delimitación del hecho imponible, que en nuestra norma interna se encuentran esencialmente en los artículos 8.Dos.6.º y 11.Dos.15.º de la Ley del IVA, y recoge previsiones específicas para los servicios de mediación o análogos (comisiones de venta o de compra) y aquellos que tienen una naturaleza distinta, que pueden producirse a lo largo de la cadena que tiene lugar desde la emisión del bono hasta que llega al consumidor final.

A) Si la venta del bono es realizada directamente por su emisor y proveedor de los bienes o prestador de los servicios al consumidor final, es decir, se realiza sin intermediación de otros empresarios o profesionales, dicha transferencia del bono supondrá la realización del hecho imponible del negocio subyacente.

Esto es, con la transferencia se considerará que se produce la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono.

Puede incluso prescindirse de la noción de bono, esto es, en este caso directamente el proveedor o el prestador son los que realizarán la operación futura.

Conociéndose de manera concreta y específica el bien que se entregará o el servicio que se prestará, en el momento de la emisión del bono se conocen los distintos elementos de la tributación de la operación y, por tanto puede identificarse plenamente la entrega del bono con un pago anticipado, de acuerdo con las previsiones del artículo 75.Dos de la Ley del IVA, produciéndose en el momento de la compra del bono el devengo anticipado de la operación. Y ello tanto si el bono es por la contraprestación total o como si es por parte de la misma.

#### EJEMPLO 64

1. Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, a través de su página web, emite bonos por un precio determinado para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos, para su adquisición por particulares.

.../...

.../...

2. En la Consulta de la DGT V0056/2016, de 8 de enero (NFC058022), se examina el supuesto de bonos univalentes en nombre propio en relación con los servicios médicos.

Se trata de una entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto que tiene por objeto la intermediación en la prestación de servicios médicos mediante la emisión y venta de «bonos» («bonomédicos») que son adquiridos por sus clientes y posteriormente redimidos por servicios médicos prestados por los profesionales o clínicas u hospitales que integran el «cuadro médico» formado por la emisora. Posteriormente, por cada bono redimido, la entidad satisface un importe determinado, inferior a aquel por el que se ha vendido previamente el «bono» al usuario del servicio médico.

La DGT concluye que la venta del «bonomédico» por parte de la entidad a los usuarios del servicio médico determinará la prestación de un servicio médico sujeto pero exento de IVA, cuya base imponible será el importe de la contraprestación convenida. Por otra parte, el profesional médico o la entidad médica prestará igualmente, un servicio médico exento a la entidad emisora del bono cuya base imponible será, también, la contraprestación convenida entre las partes.

## B) Existencia de empresarios o profesionales intermediarios (comisionistas) que actúan en nombre propio

En este caso cada transferencia de un bono univalente efectuada por un sujeto pasivo que actúa en nombre propio (cualquiera que sea el número de intermediarios que puedan darse) se considerará la entrega de los bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono.

Por ello, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuadas por el suministrador o por el prestador a cambio de un bono univalente aceptado como contraprestación o como parte de la contraprestación no se considerarán una operación independiente.

Existirán tantos hechos imposables como participantes existan en la cadena que se produce desde la emisión del bono hasta que llega a manos del consumidor o destinatario que no genera el derecho a deducir, esto es, en cada fase de comercialización del bono se produce el hecho imponible del negocio subyacente.

En este caso, cada uno de los sujetos pasivos intervinientes tiene que declarar el IVA correspondiente sobre la contraprestación recibida por el bono univalente, de acuerdo con la regla general de determinación de la base imponible del artículo 78 de la Ley del IVA (o en su caso de las especiales del art. 79). Se configura esta situación como si cada sujeto pasivo interviniente efectúa la entrega del bien o la prestación del servicio, produciéndose el devengo en el momento de la entrega del bono.

**EJEMPLO 65**

Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, emite bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos. Estos bonos se adquieren en determinados establecimientos comerciales y grandes cadenas comerciales, que actúan en nombre propio frente al cliente que adquiere estos bonos, que se entregan en «cofres regalo».

Al actuar los establecimientos y cadenas comerciales en nombre propio, existirán dos entregas de bienes, por lo que tanto la sociedad mercantil que emite los bonos, como los establecimientos intermediarios tributarán por la entrega de los bonos en el momento en que se transfieren.

**C) Existencia de empresarios o profesionales intermediarios (comisionistas) que actúan en nombre y por cuenta ajena**

En el supuesto en que los bonos univalentes son emitidos o distribuidos por un sujeto pasivo que actúa en nombre de otra persona, no se considerará que ese sujeto pasivo ha participado en la entrega del bien o en la prestación de servicios subyacente. Realiza un mero servicio de intermediación y como tal debe tributar en IVA.

De ahí que en la norma se establezca que al actuar un sujeto pasivo (comisionista) en nombre de otro sujeto pasivo (comitente), se considerará que la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono es realizada por el comitente, lo que supone aplicar los principios y criterios generales en el IVA respecto a cualquier situación análoga a esta en la intermediación de operaciones en nombre y por cuenta ajena.

Por otro lado, se expresa en la norma que cuando la transferencia de un bono univalente la realice un sujeto pasivo que actúa en nombre de otro, esta transferencia se considerará la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono efectuada por el otro sujeto pasivo en cuyo nombre actúa el primero. Esto es, el intermediario o comisionista no entrega el bien o no presta el servicio, esta operación es realizada por el comitente. El comisionista exclusivamente presta un servicio de intermediación.

Se produce, por tanto, un servicio de comisión o de intermediación, gravado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.Dos.15.º de la Ley del IVA, independiente de la operación subyacente, que tributa en el IVA conforme al régimen general de este tipo de servicios, esto es, por la comisión o contraprestación pactada por el servicio de intermediación; al igual que la entrega del bien o la prestación del servicio subyacente, que tributará de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

### EJEMPLO 66

Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, emite bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos. Estos bonos se adquieren en determinados establecimientos comerciales y grandes cadenas comerciales, que actúan en nombre y por cuenta de la sociedad mercantil emisora de los bonos, entregándose en «cofres regalo».

En este caso cuando un particular adquiere el producto en el establecimiento comercial la transferencia del bono es realizada no por este establecimiento sino por la sociedad mercantil emisora del bono. En ese momento se produce el devengo de la operación subyacente del bono (el tipo impositivo aplicable será del 10 %, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 91.Uno.2.2.º de la Ley del IVA). En tanto no se ha pernoctado todavía, no se ha prestado el servicio efectivamente, podemos considerar que estamos ante un devengo anticipado. En cuanto al establecimiento comercial presta un servicio de mediación facturándolo a la sociedad mercantil emisora del bono al tipo general del impuesto.

#### D) Prestaciones de servicios distintas de las anteriores

Indudablemente en la cadena de comercialización del producto, pueden existir operaciones distintas de las que se han señalado anteriormente.

Pueden existir otros servicios de intermediación distintos de los señalados, o prestaciones de servicios diferentes, como son los servicios de distribución o de promoción y publicidad, etc. Estos quedarán sujetos al IVA con arreglo a los criterios generales del impuesto.

### III.5. TRATAMIENTO DE LOS BONOS POLIVALENTES

#### III.5.1. Hecho imponible

El legislador de la UE, en el artículo 30 ter de la Directiva 2006/112/CE, sienta el criterio de que en los bonos polivalentes se tributará por IVA cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente a que se refiere el bono, de manera que las transferencias anteriores de bonos polivalentes no estarán sujetas al IVA, sin perjuicio de las prestaciones de servicios independientes que puedan producirse en la cadena de comercialización del producto. El IVA solo resultará exigible en el momento del canje del bono; por ello uno de los problemas fundamentales que se resuelven ahora es el de la determinación de la base imponible.

Se establece en el apartado 2 del artículo 30 ter que solo la entrega «efectiva» de los bienes o la prestación «efectiva» de los servicios efectuadas por el suministrador de los bienes o por el

prestador de los servicios a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA; mientras que no estará sujeta al IVA cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente.

En este sentido se había pronunciado ya la DGT entre otras en Consultas 1858/2003, de 7 de noviembre (NFC027158), y V1246/2014, de 7 de mayo (NFC051586), con apoyo en la jurisprudencia del TJUE (Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals Ltd. [NFJ021665]; y de 24 de octubre de 1996, asunto C-288/94, Argos Distributors Ltd. [NFJ04903]): las conclusiones derivadas de la jurisprudencia del TJUE llevan a la DGT a concluir en relación con la tributación de los denominados bonos multiusos, que cuando una entidad emite unos títulos con los que sus adquirentes van a tener acceso a la adquisición de bienes o servicios que no se encuentran claramente identificados en el momento de la emisión del bono, la mera emisión y entrega de dichos bonos no ha de ser considerada en sí misma como una operación relevante a los efectos del IVA.

Estamos ante un adelanto, en general una entrega de dinero (operación no sujeta al IVA tanto si se realiza por quien no es empresario o profesional, como si lo es, en este último caso aun cuando pudiera considerarse como pago de contraprestación en virtud de lo dispuesto en el art. 7.12.º de la Ley del IVA) por una futura operación respecto de la que no se conoce o no existe certeza de todos o de alguno de los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, por lo que no existe devengo alguno del impuesto, ni tan siquiera a título de anticipo.

Por ello, podemos distinguir también en este caso si la transferencia del bono polivalente al consumidor es efectuada por el propio emisor o por un sujeto pasivo distinto del emisor.

#### A) Transferencia del bono efectuada por su emisor

En el primer caso si es el propio emisor del bono polivalente el que lo transfiere al consumidor, no existirá devengo alguno en el momento en que se realiza esta transferencia (no está determinado o concretado el hecho imponible, o el lugar de realización, etc.). Por ello no se tributa en ese momento por IVA.

El devengo de la operación se producirá en el momento en que se entregue el bien o se preste el servicio.

#### EJEMPLO 67

1. Una cadena de establecimientos comerciales emite cheques o bonos regalo que pueden adquirirse por distintos importes y que serán canjeables con posterioridad por cualquiera de los productos con los que comercializa el empresario en cualquiera de sus establecimientos comerciales en el territorio de aplicación del impuesto.

.../...

.../...

Este cheque o bono regalo es un bono polivalente. En el momento en que se produce la transferencia del bono por parte del empresario, cualquiera que sea la cantidad de dinero que lleva incorporada, no existe operación sujeta al IVA.

El devengo se producirá por cada entrega de bienes o cada prestación de servicios que tenga lugar a partir del momento en que el poseedor del bono o cheque regalo lo utilice en la cadena de establecimientos.

2. Una sociedad mercantil propietaria de una cadena de establecimientos hoteleros repartidos por todo el territorio de la Unión a efectos de IVA vende bonos a través de internet para pernoctar dos noches en cualquiera de estos establecimientos.

En este caso se conoce la naturaleza de la prestación de servicios que realizará el sujeto pasivo que transfiere el bono, pero se desconoce el lugar de realización y, por tanto, su tributación por IVA, esencialmente la cuota tributaria y posiblemente el sujeto pasivo (cada establecimiento hotelero tendrá la consideración de establecimiento permanente, por lo que el sujeto pasivo puede variar en función de como se instrumente la operación). En el momento de la transferencia del bono no existe sujeción al impuesto, que se producirá cuando se consuma el bono, esto es, cuando se preste el servicio de pernoctación en alguno de los establecimientos hoteleros.

## B) Transferencia del bono polivalente efectuada por un sujeto pasivo distinto de aquel que realizará la operación sujeta al IVA

Si la transferencia de un bono polivalente la efectúa un sujeto pasivo distinto de aquel que realizará la transacción (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA, tampoco en el momento de efectuarse la transferencia del bono se producirá hecho imponible sujeta al IVA por el negocio subyacente futuro que se producirá cuando se entregue el bien o se preste el servicio subyacente.

En este caso, solo los servicios de intermediación o las prestaciones de servicios distintas, como servicios de distribución o de promoción, quedarán sujetos al IVA. De ahí que en el párrafo segundo del artículo 30 ter, se establezca que «cuando la transferencia de un bono polivalente la efectúe un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la transacción sujeta al IVA [...], cualquier prestación de servicios que pueda identificarse, como, por ejemplo, la prestación de servicios de distribución o de promoción estará sujeta al IVA».

Puede dar lugar ello a situaciones complejas, cuya resolución exigirá examinar caso por caso, pues entre otras situaciones, pueden contratarse paquetes de servicios, que comprendan la intermediación, la distribución, la promoción, etc., debiendo entonces acudir a los criterios que para estos paquetes de servicios ha establecido el TJUE (entre otras, Sentencias de 27 de junio

de 2013, asunto C-155/12, Donelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]; y de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie [NFJ057926]). Su tributación dependerá de considerar la existencia de un único servicio (distinguiendo uno principal y siendo los demás accesorios) o de varios servicios independientes a efectos del IVA.

### EJEMPLO 68

1. Un grupo empresarial tiene varias cadenas de establecimientos comerciales, cada una de ellas se integra en una sociedad mercantil diferente. Una de ellas emite cheques o bonos regalo que pueden adquirirse por distintos importes y que serán canjeables con posterioridad por cualquiera de los productos con los que comercializa el empresario en los establecimientos comerciales en el territorio de aplicación del impuesto de la cadena que los emite. Se distribuyen no solo en la cadena de establecimientos que los emite, sino también en el resto de sociedades mercantiles del grupo a través de sus distintos centros comerciales.

Este cheque o bono regalo es un bono polivalente. Los comercializados por la propia cadena que los emite seguirán el régimen tributario que se ha expuesto en el ejemplo anterior. Por los distribuidos por las otras cadenas del grupo tampoco existirá hecho imponible por la transferencia del bono, pero la sociedad mercantil que los transfiere a los consumidores presta como mínimo un servicio de distribución a la sociedad mercantil emisora, que constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA.

El devengo por la operación subyacente se producirá por cada entrega de bienes o cada prestación de servicios que tenga lugar a partir del momento en que el poseedor del bono o cheque regalo lo utilice en la cadena de establecimientos de la sociedad mercantil del grupo emisora de los bonos.

2. Una sociedad mercantil propietaria de una cadena de establecimientos hoteleros repartidos por todo el territorio de la Unión a efectos de IVA comercializa bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de estos establecimientos a través de una sociedad mercantil que tiene una cadena de establecimientos comerciales.

Si bien se conoce la naturaleza de la prestación de servicios que realizará el sujeto pasivo que transfiere el bono, se desconoce el lugar de realización y, por tanto, su tributación por IVA, estando ante bonos polivalentes. La sociedad comercializadora presta el servicio de comercialización, independiente del servicio de pernoctación, que deberá facturarse a la entidad emisora de los bonos. En el momento de la transferencia del bono no existe sujeción al impuesto, que se producirá cuando se consuma el bono, esto es, cuando se preste el servicio de pernoctación en alguno de los establecimientos hoteleros, siendo sujeto pasivo de esta prestación de servicios el emisor del bono, el propietario de los establecimientos hoteleros.

En la comercialización de los bonos polivalentes pueden plantearse diversas situaciones, algunas de ellas habituales, que deben contemplarse de manera explícita dada la problemática que contemplan. Así, es habitual que, en los supuestos que examinamos con bonos polivalentes, el empresario o profesional que realiza la entrega del bien o presta el servicio lo hace por encargo del poseedor último del bono polivalente, pero este ha adquirido el bono a otro empresario emisor del mismo o distribuidor o comercializador del bono. Quien abona la operación al sujeto pasivo que efectúa la entrega del bien o presta el servicio al tenedor último del bono no es el usuario del servicio o quien se lleva consigo el bien, sino el comercializador del bono polivalente o el distribuidor del mismo o intermediario en nombre propio.

En este caso el tenedor del bono acude al empresario profesional y recibe el bien o servicio, pero al no ser este sujeto pasivo quien ha emitido el bono polivalente recibirá la contraprestación del empresario o profesional que emitió el bono o que lo comercializó en nombre propio. Por ello, hemos de concluir que el destinatario de la operación subyacente será el emisor del bono.

#### EJEMPLO 69

Es el caso de la emisión de bonos polivalentes comercializados como «cofres regalo» que permiten al tenedor último del bono recibir servicios de distinta naturaleza. Cuando el tenedor acude a un establecimiento y redime el bono a cambio de un servicio concreto se produce el hecho imponible. El tenedor del bono a quien ha adquirido el servicio es al emisor del bono o a quien lo distribuyó en nombre propio, pero no a quien presta materialmente el servicio. Este lo presta al emisor del bono.

### III.5.2. Base imponible

La tributación de estas operaciones con bonos polivalentes, en la forma expuesta en el epígrafe anterior, plantea como cuestión principal la de determinar la base imponible, esencialmente si la operación subyacente no está exenta de IVA. En caso de estarlo la problemática se reduce, si bien deberá determinarse siempre en este caso la base imponible de los servicios diferenciados a la operación subyacente, estén o no exentos.

A fin de garantizar la exactitud de la cuota del IVA en estos bonos polivalentes, cuyo hecho imponible se produce y devenga cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios subyacentes, como se ha indicado, se exigirá el impuesto en el momento del canje, y por ello el suministrador de los bienes o el prestador de los servicios debe declarar el IVA en función de la contraprestación abonada por el bono polivalente, siempre que la operación esté sujeta y no exenta, pues puede darse el caso de que la operación subyacente se encuentre exenta de IVA.

La regulación adoptada por el legislador de la UE es coherente con la naturaleza y características de estos bonos polivalentes y es consecuente con la fijación del momento del devengo cuando se produce el canje del bono por los bienes o servicios, si bien no es completa y deja un margen de interpretación dada la casuística que se ha planteado en el epígrafe anterior.

En el supuesto de que sea el propio emisor del bono quien efectúe la entrega final del bien o realice la prestación del servicio, por la entrega posterior de cada bien o de cada servicio subyacente deberá determinarse la base imponible, que se calculará de acuerdo con su contraprestación y el tipo impositivo aplicable. Para el legislador de la UE dentro del importe total por el que se transfiere el bono polivalente se encuentra incluida la cuota de IVA correspondiente a cada entrega de bienes o cada prestación de servicios subyacente futura (el bono se considera emitido «IVA incluido»). Así, el criterio es pues que en el importe total del bono se considera incluido el IVA total de las operaciones subyacentes, cuyo devengo se producirá a medida en que se entreguen los bienes o se presten los servicios. Si estamos ante operaciones subyacentes exentas, la base imponible se corresponderá con importe del bono.

Se establece a estos efectos en el artículo 73 bis de la Directiva 2006/112/CE que la base imponible de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.

El precepto añade que esta determinación de la base imponible se produce sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE (donde se recoge la regla general de determinación de la base imponible correspondiente al art. 78.Uno de la Ley del IVA), la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. Esto es, en todo caso, a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes deberemos aplicar las reglas general y especiales de determinación de la base imponible. La singularidad radica en considerar que dentro del importe de transferencia del bono se encuentra incluida la cuota del IVA correspondiente a la operación subyacente.

### EJEMPLO 70

Un particular adquiere un bono o cheque regalo en una cadena de establecimientos comerciales por importe de 500 euros para regalarlo a una pareja que contrae matrimonio próximamente. Dicho bono o cheque regalo es canjeable por cualquiera de los productos o servicios que comercializa esta cadena de establecimientos comerciales.

.../...

.../...

Entregado el bono regalo a la pareja esta adquiere en la cadena comercial el 1 de julio una mesa por importe de 400 euros (IVA incluido), descontándose esta cantidad del bono regalo. El 10 de julio, con destino a una cena que quieren ofrecer a unos amigos, adquieren diversos productos en la pescadería de la cadena comercial por importe de 250 euros (IVA incluido), abonándose este importe parcialmente mediante el cheque regalo y el resto en efectivo.

En el momento de la transferencia del bono o cheque regalo no hay hecho imponible ni devengo alguno de IVA. Las operaciones sujetas se realizan:

- El 1 de julio por la compra de la mesa se produce el devengo de esta entrega de bienes. En el importe de 400 euros va incluido el IVA repercutido al tipo general del 21 %; por lo que la base imponible será de 330,58 euros (400 €/1,21), y la cuota será de 69,42 euros.
- El 10 de julio se produce la entrega del pescado, al tipo impositivo del 10 %. Ahora bien, el coste total IVA incluido es de 250 euros (estamos ante una única operación), y se entrega como contraprestación parcial el importe que quedaba en el cheque regalo de 100 euros, y dentro del mismo debe ir incluida la parte proporcional de cuota. Por ello la base imponible por la parte proporcional del importe abonado con el cheque regalo será de 90,91 euros y la cuota correspondiente a esta cantidad de 9,10 euros. Respecto de los restantes 150 euros (la operación era de 250 €) la base imponible será de 136,36 euros y la cuota de 13,64 euros.

Ahora bien, se encuentran aquellos otros supuestos en los que el emisor del bono no es quien finalmente entregará el bien o prestará el servicio, pudiendo existir entre este emisor y el sujeto pasivo que realizará la operación subyacente sujeta al IVA una cadena de distribuidores o comercializadores del producto que pueden actuar en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

El problema radica en que la regulación ahora recogida en el artículo 73 bis de la Directiva 2006/112/CE no prevé cómo determinar la base imponible de estos servicios de intermediación, distribución o comercialización que se encuentran incluidos en el precio final que abona el último tenedor del bono y ello incide en la base imponible de la operación subyacente, puesto que el tenedor último del bono ha abonado un importe por el bien o el servicio que recibirá, pero no cabe duda de que en dicho importe se encuentra también la base imponible de los distintos servicios intermedios.

La respuesta a este problema la ha dado la DGT en Consulta V4588/2016, de 10 de octubre (NFC062570), respecto a los supuestos en que el distribuidor opera en nombre propio, considerando lo dispuesto en los artículos 78 de la Ley del IVA y 73 y 73 bis de la directiva (aun cuando este último precepto no es de obligatoria aplicación hasta el 1 de enero de 2019, plazo que se tiene para que el legislador nacional efectúe la transposición de los nuevos preceptos de la directiva). En ella se indica:

«[...] cuando un empresario o profesional emite un bono polivalente, o participa en nombre propio en una cadena de distribución de un bono polivalente, adquiriendo y vendiendo el mismo mediante precio hasta su último tenedor, parece evidente que la base imponible de este servicio de emisión, distribución o promoción del bono polivalente no debe coincidir con la cantidad abonada por su adquirente puesto que, [...], el tenedor del bono, último poseedor en ese momento, puede optar por su redención y la cantidad satisfecha en su adquisición constituirá, en su caso, la base imponible del bien o del servicio individualizado que pueda derivarse de dicha redención. [...].

De esta forma, la propia regulación armonizada de los bonos excluye que la base imponible del servicio de distribución o promoción se corresponda con la cantidad pagada por el tenedor del bono, que si constituirá, en su caso, la base imponible de la operación subyacente si ese tenedor opta por su redención, cantidad que debe entenderse con el IVA incluido.

En estas circunstancias la interpretación conjunta y sistemática del artículo 73 de la directiva en relación con el nuevo artículo 73 bis de la misma, determina que la base imponible del servicio de distribución o promoción deberá determinarse mediante un sistema de margen, que estará constituido por la diferencia entre el precio efectivo de venta del bono y su valor de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

No obstante, en el supuesto que el empresario o profesional que participa en la distribución del bono mediante precio sea el empresario o profesional que lo ha emitido, dicha base imponible se determinará por la diferencia entre el precio efectivo abonado por la venta del bono y la cantidad que se obliga a entregar al empresario o profesional que finalmente realiza la entrega del bien o la prestación del servicio individualizado al titular del bono cuando se produzca la redención, IVA incluido, en ambos casos.

El empresario o profesional que emita el bono o participe en la distribución o comercialización del bono polivalente deberá aplicar a la base imponible determinada según los criterios anteriores el tipo impositivo general del 21 por ciento que constituirá el IVA devengado por sus servicios de distribución o promoción del bono polivalente».

De esta forma queda resuelto el problema de determinar la base imponible tanto de la operación subyacente como de las prestaciones de servicios diferenciadas que puedan producirse en la comercialización o distribución en nombre propio del bono polivalente.

### III.5.3. Servicios identificables en la distribución del bono

Al igual que en el bono univalente, en la comercialización del bono polivalente si se identifican servicios de intermediación o prestaciones de servicios distintas, como son los servicios de distribución, o de promoción y publicidad, etc., quedarán sujetos al IVA de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

Debe tenerse en cuenta que, como regla general, los intermediarios que actúen en la comercialización de los bonos polivalentes actuarán en nombre y por cuenta ajena, por lo que sus servicios serán de mera comisión o intermediación, totalmente independientes de la operación subyacente que pueda quedar incluida en el bono.

### III.5.4. Facturación en la transferencia de bonos polivalentes por las operaciones subyacentes

Uno de los problemas que surgen inmediatamente en relación con los bonos polivalentes es el de la facturación de estas operaciones subyacentes en el bono.

Desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento de facturación, la factura no puede expedirse antes de producirse el devengo, o dicho de otra forma, el documento expedido con anterioridad no tiene la consideración de factura a efectos fiscales. De acuerdo con las reglas de este precepto se expide en el momento en que se realiza la operación si el destinatario no es empresario o profesional que actúa como tal; y si lo es, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación.

En los bonos polivalentes no existe hecho imponible por la transferencia de los mismos, por lo que en ese momento, al no existir devengo, no debe expedirse factura de acuerdo con el Reglamento de facturación, sin perjuicio de que pueda expedirse cualquier otro documento que acredite la entrega monetaria a cambio del bono polivalente.

La factura deberá expedirse a partir del momento en que acontece el devengo, en los plazos reseñados; y con ello pueden concurrir diversas cuestiones que en el comercio de estos bonos deberán resolverse con la práctica habitual.

La primera de ellas es la determinación del destinatario de la operación, ya que puede ser el tenedor del bono polivalente o el emisor del bono o distribuidor o comercializador del bono en nombre propio.

La primera situación se producirá habitualmente cuando sea el emisor del bono el que efectuó directamente la operación subyacente (caso de los bonos o cheques regalo, por ejemplo). El destinatario puede ser el mismo que adquirió el bono o una persona distinta a la que en su día adquirió el bono polivalente. Debe tenerse en cuenta que la operación sujeta al impuesto es la entrega del bien o la prestación del servicio que acaece cuando se entrega materialmente el bien o se presta el servicio y el destinatario será quien demanda el bien o el servicio entregando a cambio como contraprestación el bono polivalente.

Si resulta ser la misma persona que adquirió el bono, estaremos simplemente ante una mera cuestión temporal, pero en todo caso recibirá la factura de adquisición de los bienes o de los

servicios, pudiendo deducirse las cuotas de IVA en la medida en que tenga derecho a ello, esto es, en función del cumplimiento de las condiciones previstas en el título VIII de la Ley del IVA.

Si es una persona distinta a aquella que entregó el importe monetario a cambio del bono polivalente (sucede habitualmente en los bonos o cheques regalo, en cuyo caso el que adquiere el bien o recibe el servicio no abona cantidad alguna, entregando como contraprestación total o parcial el bono que ha recibido), surge el problema del destinatario que debe figurar en la factura que emite quien realiza materialmente la operación sujeta al impuesto. En principio debe serlo aquel que adquiere los bienes o servicios, encontrándonos en este caso ante la regla general prevista en el artículo 78.Uno de la Ley del IVA, en el sentido de que la base imponible queda integrada también por la contraprestación procedente de terceras personas (la que adquirió el bono y lo entregó a la persona que ahora adquiere el bien o el servicio). No habrá cuota soportada alguna para la persona que adquirió el bono, sin perjuicio del tratamiento del gasto a efectos de la imposición directa y el soporte documental que acredita el gasto. Recordemos que el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria prevé que «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».

Pueden darse situaciones en las que el tenedor del bono cuando lo redime lo hace en nombre y por cuenta de quien abonó el precio del bono en el momento de su transferencia por parte del emisor, en cuyo caso la factura deberá emitirse a nombre de quien pagó el precio del bono.

Cuestión distinta es la deducibilidad de las cuotas soportadas. En el supuesto de que el adquirente del bono y quien recibe la entrega del bien o la prestación del servicio es un empresario o profesional que afecta el bien o el servicio a su actividad empresarial o profesional, no podrá deducir las cuotas antes del momento en que reciba el bien o el servicio así como la correspondiente factura. En ningún caso el documento acreditativo de la transferencia del bono será documento que acredite el derecho a la deducción, porque no tiene el carácter de factura fiscal y no se ha producido el devengo del impuesto. Y ello aunque pueda conocerse, por la naturaleza del bien o el servicio subyacente, el tipo impositivo al que tributará la operación. En tanto es un bono polivalente no hay hecho imponible alguno por la transferencia del bono, por lo que no hay derecho en ese momento a la deducción del impuesto.

La segunda situación que puede darse es que el emisor del bono o el distribuidor o comercializador del bono en nombre propio sea una persona distinta de aquella que realizará la operación subyacente. En este caso, como se ha expuesto anteriormente, el tenedor del bono redime el mismo ante el empresario o profesional al que acude para que le entregue un bien o preste un servicio, y a cambio le entrega el bono polivalente, el documento en formato papel o en otro soporte (informático, etc.). El tenedor del bono ha abonado el precio al emisor o al distribuidor o

al comercializador en nombre propio, siendo uno de estos el que abona la contraprestación por el bien o por el servicio al sujeto pasivo que realizó materialmente la operación subyacente, y este emisor o comercializador en nombre propio será quien reciba la factura por la entrega del bien o la prestación del servicio.

No obstante, deberemos distinguir entre la emisión de la factura por quien realiza materialmente la operación a favor del emisor del bono y otra la que debe expedir este emisor a favor de quien adquirió en su día el bono, que no podrá expedirla en tanto no se haga uso del bono por el consumidor. Pueden darse por este motivo desfases o problemas que pueden ocasionar importantes desajustes en la tributación de la operación, dado que el emisor del bono en tanto no conoce que se ha hecho uso del mismo por parte del consumidor no puede emitir factura, y el hecho imponible ha podido producirse sin este conocimiento, haciendo dejadez de la obligación de expedir factura no por negligencia, sino por falta de certeza en la producción del hecho imponible. El desconocimiento por parte del emisor del bono dificulta en gran medida la tributación de estas operaciones.

Quede claro que, tanto respecto de esta cuestión como de cuantas se trata en esta materia de bonos, bien sean univalentes o polivalentes, la práctica habitual para quien asesore fiscalmente o quiera conocer la tributación de estas operaciones desde un punto de vista general supondrá identificar en primer lugar todas las operaciones que se producen en la emisión, comercialización o distribución de los bonos, determinando la naturaleza y características de las mismas (nombre propio o por cuenta ajena, clase de servicio prestado, etc.), para ir concretando después la tributación de cada una de las operaciones que se producen en el circuito de emisión y comercialización del bono y la obligación de expedir factura.

### III.5.5. Otras cuestiones de interés en relación con los bonos polivalentes

Entre las cuestiones de interés que suscitan los bonos polivalentes se encuentra el hecho de que pueda comportarse en un momento posterior a su transferencia como pago anticipado de una operación sujeta al IVA, o situación análoga.

Como se ha expuesto la transferencia del bono polivalente no supone la realización del hecho imponible, en cuanto no existe certeza sobre el bien o el servicio futuro o alguno de los elementos esenciales de su gravamen. En este extremo radica una de las más notables diferencias con el bono univalente.

Ahora bien, puede producirse una transferencia de un bono polivalente, no sujeto a IVA, y que con posterioridad el poseedor del mismo concrete de manera cierta y segura con el suministrador de un bien o el prestador de un servicio la operación a realizar por cualquiera de estos. A partir del momento en que se conoce con certeza y seguridad la operación subyacente, pudiendo determinarse incluso el lugar de realización y la cuota devengada, la entrega del bono a este suministrador o prestador, o la concreción de la operación, con anterioridad a que se produzca la entrega del bien o la prestación del servicio supondrá un pago anticipado y como tal deberá tributar a efectos del IVA.

### EJEMPLO 71

Una sociedad mercantil que tiene una cadena de establecimientos comerciales emite bonos o cheques regalos para intercambiar por cualquier producto o servicio con los que comercia. Un empresario adquiere uno de ellos por importe de 500 euros, que entrega como regalo a uno de sus empleados. Este último acude a uno de los centros comerciales y adquiere el 31 de diciembre un ordenador portátil si bien no le será entregado hasta el 15 de enero, pues no hay existencias en ese momento en el centro comercial. A cuenta del ordenador, cuyo precio total es de 800 euros, entrega el bono o cheque regalo por 500 euros.

Por la transferencia del bono polivalente que hace la sociedad mercantil al empresario no existe hecho imponible alguno, no hay operación sujeta al impuesto, al encontrarnos ante un bono polivalente.

La operación subyacente será la entrega del ordenador, cuyo devengo se produce el 15 de enero, que es cuando el bien se pone a disposición del empleado adquirente del ordenador. Ahora bien, el 31 de diciembre entrega a cuenta del ordenador el cheque regalo, produciéndose en ese momento el pago anticipado parcial de la operación. Al existir la certeza y seguridad de la operación subyacente, se producirá el devengo en ese momento como pago anticipado, siendo la base imponible de 413,22 euros ( $500/1,21$ ), y la cuota de 86,78 euros.

Se plantea asimismo si pueden darse situaciones en las que los intermediarios en la comercialización de estos bonos polivalentes actúen en nombre propio, situación que parece no estar contemplada en la Directiva (UE) 2016/1065.

Seguramente no será la situación habitual, pero no debe descartarse *a priori* esta posibilidad. En este caso, en tanto no existe hecho imponible hasta que se efectúe la entrega del bien o la prestación de servicios, las distintas transferencias del bono polivalente no supondrán la realización de hecho imponible alguno por este motivo, al margen de que puedan diferenciarse prestaciones de servicios autónomas en cuyo caso tributarán por las normas generales del impuesto.

Así cuando la operación realizada por el distribuidor o intermediario consista en la transferencia en nombre propio de un bono polivalente (aquel en el que la naturaleza del servicio a prestar, el lugar de prestación o el sujeto pasivo, no estén determinados en el momento de su emisión o distribución), la transferencia no supondrá en ningún caso el devengo de la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente derivados de la redención del bono polivalente; pero constituirá un servicio de distribución o promoción sujeto al IVA.

La operación subyacente quedará sujeta al IVA cuando el último tenedor o poseedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la entrega del bono que constituye, por tanto, la contraprestación de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

## EJEMPLO 72

Estaremos ante la comercialización de bonos polivalentes en nombre propio en el supuesto que examina la Consulta de la DGT V4588/2016, de 26 de octubre (NFC062570). Se trata de una entidad que efectúa la distribución y venta de un producto denominado «cajas de experiencias», en virtud del cual el adquirente o, en caso de posterior transmisión, el poseedor final del mismo, podrá acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen (hostelería, restauración, ocio, etc.) en diversos centros asociados ubicados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del impuesto. La «caja de experiencias» incluye algún objeto de escaso valor (por ejemplo, una pulsera) junto con una guía o manual de prestaciones de servicios y un vale, no nominativo, por cuyo importe, impuestos indirectos incluidos, puede el tenedor disfrutar de un solo servicio o bien de varios de ellos. En ambos casos, el servicio puede tener lugar en el territorio de aplicación del impuesto o bien fuera de él. El adquirente del vale reservará directamente el servicio elegido en el centro asociado, el cual le prestará el servicio a cambio de la entrega del correspondiente vale, dentro de su disponibilidad.

Finalmente debemos tratar el tema de la deducibilidad de las cuotas. El empresario o profesional que emita o comercialice el bono tiene derecho a la deducción del IVA que soporte, de conformidad con las reglas y requisitos establecidos, con carácter general, en el título VIII de la Ley del IVA.

Ahora bien, ya se ha hecho alusión anteriormente al momento en que se entenderán soportadas las cuotas en caso de bonos polivalentes si el emisor del bono o el comercializador en nombre propio son los destinatarios de las operaciones subyacentes, en tanto en cuanto hasta que no se realizan estas operaciones no existirá devengo por las mismas.

Todo ello sin perjuicio de que puedan deducir las cuotas soportadas por los distintos servicios que se diferencien en la comercialización de los bonos, por promoción, publicidad, etc., al quedar afectas a una actividad empresarial o profesional.

### III.6. NO UTILIZACIÓN O USO DEL BONO POR SU POSEEDOR

Se ha señalado al inicio del análisis de los bonos canjeables que la Directiva (UE) 2016/1065, y por ende los nuevos preceptos incluidos en la Directiva 2006/112/CE, no se aplica a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su periodo de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono. Por extensión, la cuestión del tratamiento fiscal de las cantidades abonadas trasciende también a los bonos univalentes.

Respecto de los bonos polivalentes, el tratamiento de esta situación puede equipararse a un desistimiento e inexistencia final de hecho imponible alguno, sin perjuicio de la interpretación que de estos supuestos dé el TJUE.

Si se recupera el importe abonado nada habrá que señalar, puesto que si no existió hecho imponible alguno por la transferencia del bono polivalente, mal puede hablarse de modificación de la base imponible o de rectificación de cuotas repercutidas cuando no ha existido un hecho imponible previo.

Ahora bien, si el emisor mantiene en su poder el importe total percibido o una parte del mismo, debemos preguntarnos sobre su significado y tributación en IVA. En este sentido, el importe abonado podría equipararse al tratamiento que se da a las arras (aun cuando su naturaleza es distinta, dado que el adquirente del bono paga la cantidad estipulada adquiriendo un derecho que puede ejercitar o no la compra de bienes o la obtención de servicios, siendo algo voluntario), por lo que sería de aplicación a este supuesto lo que había señalado el TJUE en Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (NFJ026002): las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicios sujetas al IVA (en el caso examinado se trataba de servicios hoteleros) deben considerarse, cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario futuro prestador, indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a IVA.

No puede considerarse como una contraprestación o contrapartida de una prestación de reserva pues la cantidad pagada no es una contrapartida efectiva de un bien o servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas, al no estar determinado de manera clara y precisa, con certeza, la operación imponible; en definitiva no existe un vínculo directo entre un bien o servicio y el importe o contraprestación recibida (requisito exigible reiteradamente por el TJUE, entre otras, en las Sentencias de 8 de marzo de 1988, asunto C-102/86, *Apple and Pear Development Council* [NFJ000379]; de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, *Tolsma* [NFJ003302]; de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00, *Kenemer Golf* [NFJ011964]; de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, *FCE Bank* [NFJ021920]; y de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* [NFJ026002]).

En cuanto a los bonos univalentes la cuestión es más compleja de lo que a simple vista parece. Como se ha indicado al examinar la naturaleza de estos bonos, el legislador opta por considerar que con la transferencia del bono se ha producido la entrega del bien o la prestación del servicio, por lo que de no producirse la entrega efectiva del bien o la prestación del servicio parecería que nada debe efectuarse. La transferencia del bono se equipara a la venta de la operación subyacente.

Sin perjuicio de que pueda ser esta la interpretación que den los órganos consultivos administrativos, no cabe duda de que pueden darse situaciones en las que se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria en tanto la realidad nos lleva a concluir que no ha existido entrega efectiva del bien o prestación efectiva del servicio. Si a través del IVA se pretende gravar el consumo, este materialmente no ha existido, más allá de la presunción legal que ahora se establece, por lo que no parece razonable que se tribute por un hecho imponible (entrega de bienes o prestaciones de servicios) que finalmente no se ha producido. Esto es, si el bono univalente no se canjea, ¿existirá un derecho a recuperar el impuesto soportado del emisor del

bono? Indudablemente debería establecerse un procedimiento que permitiera el reconocimiento a la recuperación de una cuota por una entrega de un bien o la prestación de un servicio que materialmente no han ocurrido.

Ello quedaría solventado si consideramos que si bien se produce el devengo en el momento de la transferencia del bono univalente, estamos ante un devengo anticipado, pues esta es la verdadera naturaleza del pago efectuado en ese momento, ya que el bien o el servicio se recibirá efectivamente con posterioridad, y el hecho imponible viene configurado en el IVA por la entrega de bienes o las prestaciones de servicios. Ello conllevaría la obligación de modificar la base imponible y rectificar la repercusión del impuesto, lo que permitiría al destinatario (al adquirente del bono univalente) recuperar una parte de lo abonado, la cuota de IVA devengada, por un bien o un servicio que no ha recibido, sin que en ningún caso existiera enriquecimiento alguno por parte de la Administración.

En cuanto al resto del importe abonado, deberá estarse a las cláusulas contractuales pudiendo darse un tratamiento análogo al que se ha señalado en caso de desistimiento de los bonos polivalentes.

### III.7. CUADROS-RESUMEN SOBRE TRATAMIENTO DE BONOS

Concepto y tipos de bono	
Concepto	Tipos
Instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores de servicios hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento.	BONO UNIVALENTE: Bono en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios.
	BONO POLIVALENTE: Cualquier bono que no sea un bono univalente.

Bonos univalentes	
Sin intermediación, por la transferencia del bono.	Se produce el hecho imponible: Equivale a la entrega del bien o a la prestación del servicio.
Con intermediación en nombre propio.	Cada transferencia equivale a la entrega del bien o a la prestación del servicio.
.../...	

<b>Bonos univalentes</b>	
.../...	
Con intermediación en nombre y por cuenta ajena.	<p>El intermediario no realiza la transferencia del bono.</p> <p>La transferencia la efectúa el sujeto pasivo emisor del bono.</p> <p>El intermediario solo presta un servicio de intermediación, tributando de acuerdo con las reglas generales del impuesto.</p>
Base imponible de la transferencia del bono.	Bien sea una entrega de bienes o una prestación de servicios, será la contraprestación exigida a cambio del bono.
Servicios producidos en la cadena de comercialización del bono distintos de la mera intermediación en nombre y por cuenta ajena.	Cuando se identifiquen los servicios (promoción, publicidad, etc) tributarán de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

<b>Bonos polivalentes</b>	
Transferencia del bono.	No supone la realización de un hecho imponible.
Entrega efectiva del bien o prestación efectiva del servicio (operación subyacente al bono).	Supone la realización del hecho imponible por la entrega del bien o la prestación del servicio.
Base imponible de la entrega del bien o de la prestación del servicio.	Contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre la misma, valor monetario indicado en el bono en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.
Servicios que puedan identificarse en caso de que la transferencia del bono se realice por un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la transacción sujeta al IVA.	Cualquier prestación de servicios que pueda identificarse (mediación, promoción, publicidad, etc.) estará sujeta al IVA, aplicando las reglas generales del impuesto.

## ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

**Enrique de Miguel Canuto**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Facultad de Derecho. Universidad de Valencia*

---

### EXTRACTO

La regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas está estructurada como un mosaico de normas de los tres impuestos sobre la renta. La Directiva 2014/107/UE sobre intercambio automático de información pone a cargo de las entidades financieras la obtención de información. La normativa comunitaria, con distinto enfoque, toma en consideración los instrumentos jurídicos similares a las sociedades de personas, decantándose por el trato como «unidades imponibles», si bien separa a los fideicomisos, para los que se inclina a mirar al Estado del fiduciario y no al Estado del propio fideicomiso.

**Palabras clave:** entidades en régimen de atribución de rentas e intercambio automático de información.

---

*Fecha de entrada: 01-10-2016 / Fecha de aceptación: 03-11-2016*

**«PASS-THROUGH» ENTITIES****Enrique de Miguel Canuto**

---

**ABSTRACT**

The regulation of «pass-through» entities is structured as a puzzle standards of the three income taxes. Directive 2014/107/UE on automatic exchange of information put in charge of financial institutions to obtain information. The EU rules, with different approach, taking into consideration similar to the partnerships legal instruments, giving them the treatment of «taxable units», although separates the trusts, for which he is inclined to look at the State of the trustee and not the State of the trust itself.

**Keywords:** automatic exchange of information and «pass-through» entities.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Determinación de la renta
3. Entidades y contribuyentes
4. Base imponible y tipos de gravamen
5. Entidades constituidas en España
6. Entidades constituidas en el extranjero
7. Retenciones
8. Declaración informativa
9. Directiva sobre información
  - 9.1. Cuentas preexistentes de entidades
  - 9.2. Nuevas cuentas de entidades
10. Fideicomiso y residencia
11. Sociedades civiles con objeto mercantil
12. Reglas de transición
  - 12.1. Distribución de beneficios
  - 12.2. Transmisión de la participación
  - 12.3. Contabilidad mercantil

### Bibliografía

**NOTA:** Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 «La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos».

## 1. INTRODUCCIÓN

Caracteriza el trato fiscal de las entidades en régimen de atribución de rentas<sup>1</sup> tres notas: que las rentas correspondientes a la entidad deben ser atribuidas a los partícipes en la entidad; que se atribuirán a los partícipes según la proporción recogida en los pactos o normas aplicables y en su defecto, por partes iguales, y que las rentas se calificarán según la fuente o actividad de que procedan: actividad económica, capital mobiliario, capital inmobiliario, ganancia patrimonial.

Lo que no obsta que entidades en régimen de atribución de rentas residentes en territorio español, e incluso entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el territorio español, deban practicar retención cuando abonan rendimientos a contribuyentes no residentes.

La regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas supone por parte del legislador rechazar la opción por considerar como realizadoras del hecho imponible a las entidades sin personalidad, con una organización unitaria *ad intra* y *ad extra* («unidad imponible») que es la posibilidad propugnada por el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La primera consecuencia es la ausencia de responsabilidad solidaria de los partícipes recogida en el artículo 42.1 b), porque no existe obligación material de la entidad, como regla general. La segunda, que tampoco rige el artículo 35.7 de la LGT, según el cual «la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al cumplimiento de todas las prestaciones», porque no hay obligación tributaria unitariamente nacida a cargo de la entidad.

La tributación del partícipe en su imposición personal sobre la renta lleva a distinguir al partícipe persona física del partícipe persona jurídica y al residente en territorio español del no residente en territorio español. Frente a ello, para la determinación de la renta en la base imponible se aplican preponderantemente las reglas del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) aunque con particularidades. Si bien, los no residentes sin establecimiento permanente determinarán su renta según las reglas que les son propias en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR).

---

<sup>1</sup> RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas en el impuesto sobre la renta de no residentes», *Diritto e Pratica tributaria Internazionale*, n.º 4 (2003); MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas: especial referencia a las actividades económicas», *Carta tributaria*, n.º 4 (2012); ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 57 (2015).

Un sector doctrinal emplea la expresión «transparencia fiscal», en sentido amplio, para expresar esta técnica de atribución a los partícipes de la renta a gravar obtenida por una entidad sin personalidad.

La normativa comunitaria, con distinto enfoque, veremos que, en este terreno, toma en consideración las sociedades de personas e instrumentos jurídicos similares a las sociedades de personas, decantándose por el trato como «unidad imponible», si bien separa a los fideicomisos, para los que se inclina a mirar al Estado del fiduciario y no al Estado del propio fideicomiso.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA RENTA

¿*Qué renta debe ser atribuida* al partícipe de la entidad? La norma se centra en el método de determinación de las rentas y pone en primer plano las reglas del IRPF. En el punto relativo a la determinación de la renta reside la mayor peculiaridad de esta regulación.

El punto de partida es la determinación analítica de la renta a atribuir atendiendo a las reglas del IRPF, aunque con cinco exclusiones o particularidades recogidas en la Ley del IRPF: artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; artículo 32, actividad económica plurianual; disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda. Esta es la regla general.

Para los partícipes que sean contribuyentes en el IRPF sí son aplicables, para la determinación de su renta, el artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; el artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; el artículo 32, actividad económica plurianual; la disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y el artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda.

Caso de que todos los partícipes sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades (IS) o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente, entonces se aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible.

Ahora bien, los partícipes no residentes en territorio español sin establecimiento permanente aplican las reglas propias de los no residentes sin establecimiento, recogidas en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del IRNR (TR de 2004). Esta norma, como veremos<sup>2</sup>, va acompañada de asignar al partícipe contribuyente la condición de no residente sin establecimiento permanente en el IRNR.

Siendo como son varios los partícipes en la entidad habrá de concretarse la proporción de la participación de cada partícipe.

Compensación de rentas: cuando la entidad en atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un Estado con el que España no tenga suscrito un convenio para evi-

---

<sup>2</sup> *Ut infra* 3. Entidades y contribuyentes.

tar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, entonces no se computarán las rentas *negativas* que excedan de las positivas obtenidas en el mismo Estado y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado.

**Capital mobiliario:** los contribuyentes del IS y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean partícipes de una entidad en atribución integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas<sup>3</sup>.

**Inversión colectiva:** los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean partícipes de una entidad en régimen de atribución que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las mencionadas acciones o participaciones<sup>4</sup>.

La regulación sobre la determinación de la renta del partícipe, en sede de la normativa del IRPF<sup>5</sup>, no aborda, claro está, cuál es el tipo de gravamen aplicable al partícipe contribuyente.

### 3. ENTIDADES Y CONTRIBUYENTES

La entidad en régimen de atribución de rentas como tal no está sujeta a la imposición personal sobre la renta y la renta que obtiene deberá ser atribuida no a ella sino a sus partícipes. Se trata de las sociedades civiles, con o sin personalidad, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

En el ámbito de la regulación están no solo las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas, sino también las entidades constituidas en el extranjero de naturaleza jurídica análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas constituida según la ley española.

Es seña de identidad de las entidades en régimen de atribución de rentas que no tienen la consideración de contribuyentes en el IRPF<sup>6</sup> y que tampoco están sujetas al IS<sup>7</sup>. En suma, no están

<sup>3</sup> Artículo 89.5 *in fine* de la Ley del IRPF.

<sup>4</sup> Artículo 89.5 de la Ley del IRPF.

<sup>5</sup> Cabe distinguir entre la normativa del IRPF como cuerpo continente de la regulación y las reglas aplicables en este campo, donde entran también reglas del IS y reglas del IRNR.

<sup>6</sup> Artículo 8.3 de la Ley del IRPF.

<sup>7</sup> Artículo 86 de la Ley del IRPF.

sujetas a la imposición sobre la renta de las personas residentes en territorio español. Si bien las sociedades agrarias de transformación tributarán en el IS.

En el estatuto jurídico de estas entidades en atribución se destaca: que revisten la condición de retenedoras por las rentas que abonan; que pueden revestir la condición de «retenidas», por las rentas que perciben y que son titulares del deber de presentar declaraciones informativas. Por ello la LGT enuncia su posible condición de «obligado tributario».

Contribuyentes en el régimen de atribución: pueden ser los contribuyentes del IS, los contribuyentes del IRPF, los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente o los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente. La condición de persona física o persona jurídica y la condición de residente o no residente del partícipe serán pues claves en la tributación.

La excepción la encontramos en las entidades en atribución constituidas en el extranjero que cuenten con partícipes no residentes, con presencia en territorio español<sup>8</sup>, en que el contribuyente será la propia entidad, en relación con las rentas de los partícipes no residentes.

#### 4. BASE IMPONIBLE Y TIPOS DE GRAVAMEN

Desde el punto de vista de la dogmática apreciamos que la determinación de la renta a atribuir no prejuzga cuál es el impuesto en cuya base imponible debe ser domiciliada esa renta. En tal sentido una renta cuya determinación ha seguido las reglas del IRPF puede deber ser integrada en la base imponible del IS o del IRNR del contribuyente.

Dado que el IRPF y el IS son impuestos sobre la renta global del contribuyente, la renta del partícipe por causa de su pertenencia a una entidad en atribución habrá de integrarse, en estos impuestos, con las demás rentas de cada contribuyente. En el IRPF la renta atribuida por esta causa no tiene una adscripción *a priori* en la base general o en la base del ahorro, sino que dependerá de la fuente de la renta percibida: actividad económica, capital mobiliario, capital inmobiliario, ganancia patrimonial.

¿Qué tipo es el aplicable en el gravamen del partícipe? Dado que la renta es atribuida al partícipe de la entidad, el impuesto personal sobre la renta (IRPF, IS, IRNR) del partícipe será el que definirá el tipo de gravamen aplicable a él. El impuesto cuyo tipo de gravamen es aplicado no prejuzga qué normativa es la que determina la renta atribuida en la base imponible. En algunos casos lo será la normativa de otro impuesto sobre la renta.

Para los contribuyentes del IRNR que sean personas físicas residentes en otro Estado de la Unión cuyos rendimientos del trabajo y actividad económica rebasen el umbral señalado y ejer-

<sup>8</sup> Artículo 38 del TR de 2004.

citen la opción por tributar según las reglas del IRPF, sin perder su condición de contribuyente del IRNR<sup>9</sup> se integrará su renta atribuida en el cálculo del impuesto según las reglas del IRPF.

La presencia de partícipes no residentes en la entidad pone en juego reglas adicionales en el sistema de tributación de entidades en atribución. Vamos a examinarlas a continuación.

## 5. ENTIDADES CONSTITUIDAS EN ESPAÑA

En el caso de entidades en atribución que envuelven a partícipes no residentes en territorio español, la norma formula la separación entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes y distingue entre entidades constituidas según las leyes españolas y entidades constituidas según una ley extranjera.

El modelo de la tributación del TR de 2004, con una excepción que sobresale, consiste en que para los partícipes no residentes en territorio español, como es lógico, el tipo de gravamen va a permanecer en el campo de las reglas del IRNR.

Comenzando con las entidades en atribución constituidas en España, la norma subdistingue según que realicen una actividad económica o que no realicen ninguna actividad económica.

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una **actividad económica** en territorio español, los partícipes no residentes en territorio español serán considerados contribuyentes del IRNR con *establecimiento permanente*<sup>10</sup>.

La interpretación sistemática conduce a entender que la determinación de la base imponible como punto de partida sigue las reglas del IRPF, con las exclusiones anteriormente mencionadas. Y que caso de que todos los partícipes sean contribuyentes del IS o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente entonces aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible.

Responsable solidario: responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes en territorio español las personas que sean sus representantes, sin necesidad de notificar un previo acto de derivación de responsabilidad<sup>11</sup>.

Mientras que en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que no desarrollen una actividad económica en territorio español, respecto a los partícipes no residentes en territo-

<sup>9</sup> Artículo 46 del TR de 2004.

<sup>10</sup> Artículo 35 del TR de 2004.

<sup>11</sup> Artículo 9.4 del TR de 2004.

rio español, la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con las normas del capítulo IV del TR de 2004, en armonía con que tales partícipes no residentes serán considerados contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente<sup>12</sup>.

En este supuesto, la entidad en régimen de atribución de rentas estará obligada a *ingresar a cuenta* la diferencia entre la parte de la retención soportada que le corresponda al partícipe no residente, esto es, según las reglas del IRPF, y la retención que hubiera resultado de haberse aplicado directamente sobre la renta atribuida la normativa sobre retenciones del IRNR<sup>13</sup>.

Respecto a la declaración informativa, las entidades en atribución que no desarrollen una actividad económica en territorio español y que sus rentas no excedan de 3.000 euros no están obligadas a presentar declaración informativa de las rentas ante la Administración.

## 6. ENTIDADES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO

Respecto a las entidades en atribución constituidas según la ley extranjera, en la que haya partícipes no residentes, la norma distingue entre entidades con presencia en territorio español, a las que se da una solución unitaria, y entidades sin presencia en territorio español, en que se vuelve a la solución plural<sup>14</sup>.

Presupuesto para la tributación de las entidades en atribución constituidas según la ley extranjera es que su naturaleza sea análoga a una entidad en atribución constituida en España.

Respecto a las entidades **con presencia** en el territorio, el enunciado de la norma refiere a cuando una entidad en atribución constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de esta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

Esta organización parece un establecimiento permanente pero no lo es, y la razón, como ha explicado RUIBAL PEREIRA<sup>15</sup>, está en que esta entidad en atribución de rentas constituida en el extranjero solo tributa por la parte de renta atribuible a los socios no residentes en territorio español mientras que un establecimiento permanente vendría obligado a tributar por todas las rentas obtenidas en España.

<sup>12</sup> Artículo 36 del TR de 2004.

<sup>13</sup> Artículo 36.2 del TR de 2004.

<sup>14</sup> ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 246-249.

<sup>15</sup> RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en atribución...», *op. cit.*, pág. 408.

La consecuencia es que en tal caso el contribuyente será enraizado en el IRNR y que, además, contribuyente será *la propia entidad* en atribución constituida según la ley extranjera. Encontramos aquí una excepción a la regla general. Las reglas configuradoras de su obligación tributaria son las que siguen:

- 1.<sup>a</sup> La base imponible estará constituida por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada conforme a lo establecido según las reglas de la Ley del IRPF que resulte atribuible a los partícipes no residentes de la entidad.
- 2.<sup>a</sup> La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del IS.
- 3.<sup>a</sup> La cuota se minorará aplicando las bonificaciones y deducciones que se permiten para los contribuyentes del IRNR que operan mediante establecimiento permanente, así como los pagos a cuenta, siempre en la parte correspondiente a la renta atribuible a los partícipes no residentes<sup>16</sup>.

Respecto a la base imponible entiendo deben jugar las cinco exclusiones previstas en la normativa del IRPF, que son: el artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; el artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; el artículo 32, actividad económica plurianual; la disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y el artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda. Porque solo los partícipes contribuyentes en el IRPF gozan de la íntegra aplicación de las reglas de su impuesto, en este campo.

Sin embargo, entiendo que no es aplicable la norma según la cual caso de que todos los partícipes sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente, aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible. Porque la base imponible, según la regulación específica de esta figura, se debe definir en sede de IRPF.

Las entidades contribuyentes estarán obligadas a realizar pagos fraccionados a cuenta de este impuesto, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen<sup>17</sup>. Según las reglas de no residentes con establecimiento permanente, añade el reglamento.

En el caso de que alguno de los partícipes no residentes de las entidades con presencia en territorio español invoque un convenio de doble imposición, se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad en atribución fueron satisfechas por los partícipes no residentes en la parte que les corresponda<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Artículo 38 del TR de 2004.

<sup>17</sup> Artículo 38.3 del TR de 2004.

<sup>18</sup> Artículo 38.4 del TR de 2004.

Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar su aplicación y la consiguiente devolución, dentro del plazo de *cuatro años*, contado desde la fecha del ingreso o del vencimiento del periodo de declaración e ingreso de la retención. El ministro de Economía y Hacienda<sup>19</sup> (en la actualidad, de Hacienda y Función Pública), en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto<sup>20</sup>.

De esta forma, como explica RUIBAL PEREIRA, los socios residentes en Estados con los que exista convenio de doble imposición podrán, en el marco del convenio, solicitar la aplicación del mecanismo para evitar la doble imposición internacional, modalidad exención o modalidad deducción, y evitar que las rentas obtenidas en España se graven tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia del socio<sup>21</sup>.

La entidad deberá presentar una autoliquidación anual de las rentas correspondientes, según las reglas indicadas, siguiendo las normas que establezca el ministro de Economía y Hacienda<sup>22</sup> (en la actualidad, de Hacienda y Función Pública).

Responsable solidario: responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias, en el ámbito de la imposición sobre la renta, correspondientes a las entidades en atribución constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, las personas que sean sus representantes, sin necesidad de un previo acto de derivación de responsabilidad<sup>23</sup>.

Se destaca, en suma, la especial regulación de este supuesto de entidad en atribución constituida en el extranjero con presencia en territorio español. Su regulación supone conjuntar un mosaico de los tres impuestos.

Respecto a las entidades **sin presencia** en territorio español, cuando una entidad en atribución constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en este una actividad económica en la forma indicada, la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del TR de 2004, en armonía con que los partícipes no residentes en territorio español serán considerados contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente<sup>24</sup>.

En este supuesto reviste particular relevancia el juego de la retención a practicar por el pagador. Para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente no se exige presen-

<sup>19</sup> O su sucesor competencial.

<sup>20</sup> Artículo 16.4 y 19 de Reglamento del IRNR.

<sup>21</sup> RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en atribución...», *op. cit.*, págs. 405 y 413.

<sup>22</sup> Véase nota 19.

<sup>23</sup> Artículo 9.4 del TR de 2004.

<sup>24</sup> Artículo 39.1 del TR de 2004.

tar autoliquidación por las rentas que hubieran sido objeto de retención o ingreso a cuenta<sup>25</sup>. Por ello, la doctrina dice que esta retención lo es a título definitivo o con carácter liberatorio.

En cuanto a las obligaciones de información, las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español no estarán sometidas a las obligaciones de información previstas en la normativa del IRPF<sup>26</sup>.

## 7. RETENCIONES

Punto de partida: estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta<sup>27</sup>, con arreglo a las *reglas de IRPF*, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por el IRPF, contribuyente por el IS o contribuyente por el IRNR<sup>28</sup>.

La práctica de retención exige la concurrencia de dos elementos: primero, el elemento subjetivo: ¿quién debe retener?, se exige que quien paga la renta esté tipificado como retenedor, y, segundo, la renta objeto de retención: la definición de la retención exige la previa calificación de la renta y *la renta es calificada desde la perspectiva del retenido*, que es quien la percibe.

Cómputo en la imposición sobre la renta: dicha retención o ingreso a cuenta practicados sobre la entidad se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción (proporción de la participación) en que se le atribuyan las rentas percibidas<sup>29</sup>.

**Excepción:** en el supuesto de entidades constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español, a las retenciones o ingresos a cuenta sobre las rentas que obtengan en territorio español no les será de aplicación las reglas del IRPF, sino que las retenciones o ingresos a cuenta se determinarán de la siguiente manera:

- a) Si se acredita al pagador la residencia de los partícipes de la entidad y la proporción en que se les atribuye la renta, se aplicará a cada partícipe la retención que corresponda a tenor de dichas circunstancias de acuerdo con su impuesto personal respectivo.

<sup>25</sup> Artículo 28.3 del TR de 2004.

<sup>26</sup> Artículo 39 del TR de 2004.

<sup>27</sup> Como es sabido, ingreso a cuenta lo es de una retribución en especie. Mientras que la expresión genérica es pagos a cuenta.

<sup>28</sup> MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 15-16. ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 266-268.

<sup>29</sup> Artículo 89.2 de la Ley del IRPF.

- b) Cuando el pagador no entienda acreditadas estas circunstancias, practicará la retención con arreglo a las normas del IRNR, sin considerar el lugar de residencia de los partícipes en la entidad ni las exenciones que contempla el artículo 14 del TR de 2004. El tipo de retención será el que corresponda según los tipos de gravamen propios de los no residentes sin establecimiento permanente<sup>30</sup>.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un Estado o territorio calificado como paraíso fiscal, la retención a aplicar seguirá en todos los casos la solución anterior: normas del IRNR sin considerar el lugar de residencia de sus partícipes ni las exenciones que contempla el artículo 14 del TR de 2004. El tipo de retención será el que corresponda según los tipos de gravamen propios de los no residentes sin establecimiento permanente.

Transmisión de **inmuebles**: regla especial. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los partícipes de la entidad en atribución transmitente no sea residente en territorio español entonces el adquirente del inmueble debe practicar, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos partícipes no residentes, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2 del TR de 2004.

La consecuencia es que el adquirente queda obligado a retener e ingresar el 3%, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre la renta correspondiente a aquellos. Si bien no procederá el ingreso a cuenta en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades que sean residentes en territorio español<sup>31</sup>.

Los supuestos en que está prevista la entrada en juego de esta regla son dos: las entidades en atribución constituidas en España que no realizan actividad económica, cuando algún miembro sea no residente y las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español, cuando algún partícipe sea no residente.

## 8. DECLARACIÓN INFORMATIVA

Está previsto el deber de la entidad de presentar una declaración informativa sobre las rentas. Su contenido se centra en la renta total obtenida por la entidad y la renta atribuible a cada partícipe.

<sup>30</sup> La normativa aplicable a la retención queda así en manos del retenedor. La idolatría del conductismo parece haber nublado al legislador la visión del resultado a que se llega.

<sup>31</sup> «Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán *afectos* al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente» (art. 25.2, *in fine*).

Delimitación negativa: las entidades en atribución que no desarrollen una actividad económica y sus rentas no excedan de 3.000 euros no están obligadas a presentar declaración informativa.

Las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español tampoco estarán sometidas a las obligaciones de información previstas en la normativa del IRPF<sup>32</sup>.

El cumplimiento del deber está a cargo del representante de la entidad en atribución. Caso de entidades en atribución constituidas en el extranjero, el deber queda a cargo de los partícipes contribuyentes del IRPF y contribuyentes del IS.

Las entidades en atribución deberán notificar a sus partícipes la renta total y la renta atribuible a cada uno de los partícipes según lo reglamentariamente previsto<sup>33</sup>.

Además, está el deber de suministro de información a cargo de la entidad en atribución en el supuesto de percepción por la entidad de rentas relativas a activos financieros en sentido amplio y en que la renta sea atribuible a partícipes personas físicas residentes en otro Estado de la Unión<sup>34</sup>.

Si bien las entidades mencionadas no estarán obligadas a suministrar información cuando la renta sea percibida por una persona física que pueda probar que actúa por cuenta de una entidad sin personalidad jurídica, no sometida a imposición de acuerdo con las normas generales de tributación de las empresas o que no tenga la consideración de institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 85/611/CEE, y ello sea o no entidad en atribución de rentas de acuerdo con la legislación española<sup>35</sup>.

A distinguir del deber de suministro de información a cargo de la entidad en atribución en el supuesto de abono –e incluso mediación en el pago– por la entidad a personas físicas residentes en otro Estado de la Unión, de rentas relativas a activos financieros en sentido amplio<sup>36</sup>.

Estos deberes de información en relación con rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados de la Unión han estado vigentes hasta 31 de diciembre de 2015. A partir de 1 de enero de 2016 debe acudir al Real Decreto 1021/2015<sup>37</sup>, sobre obligaciones relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, que transpone la Directiva 2014/107/UE sobre intercambio automático de información.

<sup>32</sup> Artículo 39 del TR de 2004.

<sup>33</sup> Artículo 90.3 de la Ley del IRPF.

<sup>34</sup> Artículo 47 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección (RGIT de 2007).

<sup>35</sup> Artículo 47.3 c) del RGIT de 2007.

<sup>36</sup> Artículo 45 de RGIT de 2007.

<sup>37</sup> Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, sobre obligación de informar sobre cuentas financieras.

## 9. DIRECTIVA SOBRE INFORMACIÓN

La Directiva 2014/107/UE<sup>38</sup> ha introducido normas sobre el intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad europea, que se insertan en el cuerpo de la anterior Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Según el artículo 8.3 bis de la directiva, cada Estado de la Unión debe adoptar las medidas necesarias para que sus instituciones financieras apliquen las normas de comunicación de información y las normas de diligencia debida, garantizando la aplicación efectiva de dichas normas. Con vistas a que cada Estado, mediante intercambio automático y en plazo, comunique a los demás Estados de la Unión la información fiscal recogida, que se centra en conocer la residencia a efectos fiscales, relativa a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2016, que corresponda a una «cuenta sujeta a comunicación de información».

En el caso de una entidad titular de una cuenta financiera y que, tras la aplicación de las normas de diligencia debida, sea identificada como entidad con una o varias «personas que ejercen el control» que sean «personas sujetas a comunicación de información», en tal caso deberá ser comunicado no solo el nombre, domicilio y NIF de la entidad sino también el nombre, domicilio, NIF y fecha y lugar de nacimiento de cada una de las «personas sujetas a comunicación de información».

Además de cualquier otro Estado de la Unión, por «territorio participante» con respecto a cada Estado miembro se entiende, a los fines de la directiva, sea cualquier otro territorio con el cual el Estado de que se trate haya celebrado un acuerdo por el que el territorio deba facilitar la información y que esté identificado en una lista publicada por el Estado, sea otro territorio con el cual la Unión haya celebrado un acuerdo por el que el territorio deba facilitar la información que esté identificado en una lista publicada por la Comisión.

El trato como «cuentas sujetas a comunicación de información» relativo a entidades agrupa dos supuestos: el supuesto de las cuentas cuya titularidad corresponda a una o varias entidades que deban ser consideradas en sí «personas sujetas a comunicación de información», y el supuesto de las cuentas cuya titularidad corresponda a «ENF pasivas»<sup>39</sup> en las que una o varias de las per-

<sup>38</sup> Pueden verse DIEPVENS, N. y DEBELVA, F.: «The evolution of the Exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure», *EC Tax Review* n.º 4 (2015); FUSTER GÓMEZ, M.: «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *REDF*, n.º 167 (2015). DIEPVENS y DEBELVA concluyen que «the possibilities and instruments for tax authorities to Exchange information have been steadily increasing, but a corresponding increase of taxpayer protection has been absent» (pág. 218).

<sup>39</sup> La directiva distingue entre entidad no financiera (ENF) activa y entidad no financiera (ENF) pasiva. «**ENF pasiva**» es definida negativamente, como la entidad no financiera que no es una «ENF activa». ENF activa es definida mediante una lista de siete criterios, cada uno de los cuales atribuye la condición de ENF activa. Como orientación cabe indicar que quedarían comprendidas entre las ENF pasivas las entidades que realizan una actividad económica real que no cotizan en mercados organizados y también las instituciones financieras en sentido amplio y no estricto. Respecto de

sonas que ejercen el control sean «personas sujetas a comunicación de información». El segundo supuesto es del máximo interés para nosotros, por su relación con las entidades en régimen de atribución de rentas. La regulación distingue entre las cuentas preexistentes y las nuevas cuentas.

Por «entidad» la Directiva 2014/107/UE entiende una persona jurídica o un instrumento jurídico, como lo son una sociedad de capital, una sociedad de personas, un fideicomiso o una fundación. Un instrumento jurídico es considerado, por la directiva, similar a las sociedades de personas incluso aunque no sea tratado como unidad imponible por el Estado miembro.

## 9.1. CUENTAS PREEXISTENTES DE ENTIDADES

Respecto a las cuentas preexistentes de entidades deberán ser sometidas a revisión aquellas cuyo saldo o valor agregado a 31 de diciembre de 2015 exceda de un importe expresado en moneda nacional de cada Estado que corresponda a 250.000 USD y también las cuentas preexistentes que a 31 de diciembre de 2015 no excedan de dicha cantidad pero cuyo saldo o valor agregado exceda el último día de cualquier año civil posterior. A este respecto las instituciones financieras deberán desarrollar actuaciones de revisión en dos campos.

Por una parte, actuaciones dirigidas a la determinación de si la entidad es una «persona sujeta a comunicación de información».

En tal sentido se prevén actuaciones de revisión de la información que conserven con fines reglamentarios o de relación con el cliente, incluida la recopilada conforme a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales, para determinar si la información indica que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión. En la información indicativa de que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión está comprendido el lugar de constitución o un domicilio en un Estado de la Unión.

Si se llega a que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión, la institución financiera deberá considerar la cuenta como «cuenta sujeta a comunicación de información». Salvo que obtenga una declaración del titular de la cuenta, o que se determine justificadamente, que el titular no es una persona sujeta a comunicación de información.

Por otra parte, la institución financiera deberá determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva» en la que una o varias personas que ejercen el control sean «personas sujetas a comunicación de información». Si es así, la cuenta deberá ser tratada como «cuenta sujeta a comunicación de información». Para llevar a cabo estas determinaciones, la institución financiera deberá seguir las siguientes indicaciones en el orden que resulte más adecuado a las circunstancias:

---

ellas la directiva toma en consideración la averiguación de quiénes son las personas que *ejercen el control* efectivo de la entidad. Como veremos [10. Fideicomiso y residencia], un fideicomiso puede asumir la condición de ENF pasiva.

- a) Con el fin de determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva», la institución financiera deberá obtener una declaración del titular de la cuenta para establecer su condición. A menos que tenga información con base en la cual pueda determinar justificadamente que el titular de la cuenta es una «ENF activa» o es una institución financiera –distinta de la entidad de inversión en sentido amplio<sup>40</sup>– que no sea una institución financiera de un territorio participante.
- b) Con el fin de determinar qué personas son las que ejercen el control del titular de una cuenta, la institución financiera podrá basarse en la información recopilada y conservada con arreglo a los procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales.
- c) Con vistas a saber si una persona que ejerce el control de una «ENF pasiva» es una persona sujeta a comunicación de información, la institución financiera podrá basarse en la información obtenida siguiendo los procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales en el caso de cuentas preexistentes de entidad cuya titularidad corresponda a una o varias ENF cuyo saldo no exceda de un importe que corresponda a 1.000.000 USD, o bien basarse en una declaración del titular de la cuenta o una declaración de la persona que ejerce el control que indique los Estados de la Unión u otros territorios en los que tal persona sea residente a efectos fiscales.

## 9.2. NUEVAS CUENTAS DE ENTIDADES

Respecto a las nuevas cuentas de entidades, las instituciones financieras informantes deberán, similarmente, desarrollar actuaciones de averiguación en dos campos. Por una parte, la determinación de si la entidad en sí debe ser considerada «persona sujeta a comunicación de información».

La previsión es obtener una declaración, que podrá formar parte de la documentación de apertura de cuentas, que permita que la institución financiera determine la residencia o residencias a efectos fiscales del titular de la cuenta y confirme la credibilidad de tal declaración sobre la base de la información que dicha institución haya obtenido en la apertura de la cuenta. Incluyendo toda la documentación recopilada con arreglo a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales. Si la entidad certifica que no tiene residencia a efectos fiscales, entonces la institución financiera podrá acudir a la dirección de la *oficina principal* de la entidad para la determinación de la residencia del titular de la cuenta.

---

<sup>40</sup> Entidad de inversión en sentido amplio (apartado A.6 b) de la sección VIII de la directiva) es la entidad cuya renta bruta es atribuible principalmente a la inversión, reinversión o negociación en activos financieros, si la entidad es gestionada por otra entidad que es a su vez una institución de depósito, una institución de custodia, una compañía de seguros específica o una entidad de inversión en sentido estricto (apartado A.6 a) de la sección VIII).

Si la declaración indica que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión, la institución financiera deberá tratar la cuenta como «cuenta sujeta a comunicación de información». Salvo que determine justificadamente que el titular de la cuenta no es una persona sujeta a deber de información en relación con dicho Estado miembro.

Por otra parte, la institución financiera deberá determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva» en la que una o varias personas que ejercen el control son personas que están sujetas al deber de información. En tal caso, la cuenta deberá ser tratada como una «cuenta sujeta a comunicación de información». Para llevar a cabo estas averiguaciones, la institución financiera deberá seguir las indicaciones en el orden que resulte más adecuado a las circunstancias:

- a) Con el fin de determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva», la institución informante deberá basarse en una declaración del titular de la cuenta para establecer su condición. Salvo que tenga información sobre la base de la cual pueda determinar justificadamente que el titular de la cuenta es una «ENF activa» o una institución financiera –distinta de la entidad de inversión en sentido amplio<sup>41</sup>– que no sea una institución financiera de un territorio participante.
- b) Con el fin de determinar las personas que ejercen el control del titular de una cuenta, la institución financiera podrá basarse en la información recopilada y conservada con arreglo a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales.
- c) Con vistas a determinar si una persona que ejerce el control de una «ENF pasiva» es una persona que está sujeta a deber de información, la institución financiera podrá basarse en una declaración del titular de la cuenta o de la persona que ejerce el control.

Observamos que para las nuevas cuentas no se señala ningún umbral cuantitativo. Explica la exposición de motivos de la directiva que «por lo general, en la presente directiva no deben incluirse umbrales, ya que se pueden eludir con facilidad dividiendo las cuentas en diferentes instituciones financieras». Como regla general se trata de las cuentas financieras abiertas a partir del 1 de enero de 2016.

## 10. FIDEICOMISO Y RESIDENCIA

El tratamiento de los instrumentos jurídicos que no reciben el tratamiento de unidad imponible en un Estado de la Unión, en la directiva, acaba separando los fideicomisos de los demás instrumentos. Las distintas soluciones asignadas exigirían una nítida identificación de los supuestos, tarea que la directiva no acomete.

<sup>41</sup> Entidad de inversión en sentido amplio es la entidad cuya renta bruta es atribuible principalmente a la inversión, reinversión o negociación en activos financieros, si la entidad es gestionada por otra entidad que es a su vez una institución de depósito, una institución de custodia, una compañía de seguros específica o una entidad de inversión en sentido estricto.

En el caso de un fideicomiso con naturaleza de institución financiera, se considera que posee una participación en el capital las personas a las que se considere sea fideicomitente, sea beneficiario [o fideicomisario] de la totalidad o de una parte del fideicomiso, o cualquier otra persona física que ejerza el control efectivo último sobre el fideicomiso<sup>42</sup>.

Las personas sujetas a comunicación de información tendrán la consideración de beneficiarias de un fideicomiso si tienen derecho a percibir, directa o indirectamente –por ejemplo, a través de un agente designado– una distribución obligatoria de beneficios, o bien pueden percibir, directa o indirectamente, una distribución discrecional de beneficios<sup>43</sup> con cargo al fideicomiso.

Las participaciones en el capital o en los beneficios de fideicomisos que tienen numerosos socios o cotizan en mercados de valores reconocidos son consideradas «valores mobiliarios» y quedan comprendidas en la noción de activo financiero a los efectos de la directiva.

En un fideicomiso, «personas que ejercen el control» designará a los fideicomitentes los fiduciarios, los protectores, los beneficiarios o a una o varias categorías de beneficiarios, y a toda otra persona o personas físicas que en última instancia tengan el control efectivo sobre el fideicomiso. Para el caso de una relación jurídica distinta del fideicomiso, la expresión designará a las personas que desempeñen una función equivalente o similar.

**Deber de informar:** como punto de partida cuando una institución financiera –que sea distinta de un fideicomiso– no tenga residencia a efectos fiscales, lo que puede ocurrir porque se la considera fiscalmente transparente, o porque está situada en un territorio en el que no hay impuesto sobre la renta, se considerará que está sujeta a la normativa de un Estado miembro, y es, por tanto, una institución financiera del Estado, a los efectos de la directiva, si concurre alguna de las tres circunstancias siguientes:

- a) El estar constituida con arreglo a la legislación del Estado miembro.
- b) Que su lugar de administración, incluida su administración efectiva, se encuentre en el Estado miembro.
- c) El estar la institución sujeta a supervisión financiera en el Estado miembro.

La consecuencia es que las instituciones financieras distintas a los fideicomisos y que sean residentes en dos o más Estados de la Unión, quedarán sujetas a las obligaciones de comunicación de información y de diligencia debida en aquel Estado en que la institución mantengan su cuenta o cuentas financieras.

<sup>42</sup> La praxis británica muestra que el supuesto nuclear es que el fiduciario posea participaciones en el fideicomiso. Además no es infrecuente que fideicomitente sea una fundación.

<sup>43</sup> En la praxis británica también cabe que el fideicomiso perciba intereses por la concesión de préstamos directos a entidades y aún a bancos, aparte de las inversiones en valores mobiliarios.

Sin embargo, en el supuesto de los fideicomisos que son instituciones financieras<sup>44</sup>, la solución es distinta, porque se considera que el fideicomiso está sujeto a la normativa de un Estado de la Unión, a los efectos de la directiva, si uno o varios de sus fiduciarios son residentes en tal Estado. Y ello con independencia de si el fideicomiso como tal es o no considerado residente en un Estado de la Unión a efectos fiscales. *La norma mira al Estado del fiduciario y no al Estado del fideicomiso.* Con la excepción del caso en que el fideicomiso, teniendo su residencia a efectos fiscales en otro Estado de la Unión, comunique a este Estado toda la información, exigida por la presente directiva, respecto de las cuentas sujetas a comunicación de información mantenidas por el fideicomiso.

Por otra parte, en cuanto a los fideicomisos que son considerados «ENF pasivas» y la asignación de **residencia asimilada**, hemos de partir de que una entidad como una sociedad de personas, una sociedad de personas de responsabilidad limitada o un instrumento jurídico *similar*, deberá ser tratada, a efectos de la directiva sobre información, como residente en el territorio en el que esté situado su lugar de *administración efectiva*, si carece de residencia a efectos fiscales.

A su vez, una persona jurídica o un instrumento jurídico será considerado «similar» a una sociedad de personas o una sociedad de personas de responsabilidad limitada, a estos efectos, incluso cuando no tiene trato de *unidad imponible* en un Estado de la Unión según la legislación fiscal de ese Estado de la Unión<sup>45</sup>. Los redactores de la directiva se decantan por la solución unitaria.

Sin embargo, a estos efectos, un fideicomiso que revista la condición de «ENF pasiva» no va a ser considerado un instrumento jurídico similar a una sociedad de personas. También en este punto la solución es distinta. Y ello para evitar la comunicación repetida de información. Atendido que el concepto de personas que ejercen el control tiene un significado muy amplio en el caso de los fideicomisos.

Ausencia del deber: por último, además, ante un fideicomiso, en el supuesto de que el fiduciario sea de suyo una institución financiera obligada a comunicar información y facilite toda la información exigida, a los efectos de esta directiva, respecto de todas las cuentas del fideicomiso sujetas al deber de información, entonces el fideicomiso como tal será considerado institución no obligada a comunicar información.

Se desprende que la omisión de alguna información por parte del fiduciario llevará al fideicomiso fuera del ámbito de aplicación de esta norma, lo que supondrá simultáneamente haber incumplido el fideicomiso su deber de comunicar la información debida a efectos de la directiva sobre intercambio.

<sup>44</sup> La norma considera el supuesto de fiduciario que es una institución financiera obligada a comunicar información (sección VII, letra B, punto 1) y el supuesto de fideicomiso con naturaleza de institución financiera (sección VII, letra C, punto 4 y anexo II, punto 3). De esta manera, se difumina la distinción entre controlante y controlado a efectos de la directiva, pudiendo derivar en la confusión.

<sup>45</sup> Se deriva una situación de deliberada desarmonía entre la normativa fiscal y la normativa sobre información.

Esta compleja normativa, como vemos, genera un efecto de retroalimentación, porque con vistas a averiguar la residencia del titular o de la persona que ejerce control se exige que se comuniquen la información financiera y para regular el deber de informar acaba atribuyéndose una residencia específica incluso a quien carece de ella, residencia que, además, puede ser eventualmente distinta a la residencia a efectos fiscales.

## 11. SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

La Ley 27/2014<sup>46</sup> ha atraído al campo del IS a las sociedades civiles con objeto mercantil<sup>47</sup>, que deban ser consideradas residentes en territorio español, con efectos a 1 de enero de 2016. Lo que supone bifurcar las reglas de juego de las sociedades civiles en la imposición sobre la renta.

Mediante los siguientes enunciados: que son contribuyentes del IS las personas jurídicas excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, que las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil tributan en régimen de atribución de rentas y la previsión de la disposición transitoria trigésima segunda de normas sobre las sociedades civiles y socios que estaban en régimen de atribución y que a partir de 1 de enero de 2016 tengan la condición de contribuyentes del IS.

Desde el punto de vista diacrónico, se destaca que la reforma implica achicar el ámbito de aplicación de las entidades en régimen de atribución de rentas, al excluir de su esfera a las sociedades civiles con objeto mercantil y que para las sociedades civiles con objeto mercantil, en cuanto a su tributación, la solución normativa supone dejar la anterior concepción «transparente» para adoptar la solución unitaria, que es la anunciada en el artículo 35 de la LGT.

Circunstancia de necesaria concurrencia en los contribuyentes del IS es la condición de **residencia** en territorio español de la sociedad. Si una sociedad civil con objeto mercantil no es considerada residente en territorio español, entonces está fuera del campo de sujeción del IS y, si ya lo estaba, continuará en régimen de atribución de rentas, sin cambio alguno.

Los criterios de residencia en territorio español a efectos del IS aplicables a las sociedades civiles son los mismos que para las sociedades mercantiles: la constitución según el código español, el domicilio social en territorio español y la sede de dirección efectiva en territorio español<sup>48</sup>. No hay otros puntos de conexión.

Anotamos la asimetría conceptual, a la luz del artículo 8 de la LIS, de que la negación de residencia en territorio español no lleva a la sociedad civil a la órbita del IRNR, sino que la «de-

<sup>46</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS).

<sup>47</sup> MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas...», *op. cit.*, pág. 4.

<sup>48</sup> Artículo 8 de la LIS.

vuelve» al régimen de atribución de rentas, en el que la consideración de la hipotética residencia de la sociedad no está presente en el diseño, siempre de libre configuración, del legislador fiscal.

La base imponible de la sociedad civil con objeto mercantil en la imposición sobre la renta ahora será determinada según las reglas del IS. No será determinada mediante las reglas del IRPF. Aun cuando haya socios no residentes no entrarán en juego las reglas del IRNR para determinar la base.

La determinación del tipo de gravamen se regirá por las reglas del IS, aunque haya socios persona física y aun cuando haya socios no residentes en territorio español. A contraste con la solución anterior.

En el supuesto de que la sociedad civil tenga socios no residentes en territorio español ahora recibirán el mismo trato las sociedades constituidas según las leyes españolas y las sociedades constituidas según las leyes extranjeras, siempre y cuando la sociedad civil tenga un punto de conexión constitutivo de residencia en territorio español.

Abandonado el régimen de «transparencia» o plural por la sociedad civil de objeto mercantil, a favor del método de «unidad imponible», la presencia de socios no residentes en la sociedad civil *ab initio* resulta irrelevante desde la perspectiva de la definición del régimen fiscal aplicable a la sociedad.

La entrada de las sociedades civiles en el campo del IS va a suponer poder acceder a regímenes especiales, como el de las entidades de reducida dimensión, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores e incluso el régimen sobre tenencia de valores extranjeros, siempre que concurren las condiciones generales del régimen.

No habiendo una normativa contable específica sobre sociedades civiles, las sociedades civiles con objeto mercantil deberán poder presentar ante la Administración tributaria la contabilidad mercantil según lo previsto por el Código de Comercio, por exigencia de la normativa fiscal<sup>49</sup>.

Sociedad civil con objeto mercantil puede ser una sociedad civil constituida en el extranjero que implante su sede de dirección efectiva en territorio español y tenga objeto mercantil. Que puede tener socios no residentes. Sociedad civil con objeto mercantil puede ser una sociedad civil constituida en el extranjero que traslade su domicilio social a territorio español y tenga objeto mercantil. Que puede tener socios no residentes.

Esta reforma por la LIS está en armonía con la Directiva 2014/107/UE, sobre intercambio de información, que, por regla general, da un tratamiento unitario a los «instrumentos jurídicos» incluso cuando no tienen trato de unidad imponible en su Estado.

---

<sup>49</sup> Artículo 120 de la LIS.

## 12. REGLAS DE TRANSICIÓN

A las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y que tengan la consideración de contribuyentes del IS a partir de dicha fecha, es decir, a las sociedades civiles con objeto mercantil preexistentes, les es aplicable el régimen de la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

La disposición se ocupa de la integración de las rentas *pendientes*, devengadas y no integradas en la base imponible de los periodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas. Se asienta la premisa inicial de que la integración de las rentas se realizará en la base imponible del IS correspondiente al primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016.

En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016 podrán suponer que algún ingreso ni gasto quede sin computar o que se impute de nuevo en otro periodo impositivo.

Obviamente, las rentas que en el pasado se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo, porque ya han cumplido con su tributación.

El futuro reparto de beneficios cuando el beneficio provenga de los tiempos del régimen de atribución debe considerar el cambio habido en la estructuración de la tributación. En la futura transmisión de la participación deberá hacerse memoria de las implicaciones del tiempo en que la sociedad civil estuvo en régimen de atribución.

### 12.1. DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS

En primer lugar, la distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que se desplegó el régimen de atribución de rentas recibirá el siguiente tratamiento, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a las entidades en ese momento:

- 1.º Cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, los beneficios a que refiere el artículo 25.1.ª a) y b) de la Ley del IRPF no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.
- 2.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

- 3.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda según las reglas del IRNR para contribuyentes sin establecimiento permanente.

El ámbito de los beneficios cristaliza en los comprendidos en las letras a) dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de la entidad y b) los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que facultan para participar en ingresos por causa distinta de la remuneración del trabajo personal, del artículo 25 de la Ley del IRPF. Lo que supone la exclusión de las letras c) los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre las participaciones, d) cualquier otra utilidad, distinta, procedente de una entidad por la condición de partícipe, y, e) la distribución de la prima de emisión de acciones, en cuanto al exceso sobre el valor de adquisición de las acciones afectadas. Se suscita el interrogante de si también juegan las exclusiones cuando el perceptor es un contribuyente del IS o un contribuyente del IRNR. Entiendo que la solución debe ser la misma para todos los supuestos. Porque es la normativa del IRPF la preponderante en la definición de la renta atribuible en el régimen de atribución y porque no se percibe qué razón habría para dar soluciones distintas a esta transición.

## 12.2. TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

En segundo lugar, las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de *beneficios no distribuidos* obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución, recibirán el siguiente tratamiento, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen aplicable a las entidades en ese momento:

- 1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF se computará la renta por la diferencia entre el valor de transmisión y el «valor de adquisición y de titularidad».

El «valor de adquisición y de titularidad» se entenderá compuesto: por el precio o cantidad desembolsada para la adquisición de la participación y por el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución en el tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

En el caso de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de periodos anteriores en los que haya regido el régimen de atribución.

- 2.º Cuando el transmitente de la participación sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en la normativa del IS.

- 3.º Cuando el transmitente de la participación sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda según las reglas del IRNR.

### 12.3. CONTABILIDAD MERCANTIL

Estas reglas sobre distribución de beneficios y transmisión de participaciones, en cabeza del socio, solo entran en juego desde el presupuesto de que la sociedad civil con objeto mercantil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015, según lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.

Solo los contribuyentes que desarrollen una actividad empresarial en sentido estricto –con exclusión de las actividades profesionales– que sigan el método de estimación directa *modalidad normal* están obligados, ante la normativa fiscal, a llevar contabilidad mercantil, frente a los demás supuestos en que es suficiente llevar los libros tipificados en la normativa tributaria.

Por contraste, en el caso de sociedades civiles que no se encuentren en el supuesto enunciado, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, si bien con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible. Salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales. Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el importe que derive de la norma anterior.

Esta norma supone hacer «tabla rasa» de los avatares de la renta en tiempos del régimen de atribución. La distribución de beneficios hará tabla rasa del origen actual o pretérito de la renta distribuida. La enajenación de la participación en la sociedad tomará como valor inicial –no la fecha sino– el valor de la participación «actualizado» a día 1 de enero de 2016, esto es, el día del cambio de régimen.

En suma, respecto a la distribución de beneficios y transmisión de participaciones, debemos anotar el dualismo de soluciones.

---

### Bibliografía

BARRENECHEA ELORRIETA, S. [2008]: «Atribución de rentas», en *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes* (MENÉNDEZ MORENO, A., coord.), Valladolid.

COLLADO YURRITA, M. A. (dir.) [2011]: *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Pamplona.

DIEPVENS, N. y DEBELVA, F. [2015]: «The evolution of the Exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure», *EC Tax Review*, n.º 4.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho fiscal internacional*, 2.ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo.

FUSTER GÓMEZ, M. [2015]: «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *REDF*, n.º 167.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [1999]: *La tributación de la renta obtenida por sociedades profesionales*, Madrid.

MOSQUERA MOURIÑO, A. [2012]: «Régimen de atribución de rentas: especial referencia a las actividades económicas», *Carta tributaria*, n.º 4.

PÉREZ ROYO, F. [2015]: *Impuesto sobre la renta de no residentes en Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 9.ª ed., Madrid.

ROMERO FLOR, L. M. [2015]: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 57.

RUIBAL PEREIRA, L. [2003]: «La nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas en el impuesto sobre la renta de no residentes», *Diritto e Pratica tributaria Internazionale*, n.º 4.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. [2011]: *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Barcelona.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2015]: *Lecciones de fiscalidad internacional*, Madrid.

## MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESTABLECIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 3/2016, DE 3 DE DICIEMBRE

**Fernando Borrás Amblar**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

En el artículo se analizan las modificaciones al impuesto sobre sociedades efectuadas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 de diciembre. Destacamos tres medidas: la no integración de algunas rentas negativas por transmisión de participaciones; la reversión del deterioro que fue fiscalmente deducible con anterioridad a 1 de enero de 2013, y la limitación de la compensación de las bases impositivas negativas junto con la limitación a las deducciones por doble imposición internacional e interna, para el ejercicio 2016.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades, compensación de bases impositivas negativas, reversión del deterioro y deducciones por doble imposición interna e internacional.

---

## CHANGES TO CORPORATE INCOME TAX SET FORTH BY ROYAL DECREE-LAW 3/2016, OF 3 DECEMBER

Fernando Borrás Amblar

---

### ABSTRACT

The article analyses corporate income tax amendments set forth by Royal Decree-Law 3/2016, of 3 December. Among them, the following are highlighted: the non-deductibility of certain capital losses arising from share deals, the reversal of impairment losses which were deductible for tax purposes prior to 1 January 2013 and the net operating losses carryforward limitation together with the limitations to the application of both internal and international double taxation deduction as of fiscal year 2016.

**Keywords:** corporate income tax, net operating losses carryforward, reversal of impairment losses and internal and international double taxation deduction.

---

---

## Sumario

1. Características y medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016
2. Límite a la compensación de bases imponibles negativas para periodos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016
3. Límite al importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las deducciones por doble imposición interna
4. No deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de algunas participaciones
5. Particularidades en las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones que son objeto de integración en la base imponible
  - 5.1. Rentas negativas cuando se transmiten las participaciones a una entidad del grupo según el artículo 42 del Código de Comercio
  - 5.2. Cuestiones de carácter general que hay que tener en cuenta en los casos de integración de las rentas negativas
6. Tratamiento fiscal de los deterioros de participaciones
7. Reversión de los deterioros de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013
8. Otras modificaciones establecidas en los artículos 11, 17 y 21 de la LIS
  - 8.1. Supresión del artículo 11.11 de la LIS
  - 8.2. Precisión establecida en el artículo 17.1 de la LIS
  - 8.3. Otras modificaciones en el artículo 21 de la LIS
9. Modificaciones en la exención de rentas de establecimientos permanentes
10. Modificaciones en la deducción por doble imposición internacional, jurídica y económica
  - 10.1. Modificaciones en el artículo 31 de la LIS
  - 10.2. Modificaciones en el artículo 32 de la LIS
11. Modificaciones en las normas para evitar la doble imposición en algunas operaciones societarias cuando se aplica el régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS

## 1. CARACTERÍSTICAS Y MEDIDAS INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 3/2016

1. Es una norma que modifica muchos artículos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS). De esta manera, siguiendo el número ordinal, reforma los siguientes artículos: el artículo 11.10; deroga el artículo 11.11; el artículo 12.2; se añaden las letras k) y l) al artículo 15; el artículo 17.1; la denominación del capítulo IV y el título IV del artículo 21; el artículo 21.4), 6), 7) y 8), se deroga el punto 9) y el actual 8) pasa a ser el 9); el artículo 22 apartados 1, 2 y 6; el artículo 31 apartados 1) y 4) y se deroga el apartado 5); se derogan los apartados 6) y 7) del artículo 32; y el artículo 88.

Además, añade la disposición adicional decimoquinta y modifica las disposiciones transitorias decimosexta y trigésima sexta, estas tres modificaciones con efectos para periodos impositivos indicados con posterioridad a 1 de enero de 2016.

2. Establece una limitación a la compensación de las bases imponibles negativas a partir de 1 de enero de 2016 y una limitación en la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional y por doble imposición interna.
3. Dispone la no deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de algunas participaciones.
4. Los deterioros de las participaciones en el capital o de fondos propios siguen siendo *no* deducibles.
5. Se modifica la reversión de los deterioros de las participaciones en el capital o fondos propios producidos con anterioridad a 1 de enero de 2013.
6. Se establece una precisión, importante, en la aplicación de la exención del artículo 21.3 de la LIS.
7. Se especifica y ordena la exención de las rentas positivas y la no integración de las rentas negativas que provengan de establecimientos permanentes (EP).
8. Se precisa la deducción por doble imposición internacional, jurídica y económica.
9. Se describen las normas para evitar la doble imposición en algunas operaciones societarias cuando se aplica el régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

## 2. LÍMITE A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS PARA PERIODOS QUE SE INICIEN A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2016

Una de las medidas adoptadas por el legislador para que se produjera una mayor recaudación por el impuesto sobre sociedades fue la de limitar la compensación de las bases imponibles negativas que tuvieron la mayoría de las sociedades durante la crisis.

La limitación a la compensación de las bases imponibles negativas empezó a incorporarse en la normativa del impuesto en los ejercicios que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2011 (RDL 9/2011), y se han ido prorrogando, modificando algunos años los porcentajes de compensación de las bases imponibles negativas, hasta el 2015.

Para el año 2016, la antigua disposición transitoria trigésima sexta de la LIS limitaba, con carácter general para todas las empresas, la compensación de las bases imponibles negativas para el citado ejercicio, pero, por el Real Decreto-Ley 3/2016, la disposición transitoria trigésima sexta ha sido modificada y es de aplicación, exclusivamente, para las empresas a las que no les resulte aplicable la nueva disposición adicional decimoquinta que establece los límites aplicables a las grandes empresas.

Por lo anterior podemos decir que el Real Decreto-Ley 3/2016 modifica la LIS en dos preceptos, la disposición adicional decimoquinta y la disposición transitoria trigésima sexta, y la limitación es para todas las empresas, siendo la normativa que tienen que aplicar la siguiente:

Cuantía del importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo	Normativa aplicable
20.000.000 <= INCN	Disposición adicional decimoquinta
Resto de empresas	Disposición transitoria trigésima sexta

De acuerdo con la normativa anteriormente detallada, en esquema, los límites a la compensación de bases imponibles aplicables en los periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2016 serán los siguientes:

Cuantía del importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo	Límite a la compensación de bases imponibles negativas
INCN < 20.000.000	60 % de base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas
	.../...

Cuantía del importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo	Límite a la compensación de bases imponibles negativas
.../...	
20.000.000 <= INCN < 60.000.000	50 % de base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas
60.000.000 <= INCN	25 % de base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas

La limitación, entendemos, no influye sobre el importe mínimo que se puede compensar en todo caso, que asciende a 1.000.000 de euros.

Los coeficientes citados anteriormente son también de aplicación para la integración de determinadas dotaciones que hubiesen generado activos por impuesto diferido según se establece en el apartado 12 del artículo 11; apartado 1 del artículo 62 y letras d) y e) del artículo 67 de la LIS.

### 3. LÍMITE AL IMPORTE DE LAS DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

En los periodos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20.000.000 de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, se establece el límite conjunto en las deducciones por doble imposición internacional y por doble imposición interna que detallamos a continuación:

Deducciones por doble imposición internacional y por doble imposición interna	Límite conjunto
Las deducciones de los artículos 31, 32 y 100.11, junto con las deducciones de la disposición transitoria vigésima tercera	50 % de la cuota íntegra

### 4. NO DEDUCIBILIDAD DE LAS PÉRDIDAS REALIZADAS EN LA TRANSMISIÓN DE ALGUNAS PARTICIPACIONES

En el artículo 21.3 de la LIS se establece la exención de las rentas positivas en la transmisión de participaciones en entidades, siempre que cumplieran unos requisitos.

Una de las medidas fundamentales del Real Decreto-Ley 3/2016 ha sido establecer, en el artículo 21.6 de la LIS, la no integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de las mismas participaciones cuya renta positiva está exenta.

De esta manera se establece en el nuevo artículo 21.6 de la LIS que no se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS.

El requisito del artículo 21.1 a) se entenderá cumplido cuando el mismo se alcance durante algún momento del año anterior a la transmisión.

- b) Cuando no se cumpla el requisito del artículo 21.1 b), en el caso de participaciones en el capital de entidades no residentes.

Obviamente, los requisitos del artículo 21.3 de la LIS son dos, esto es, que se cumplan los requisitos del artículo 21.1 a) y b).

Recordamos que para participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español, solo se tiene que cumplir el requisito establecido en el artículo 21.1 a) de la LIS, que es que la participación sea igual o mayor al 5 % o que su valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000 de euros.

Por otra parte, para participaciones en el capital de entidades extranjeras, tienen que cumplir, adicionalmente, el requisito establecido en el artículo 21.1 b) de la LIS, que es que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análogo al impuesto sobre sociedades español a un tipo nominal de, al menos, el 10%.

Por lo anterior, podemos decir que se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital cuando se den las dos siguientes circunstancias:

- a) Cuando no se cumpla el requisito del artículo 21.1 a), en ningún momento durante el año anterior a la transmisión.
- b) Cuando se cumpla el requisito del artículo 21.1 b).

En los casos en que se integre la renta negativa derivada de la transmisión de participaciones en el capital, se tendrán que tener en cuenta los artículos 21.7 y 11.10 de la LIS, que analizaremos posteriormente.

Resumimos, en el siguiente cuadro, la integración, o no, de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital.

Participaciones de entidades residentes	Se cumple el requisito del artículo 21.1 a), durante algún momento del año anterior a la transmisión	No se integran las rentas negativas
	No se cumple el requisitos del artículo 21.1 a), en ningún momento del año anterior a la transmisión	Sí se integran las rentas negativas

Participaciones de entidades no residentes	Se cumplen los requisitos del artículo 21.1 a) y b)	No se integran las rentas negativas
	Se cumplen los requisitos del artículo 21.1 a) y no se cumplen los requisitos del artículo 21.1 b)	No se integran las rentas negativas
	No se cumplen los requisitos del artículo 21.1 a) y se cumplen los requisitos del artículo 21.1 b)	Sí se integran las rentas negativas
	No se cumplen los requisitos del artículo 21.1 a) y tampoco los del artículo 21.1 b)	No se integran las rentas negativas

### EJEMPLO 1

La mercantil ASA transmite el 3 de marzo de 2017 un 4 % de las participaciones de la mercantil BSA por importe de 600.000 euros. La mercantil ASA tenía acciones de BSA en un porcentaje del 10 % desde hace dos años y su precio de adquisición fue de 2.000.000 de euros.

La pérdida contable obtenida en 2017 asciende a 200.000 euros (600.000 – 800.000) pero no se integrará en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.6 de la LIS.

Por ello se tendrá que realizar un ajuste positivo de +200.000 euros.

Con independencia de lo anterior, el artículo 21.8 de la LIS establece que son fiscalmente deducibles las *rentas negativas* derivadas de la extinción de la participada, salvo que sea como consecuencia de un proceso de reestructuración, con la siguiente particularidad:

La renta negativa se minorará en el importe de los dividendos percibidos en los 10 años anteriores a la extinción, siempre que no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción.

## 5. PARTICULARIDADES EN LAS RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES QUE SON OBJETO DE INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE

En los casos en que se integre la renta negativa derivada de la transmisión de participaciones en el capital se tendrá que tener en cuenta el artículo 11.10 de la LIS, en los supuestos en que se transmitan participaciones a entidades del grupo según el artículo 42 del Código Comercio y el artículo 21.7 de la LIS, con carácter general, que analizamos a continuación.

### 5.1. RENTAS NEGATIVAS CUANDO SE TRANSMITEN LAS PARTICIPACIONES A UNA ENTIDAD DEL GRUPO SEGÚN EL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO DE COMERCIO

En los casos en que hay integración de las rentas negativas derivadas de transmisión de participaciones en el capital, puede haberse obtenido la renta negativa por realizar una transmisión entre entidades del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

En estos casos hay que tener en cuenta el artículo 11.10 de la LIS, que establece un criterio de imputación de las rentas negativas, con el siguiente contenido:

«Las rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se den las siguientes circunstancias:

a) que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta ley, y

b) que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el periodo impositivo en que se produzca la transmisión se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo».

El precepto es coherente, de esta manera, en los casos en que hay integración de las rentas negativas derivadas de transmisiones de participaciones en el capital, pero la transmisión se ha realizado entre entidades del grupo en el sentido del artículo 42 del Código Comercio, la impu-

tación de la renta negativa en la sociedad vendedora se realizará cuando las participaciones sean transmitidas de nuevo, pero a una sociedad tercera.

La renta obtenida de esa segunda transmisión tanto si es positiva, como negativa, siempre que se transmitieran las mismas participaciones y no se tuvieran más participaciones de la misma entidad, se integraría en la base imponible de la transmitente.

Por eso, llama la atención que el precepto indique que la renta negativa que tiene que imputar la mercantil que ha transmitido a la sociedad del grupo en el sentido del artículo 42 del Código Comercio, «se minore en el importe de la renta positiva obtenida en la segunda transmisión».

En el antiguo artículo 11.10 se añadía lo siguiente: «No obstante, la minoración de las rentas negativas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10%».

La desaparición de esa precisión en el precepto va a ocasionar, en algunos casos, mayor tributación por el conjunto de las transmisiones realizadas.

## EJEMPLO 2

La sociedad ASA tiene el 4 % de una cartera de valores de la mercantil BSA por importe de 1.000.000 de euros, desde el año 2014.

En el ejercicio 2017, ASA decide transmitir las acciones de BSA, a la mercantil CSA, sociedad que pertenece al grupo mercantil, por importe de 950.000 euros, teniendo pérdida contable de 50.000 euros.

Determinar las incidencias fiscales de la operación si CSA transmitiera en un año posterior las acciones de BSA, a una sociedad tercera por los siguientes importes:

- a) 950.000 euros.
- b) 980.000 euros.

### **Año 2017**

ASA vende el 4 % de acciones de BSA a CSA por 950.000 euros.

Contablemente: Pérdida de 50.000 euros (950.000 – 1.000.000).

Fiscalmente: De acuerdo con el artículo 11.10 de la LIS, la pérdida se imputará, en su caso, cuando las acciones las transmita CSA a una sociedad tercera. Ajuste + de 50.000 euros.

.../...

.../...

### Año posterior

CSA transmite las acciones de BSA a una sociedad tercera.

a) Venta por 950.000 euros:

- CSA no tiene ni ganancia ni pérdida.
- ASA realizará un ajuste -50.000 euros.

b) Venta por 980.000 euros:

- CSA tiene ganancia de 30.000 euros (980.000 - 950.000), que se integra en la base imponible.
- ASA realizará un ajuste - de 20.000 euros (-50.000 + 30.000).

En el conjunto de las dos transmisiones ha habido una pérdida de 20.000 euros (980.000 - 1.000.000).

Sin embargo, fiscalmente se tributa con una ganancia de 10.000 euros (30.000 - 20.000).

**Nota:** En este caso, entendemos que si se probara que la ganancia obtenida por CSA ha tributado, el ajuste que tendría que realizar la mercantil ASA sería de -50.000 euros, pero eso no lo dice el precepto.

## 5.2. CUESTIONES DE CARÁCTER GENERAL QUE HAY QUE TENER EN CUENTA EN LOS CASOS DE INTEGRACIÓN DE LAS RENTAS NEGATIVAS

El artículo 21.7 de la LIS recoge dos cuestiones a tener en cuenta en los casos de integración de las rentas negativas, siendo estos los siguientes:

- a) Caso en que la participación hubiera sido transmitida, previamente, por una entidad del grupo en el sentido del artículo 42 del Código Comercio.
- b) Caso en que se hubieran percibido dividendos desde el primer periodo iniciado en 2009.

Analicemos cada uno de los casos:

- a) En el supuesto de que la participación hubiera sido transmitida, previamente, por una entidad del grupo en el sentido del artículo 42 del Código Comercio. En este

caso, la renta negativa se minorará en la renta positiva de la transmisión precedente que se hubiera aplicado en un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición.

- b) En el supuesto de que se hubieran percibido dividendos desde el primer periodo iniciado en 2009. En este caso, la renta negativa se minorará en el importe de los dividendos o participación en beneficios recibidos a partir del periodo impositivo iniciado en 2009 siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención.

## 6. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DETERIOROS DE PARTICIPACIONES

Los deterioros de todas las participaciones en el capital o fondos propios siguen siendo *no deducibles*, pero ahora se localizan en dos artículos:

- En el artículo 13.2 b) de la LIS, para los casos en que, en el periodo que se registre el deterioro, se den las siguientes circunstancias:
  - No se cumpla el requisito del artículo 21.1 a).
  - Se cumpla el requisito del artículo 21.1 b).
- En el artículo 15 k) de la LIS, para los casos en que, en el periodo que se registre el deterioro, se dé alguna de las siguientes circunstancias:
  - Se cumplan los requisitos del artículo 21.
  - No se cumpla el requisito del artículo 21.1 b).

Con ello, podemos decir lo siguiente:

- Para los casos en que las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones fueran deducibles, el deterioro de las participaciones se localiza en el artículo 13.2 b) de la LIS.
- Para los casos en que las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones no fueran deducibles, el deterioro de las participaciones se localiza en el artículo 15 k) de la LIS.

La razón de ser del hecho de localizar el deterioro de las participaciones en dos artículos, entendemos, es por la existencia de un último párrafo del artículo 13.2 b) de la LIS, que no se recoge en el artículo 15 k) de la LIS y que hace referencia a la reversión de las pérdidas por deterioro de las participaciones.

De esta manera, en el último apartado del artículo 13.2 de la LIS se establece lo siguiente:

- Cuando se transmitan las acciones, si concurren las circunstancias del artículo 13.2 b) de la LIS, las pérdidas por deterioro serán deducibles en los términos señalados en el artículo 20 de la LIS.
- Pero siempre que las circunstancias del artículo 13.2 b) de la LIS se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

Con ello, para los casos en que el deterioro de las participaciones estuviera localizado en el artículo 13.2 b) de la LIS, la diferencia sería temporaria, y al generar un valor contable de las participaciones distinto que el valor fiscal de las mismas, la diferencia revertirá, con signo contrario, en el momento de la transmisión de las participaciones, pero siempre que las circunstancias del artículo 13.2 b) de la LIS se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

Pero en el artículo 15 k) de la LIS, no existe la precisión anterior, y eso nos puede hacer pensar que en las pérdidas por deterioro de participaciones del artículo 15 k) de la LIS la diferencia será permanente y no va a revertir nunca.

Pero hay una cuestión obvia: Si el deterioro no es deducible, con independencia del artículo de la LIS en que se localice, ello produce una diferencia entre el valor contable de la participación y su valor fiscal, y cuando se transmitan las participaciones la diferencia tiene que incidir, en todo caso. Por otra parte, la reversión de un gasto que no ha sido deducible no se va a integrar en la base imponible, según el artículo 11.5 de la LIS.

La otra solución nos llevaría a tributar por el deterioro, incluso en los casos en que hubiera transmisión de la participación deteriorada.

Veamos algunos ejemplos:

### EJEMPLO 3

La sociedad ASA tiene el 4 % de una cartera de valores de la mercantil BSA por importe de 15.000.000 de euros, desde el año 2014.

En el ejercicio 2017, ASA contabiliza un deterioro por importe de 2.000.000 de euros.

En el ejercicio 2018, ASA transmite las acciones por 12.000.000 de euros.

Determinar las incidencias fiscales de la operación.

Analizar, asimismo, si se transmitieran los valores en 2018 por 17.000.000 de euros.

.../...

.../...

### Año 2017

El deterioro no es fiscalmente deducible por el artículo 13.2 b) de la LIS.

- Ajuste + 2.000.000 de euros.
- Valor contable de las acciones: 13.000.000 de euros.
- Valor fiscal de las acciones: 15.000.000 de euros.

### Año 2018

a) Se transmiten las acciones por 12.000.000 de euros.

- Pérdida contable: -1.000.000 de euros (12.000.000 - 13.000.000).
- Pérdida fiscal: -3.000.000 de euros (12.000.000 - 15.000.000).

La pérdida fiscal es deducible y como se cumplen los requisitos del artículo 13.2 b) de la LIS en el año de la venta, revierte el deterioro que no fue deducible el año anterior.

Ajuste - 2.000.000 de euros.

b) Se transmiten las acciones por 17.000.000 de euros.

- Ganancia contable: 4.000.000 de euros (17.000.000 - 13.000.000).
- Ganancia fiscal: 2.000.000 de euros (17.000.000 - 15.000.000)

La ganancia fiscal es de 2.000.000 de euros. Hay que hacer un ajuste negativo dado que se ha contabilizado una ganancia de 4.000.000 de euros. Con ello, revierte el deterioro que no fue deducible el año anterior.

Ajuste - 2.000.000 de euros.

### EJEMPLO 4

La sociedad ASA tiene el 4% de una cartera de valores de la mercantil BSA por importe de 24.000.000 de euros, desde el año 2014.

En el ejercicio 2017, ASA contabiliza un deterioro por importe de 2.000.000 de euros.

.../...

.../...

En el ejercicio 2018, ASA transmite las acciones por 18.000.000 de euros.

Determinar las incidencias fiscales de la operación.

Analizar, asimismo, si se transmitieran los valores en 2018 por 23.000.000 de euros.

### Año 2017

El deterioro no es fiscalmente deducible, por el artículo 15 k) de la LIS.

- Ajuste + 2.000.000 de euros.
- Valor contable de las acciones: 22.000.000 de euros.
- Valor fiscal de las acciones: 24.000.000 de euros.

### Año 2018

a) Se transmiten las acciones por 18.000.000 de euros.

- Pérdida contable: -4.000.000 de euros (18.000.000 - 22.000.000).
- Pérdida fiscal: -6.000.000 de euros (18.000.000 - 24.000.000).

La pérdida fiscal no es deducible, según el artículo 21.6 de la LIS.

Ajustes: (-2.000.000 + 6.000.000) = +4.000.000 de euros.

**Nota:** También se podría realizar el ajuste de la siguiente manera:

- Pérdida contable: -4.000.000 de euros (18.000.000 - 22.000.000).
- Pérdida fiscal: 0 euros, dado que no es deducible según el artículo 21.6 de la LIS.

Ajuste: +4.000.000 de euros.

El ajuste neto es el mismo, pero, entendemos, que lo que existe es una reversión del deterioro y una pérdida fiscal el año de la transmisión de las participaciones que no es deducible.

b) Se transmiten las acciones por 23.000.000 de euros.

- Ganancia contable: 1.000.000 de euros (23.000.000 - 22.000.000).
- Pérdida fiscal: -1.000.000 de euros (23.000.000 - 24.000.000)

La pérdida fiscal no es deducible según el artículo 21.6 de la LIS.

.../...

.../...

Ajustes:  $(-2.000.000 + 1.000.000) = -1.000.000$  (es decir, por la ganancia contable no se tributa, pero hay reversión del deterioro y ajuste positivo por la pérdida fiscal).

**Nota:** También se podría realizar el ajuste de la siguiente manera:

- Ganancia contable: 1.000.000 de euros (23.000.000 – 22.000.000).
- Pérdida fiscal: 0 euros, dado que no es deducible según el artículo 21.6 de la LIS.

Ajuste: +1.000.000 de euros.

El ajuste neto es el mismo, pero, entendemos, que lo que existe es una reversión del deterioro y la existencia de una pérdida fiscal que no es deducible el año en que se transmiten las participaciones.

Puede suceder que el año en que contabilicemos el deterioro se cumplan los requisitos del artículo 13.2 b) de la LIS y el año en que se transmitan las participaciones, con resultado negativo, no se cumplan los citados requisitos. Y asimismo, puede suceder que el año en que contabilicemos el deterioro se cumplan los requisitos del artículo 15 k) de la LIS y el año en que se transmitan las participaciones, con resultado negativo, se cumplan los citados requisitos del artículo 13.2 b) de la LIS. Veamos algunos ejemplos:

**EJEMPLO 5. Deterioro por el artículo 13.2 b) de la LIS y venta de acciones no cumpliendo los requisitos del artículo 13.2 b) de la LIS**

La sociedad ASA tiene el 4 % de una cartera de valores de la mercantil BSA por importe de 1.000.000 de euros, desde el año 2014.

En el ejercicio 2017, ASA contabiliza una pérdida por deterioro de las acciones de BSA por importe de 300.000 euros que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 b) de la LIS, no es deducible.

El 2 de enero de 2018, adquiere nuevas acciones de la mercantil BSA por un importe de 1.000.000 de euros que le suponen una participación en BSA del 2 %. Por ello, ASA pasa a tener el 6 % de las acciones de BSA.

En junio de 2019, ASA transmite la totalidad de las acciones de BSA a la mercantil ZSA, sociedad tercera, por importe de 1.600.000 euros, teniendo una pérdida contable de 100.000 euros (1.600.000 – 1.700.000).

Determinar las incidencias fiscales de la operación.

.../...

.../...

### Año 2017

El deterioro de las acciones de BSA no es deducible.

- Ajuste positivo de 300.000 euros.
- Valor contable de las acciones: 700.000 euros.
- Valor fiscal de las acciones: 1.000.000 de euros.

### Año 2018

ASA compra nuevas acciones de BSA por 1.000.000 de euros.

- Valor contable de las acciones: 1.700.000 euros.
- Valor fiscal de las acciones: 2.000.000 de euros.

### Año 2019

Ventas de acciones de BSA por 1.600.000 euros.

- Pérdida contable -100.000 euros (1.600.000 - 1.700.000).
- Pérdida fiscal -400.000 euros (1.600.000 - 2.000.000).

La pérdida fiscal no es deducible de acuerdo con el artículo 21.6 de la LIS.

Ajustes: (-300.000 + 400.000) = +100.000 euros.

**Nota:** Entendemos que lo que existe es una reversión del deterioro y la existencia de una pérdida fiscal que no es deducible el año en que se transmiten las participaciones.

### EJEMPLO 6. Deterioro por el artículo 15 k) y venta de acciones cumpliendo los requisitos del artículo 13.2 b)

La sociedad ASA tiene el 10 % de una cartera de valores de la mercantil BSA por importe de 1.000.000 de euros, desde el año 2014.

En el ejercicio 2017, ASA contabiliza una pérdida por deterioro de las acciones de BSA por importe de 300.000 euros, que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 k) de la LIS, no es deducible.

.../...

.../...

El 2 de enero de 2018, la sociedad BSA realiza una ampliación de capital y ASA no acude a la misma. El porcentaje de participación después de la ampliación de capital de ASA en BSA pasa a ser del 3 %.

En junio de 2019, ASA transmite la totalidad de las acciones de BSA a la mercantil ZSA, sociedad tercera, por importe de 800.000 euros, teniendo una ganancia contable de 100.000 euros (800.000 – 700.000).

Determinar las incidencias fiscales de la operación.

#### **Año 2017**

El deterioro de las acciones de BSA no es deducible.

- Ajuste positivo de 300.000 euros.
- Valor contable de las acciones: 700.000 euros.
- Valor fiscal de las acciones: 1.000.000 de euros.

#### **Año 2018**

BSA realiza una ampliación de capital, ASA no acude y el porcentaje de participación se reduce al 3 %.

- Valor contable de las acciones: 700.000 euros.
- Valor fiscal de las acciones: 1.000.000 de euros.

#### **Año 2019**

Ventas de acciones de BSA por 800.000 euros.

- Ganancia contable 100.000 euros (800.000 – 700.000).
- Pérdida fiscal –200.000 euros (800.000 – 1.000.000).

La pérdida fiscal se integra en la base imponible.

Por ello tendría que hacer un ajuste negativo de –300.000 euros.

**Nota:** El ajuste por deterioro realizado en 2017 ha revertido de acuerdo con el artículo 20 de la LIS, al cumplirse las condiciones del artículo 13.2 b) durante el año anterior a la transmisión de los valores.

Vamos a analizar, por último, un ejemplo de un deterioro de acciones en 2016 y una venta de las acciones, con pérdidas, en el ejercicio 2017.

### **EJEMPLO 7. Deterioro en 2016 y venta con pérdida en 2017**

La sociedad ASA tiene el 50 % de una cartera de valores de la mercantil BSA por importe de 1.000.000 de euros. La mercantil BSA tuvo pérdidas contables en el ejercicio 2016 por importe de 200.000 euros, y la mercantil ASA contabilizó, en el ejercicio 2016, un deterioro por importe de 100.000 euros por las citadas participaciones.

En el ejercicio 2017, ASA decide transmitir las acciones de BSA a la mercantil ZSA, sociedad tercera, ajena al grupo mercantil, por importe de 960.000 euros, teniendo una ganancia contable de 60.000 euros.

Determinar las incidencias fiscales de la operación.

#### **Año 2016**

Deterioro de 100.000 euros no deducible. Ajuste +100.000 euros.

#### **Año 2017**

Venta de acciones por 960.000 euros.

- Contablemente: Ganancia de 60.000 euros (960.000 – 900.000).
- Fiscalmente, pérdida de 40.000 euros (960.000 – 1.000.000). No deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.6 de la LIS.
- Ajustes: –100.000 euros y +40.000 euros.

Otra de las modificaciones introducidas, relacionadas con las participaciones cuyo deterioro no es deducible por el artículo 15 k) de la LIS, se encuentra en la nueva letra l) del artículo 15 de la LIS, que establece lo siguiente:

«l) Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe».

Hace referencia a los activos financieros para negociar y los activos financieros disponibles para la venta, que tienen que aplicar, de acuerdo con la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, el criterio de valor razonable.

Para estos casos, nos dice el precepto, que las disminuciones de valor, contabilizadas en pérdidas y ganancias, no son deducibles, salvo que con carácter previo se hubiera integrado en la base imponible un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

**EJEMPLO 8**

Una mercantil adquirió en bolsa 240.000 acciones de una entidad por importe de 100 euros cada una de ellas, en total 24.000.000 de euros (240.000 × 100). Esta inversión supone la participación en un 0,5 % en la entidad. Y tuvo unos gastos bancarios de 50.000 euros.

Al final del ejercicio 2017, la cotización del valor de las acciones es de 112 euros y al final del ejercicio 2018, la cotización es de 95 euros.

Determinar las incidencias fiscales de los hechos anteriores.

Se trata de unos activos financieros para negociar (cartera de negociación). Las anotaciones contables que realizaría la entidad serían las siguientes:

En el momento de la compra:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio .....	24.000.000	
669	Otros gastos financieros .....	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito .....		24.050.000

Al final del ejercicio 2017:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio [240.000 × (112 - 100)] .....	2.880.000	
7630	Beneficios en la cartera de negociación .....		2.880.000

.../...

.../...

El beneficio contabilizado, de acuerdo con el criterio de valor razonable, está exento del impuesto por el artículo 21 de la LIS (Consulta de la DGT V4476/2016, de 18 de octubre [NFC062471]).

Al final del ejercicio 2018:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas en la cartera de negociación .....	4.080.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio [240.000 × (112 - 95)] .....		4.080.000

La disminución de valor originada por el criterio de valor razonable no es deducible por importe de 1.200.000 euros (4.080.000 - 2.880.000), de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 l) de la LIS.

## 7. REVERSIÓN DE LOS DETERIOROS DE PARTICIPACIONES QUE RESULTARON FISCALMENTE DEDUCIBLES EN PERIODOS IMPOSITIVOS PREVIOS A 2013

Una de las cuestiones controvertidas con la que ha convivido el impuesto sobre sociedades ha sido el gasto fiscal por los deterioros por participaciones.

Por el artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), se integraron en la base imponible pérdidas por deterioro de participaciones que, en algunos casos, con independencia del importe contabilizado, se consideraban fiscalmente deducibles.

Con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2013, la Ley 16/2013 estableció la no deducibilidad de los gastos contabilizados por deterioro de las participaciones. Y estableció en la disposición transitoria cuadragésima primera del TRLIS la manera de cómo se tenían que integrar las pérdidas por deterioro que habían sido fiscalmente deducibles con anterioridad a periodos iniciados a 1 de enero de 2013.

La disposición transitoria cuadragésima primera del TRLIS se trasladó a la disposición transitoria decimosexta de la LIS, que ahora el Real Decreto-Ley 3/2016 modifica parcialmente.

Con carácter general tenemos que recordar que:

1. Las pérdidas por deterioro de las participaciones a las que fue aplicable el artículo 12.3 del TRLIS se tenían que integrar en la base imponible, en los siguientes casos:
  - a) Cuando el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.
  - b) Por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.
2. Las pérdidas por deterioro de entidades que coticen en un mercado regulado a las que no fue aplicable el artículo 12.3 del TRLIS se integrarán en la base imponible en el periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Y esto se mantiene por la modificación efectuada a la disposición transitoria decimosexta de la LIS por el Real Decreto-Ley 3/2016, en los apartados 1 y 2 de la misma.

Pero ahora un nuevo apartado 3 establece lo siguiente:

«En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión».

Con esta nueva disposición, nos encontramos lo siguiente:

1. Afecta a todos los valores, cotizados o no cotizados, que hubieran sido de aplicación según el antiguo artículo 12.3 del TRLIS, o no fuera de aplicación el citado precepto.

2. El deterioro pendiente de revertir a principio del periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2016, se tiene que integrar por partes iguales en cinco periodos impositivos siendo el primero de ellos el periodo que comience a partir de 1 de enero de 2016. Y ello, tanto si se ha integrado parte del deterioro anterior a la referida fecha, porque los fondos propios han aumentado, como si no se ha integrado cantidad alguna.
3. En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de que ha habido un aumento de los fondos propios o por el reparto de dividendos, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.
4. En el caso de producirse una transmisión de las participaciones en los periodos 2016 a 2020, el deterioro pendiente se integrará en la base imponible el año de la transmisión, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. En este caso hay que tener en cuenta lo establecido en la disposición transitoria decimonovena de la LIS, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 21.3 de la LIS, de la renta positiva derivada de la transmisión.

Veamos un ejemplo.

### EJEMPLO 9

La sociedad ASA adquirió el 10 % de la mercantil BSA por importe de 1.000.000 de euros. En los ejercicios 2010, 2011 y 2012, la pérdida por deterioro fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS fue 700.000 euros. La mercantil ASA no contabilizó importe alguno por el deterioro de las participaciones en los citados ejercicios.

En el ejercicio 2015, ASA integró en la base imponible 200.000 euros por incremento de los fondos propios de la mercantil BSA.

Determinar las incidencias fiscales de la reversión del deterioro pendiente.

Determinar, asimismo, las incidencias fiscales en el caso de que las acciones se vendieran en el 2017, por las siguientes cantidades:

- a) 1.500.000 euros.
- b) 900.000 euros.
- c) 600.000 euros.

**Primero.** En relación con el deterioro pendiente de revertir a 1 de enero de 2016 y la cantidad que se tiene que integrar en el periodo iniciado en 1 de enero de 2016.

.../...

.../...

- Con anterioridad a 1 de enero de 2013, el deterioro pendiente de revertir ascendía a 700.000 euros.
- En el año 2015, revierten por aumento de los fondos propios 200.000 euros.
- A 1 de enero de 2016, falta por revertir 500.000 euros (700.000 – 200.000) de deterioro deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Por el punto 3 de la disposición transitoria decimosexta tiene que revertir 100.000 euros en cada uno de los años de 2016 a 2020.
- En 2016, se tiene que integrar vía ajuste +100.000 euros.

**Segundo.** Transmisión de las acciones en 2017.

En el momento de transmisión de las participaciones tenemos:

- El deterioro pendiente de revertir con anterioridad a 1 de enero de 2013 es 400.000 euros.
- El valor contable de las participaciones es 1.000.000 de euros.
- El valor fiscal de las participaciones es 600.000 euros.

En el caso de que se produjera la transmisión, por cada uno de los tres importes indicados, produciría las siguientes consecuencias:

Precio transmisión .....	1.500.000	900.000	600.000
Resultado contable .....	+500.000	-100.000	-400.000
Renta fiscal .....	+900.000	+300.000	0
Ajuste por el punto 3 (disp. trans. 16 LIS) .....	+400.000	+300.000	0
Ajuste por diferencia entre resultado contable y fiscal	0	+100.000	+400.000
Ajuste por exención (art. 21.3 LIS) .....	-500.000	0	0

**Nota:** Tenemos que tener en cuenta que en el caso de que no hubiera realizado el ajuste por el inciso último del punto 3 de la disposición transitoria decimosexta, o por la disposición transitoria decimonovena de la LIS, la renta fiscal positiva, en su totalidad, en los dos primeros casos, por importe respectivamente de 900.000 euros y 300.000 euros, estaría exenta por el artículo 21.3 de la LIS.

## EJEMPLO 10

La sociedad ASA adquirió el 10 % de la mercantil BSA por importe de 1.000.000 de euros. En los ejercicios 2010, 2011 y 2012, la pérdida por deterioro fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS fue 700.000 euros. La mercantil ASA contabilizó los 700.000 euros por el deterioro de las participaciones en los citados ejercicios.

En el ejercicio 2015, ASA integró en la base imponible 200.000 euros por incremento de los fondos propios de la mercantil BSA, contabilizando, asimismo, el citado importe.

Determinar las incidencias fiscales de la reversión del deterioro pendiente.

Determinar, asimismo, las incidencias fiscales en el caso de que las acciones se vendieran en el 2017, por las siguientes cantidades:

- a) 1.500.000 euros.
- b) 900.000 euros.
- c) 600.000 euros.

**Primero.** En relación con el deterioro pendiente de revertir a 1 de enero de 2016 y la cantidad que se tiene que integrar en el periodo iniciado en 1 de enero de 2016.

- Con anterioridad a 1 de enero de 2013, el deterioro pendiente de revertir ascendía a 700.000 euros.
- En el año 2015, revierten por aumento de los fondos propios 200.000 euros.
- A 1 de enero de 2016, falta por revertir 500.000 euros (700.000 – 200.000) de deterioro deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Por el punto 3 de la disposición transitoria decimosexta tiene que revertir 100.000 euros en cada uno de los años de 2016 a 2020.
- En 2016, se tiene que integrar vía ajuste + 100.000 euros, cantidad que no es contabilizada.

**Segundo.** Transmisión de las acciones en 2017.

En el momento de transmisión de las participaciones tenemos:

- El deterioro pendiente de revertir con anterioridad a 1 de enero de 2013 es 400.000 euros.
- El valor contable de las participaciones es 500.000 euros.
- El valor fiscal de las participaciones es 600.000 euros.

.../...

.../...

En el caso de que se produjera la transmisión, por cada uno de los tres importes indicados, produciría las siguientes consecuencias:

Precio transmisión .....	1.500.000	900.000	600.000
Resultado contable .....	+1.000.000	+400.000	+100.000
Renta fiscal .....	+900.000	+300.000	0
Ajuste por el punto 3 (disp. trans. decimosexta LIS) ..	+400.000	+300.000	0
Ajuste por diferencia entre resultado contable y fiscal	-500.000	-400.000	-100.000
Ajuste por exención (art. 21.3 LIS) .....	-500.000	0	0

**Nota:** Tenemos que tener en cuenta que en el caso de que no hubiera realizado el ajuste por el inciso último del punto 3 de la disposición transitoria decimosexta, o por la disposición transitoria decimonovena de la LIS, la renta fiscal positiva, en su totalidad, en los dos primeros casos, por importe respectivamente de 900.000 euros y 300.000 euros, estaría exenta por el artículo 21.3 de la LIS.

## 8. OTRAS MODIFICACIONES ESTABLECIDAS EN LOS ARTÍCULOS 11, 17 Y 21 DE LA LIS

El Real Decreto-Ley 3/2016 ha incorporado otras modificaciones en los artículos 11, 17 y 21 de la LIS, siendo estas las siguientes:

- Supresión del artículo 11.11 de la LIS.
- Se establece una precisión en el artículo 17.1 de la LIS.
- En el artículo 21 de la LIS, se señalan dos modificaciones:
  - a) Se suprime el artículo 21.9 de la LIS, que hacía referencia a que el artículo 21 de la LIS no se aplicaría cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con las matizaciones que en él se establecían.
  - b) La no aplicación de la exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se traslada a un apartado dentro del punto 1 b) del citado artículo.

- c) Se matiza, en el artículo 21.4 de la LIS, las especialidades de la aplicación prevista en el artículo 21.3 de la LIS para la exención de las ganancias en la transmisión de participaciones.

Veamos cada una de las modificaciones.

## 8.1. SUPRESIÓN DEL ARTÍCULO 11.11 DE LA LIS

El párrafo 11 del artículo 11 de la LIS, que ahora se suprime, hacía referencia a la imputación de las pérdidas obtenidas en la transmisión de un EP a una entidad del grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Con las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016 en el artículo 22 de la LIS, que veremos posteriormente, las pérdidas que se tengan por la transmisión de un EP no van a integrarse, en ningún caso, en la base imponible. Por ello, entendemos, este apartado ya no tiene relevancia y es derogado.

## 8.2. PRECISIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 17.1 DE LA LIS

El artículo 17.1 de la LIS hacía y hace referencia a la valoración fiscal de los elementos patrimoniales, que, como no podía ser de otra forma, se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS.

Pero dado que el Real Decreto-Ley 3/2016 ha introducido una nueva letra l) al artículo 15 de la LIS, en relación con las disminuciones de valor originadas por el criterio de valor razonable, ahora en el artículo 17.1 de la LIS, con respecto a las variaciones de valor originadas por la aplicación del valor razonable se añade «sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta ley».

## 8.3. OTRAS MODIFICACIONES EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIS

En primer lugar, se suprime el artículo 21.9 de la LIS, que hacía referencia a que el artículo 21 de la LIS, en su totalidad, no se aplicará cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con las matizaciones que en él se establecían.

En segundo lugar, se añade un párrafo en el apartado 1 b) del artículo 21 de la LIS que establece que en ningún caso se entenderá cumplido el requisito del artículo 21.1 b) (que el tipo nominal sea al menos el 10%), cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y

el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Parece que la supresión del artículo 21.9 de la LIS y el párrafo introducido en el artículo 21.1 b) tengan las mismas consecuencias. Y así es en relación con dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones de entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Sin embargo, entendemos, puede tener incidencia en la aplicación del artículo 21.8 de la LIS, en relación con la deducibilidad de las rentas negativas generadas en caso de *extinción* de una entidad participada, cuando esta se extinga, y sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. En estos casos, las rentas negativas derivadas de la extinción de una entidad participada en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se integrarían en la base imponible.

En tercer lugar, se matizan, en el artículo 21.4 de la LIS, las especialidades de la aplicación prevista en el artículo 21.3 de la LIS para la exención de las ganancias en la transmisión de participaciones.

Con carácter general podemos decir que las aportaciones no dinerarias, tanto de participaciones, como de otros elementos patrimoniales, que tributan por el régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, no tributan en la entidad o persona física transmitente, y se valoran fiscalmente, en la entidad adquirente, por el valor histórico que tenían en la entidad o persona física transmitente, con independencia de su valor contable.

Cuando las participaciones o elementos patrimoniales adquiridos se transmitan por la entidad adquirente, en el caso de que se produzca una renta positiva, con carácter general, se tendrá que integrar en la base imponible la diferencia positiva entre el valor de la transmisión menos el valor histórico que tenían las participaciones o los otros bienes aportados en sede de las entidades o personas físicas que realizaron la primitiva aportación.

No obstante, en el supuesto de que se aportaran participaciones, y estas cumplieran los requisitos del artículo 21.3 de la LIS, la renta positiva derivada de la transmisión posterior estaría exenta.

La cuestión estaba clara cuando la aportante era una entidad y daba muchos problemas de interpretación, cuando la aportación inicial se realizaba por personas físicas.

Con la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 3/2016, se distingue cuando la no integración de renta se hubiere producido en los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre sociedades o impuesto sobre la renta de no residentes.
- b) Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Veamos cada uno de los casos:

- a) En el supuesto de que la no integración de renta se hubiere producido en el impuesto sobre sociedades o en el impuesto sobre la renta de no residentes, se mantiene lo que anteriormente establecía el precepto y distingue dos clases de rentas:
1. En el caso de aportación de participaciones que no cumplan el requisito del artículo 21.1 a), o el del artículo 21.1 b), total o parcialmente al menos en algún ejercicio.
  2. La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones.

En estos casos la exención no se aplica sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de la aportación, salvo que se acredite que la entidad adquirente ha integrado esa renta en su base imponible.

### EJEMPLO 11

La sociedad ASA realiza una aportación no dineraria a la sociedad BSA de participaciones en el capital de la mercantil ZSA, que representan un 2 % de los fondos propios con un valor de adquisición de 200.000 euros y un valor de mercado de 1.000.000 de euros. La operación tributa por el capítulo VII del título VII de la LIS.

ASA recibe participaciones de BSA que supone un porcentaje de participación del 10 %.

Pasado un año, ASA transmite las acciones de BSA por 1.100.000 euros.

Determinar las consecuencias de la operación.

La aportación no dineraria de acciones se puede acoger al régimen especial por el artículo 87 de la LIS. Pero ASA tiene menos de un 5 % de participación en ZSA.

ASA transmite el 10 % de las acciones de BSA, por importe de 1.100.000 euros, obteniendo una ganancia de 900.000 euros (1.100.000 – 200.000). En principio cumple los requisitos del artículo 21.3 de la LIS para que esa renta esté exenta.

Pero es de aplicación la limitación de la exención por el artículo 21.4 a) y tributará por 800.000 euros (1.000.000 – 200.000), salvo que acredite que la sociedad BSA ha transmitido las acciones de ZSA y la renta ha sido integrada en la base imponible.

Por ello, la renta exenta en ASA sería, únicamente, 100.000 euros (1.100.000 – 1.000.000).

- b) En el supuesto de que la no integración de renta se hubiere producido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, solo contempla el caso de rentas derivadas de aportación de participaciones en entidades.

En este caso se establece lo siguiente: «Cuando las referidas participaciones sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo».

Entendemos que la diferencia positiva debe ser entre el valor de mercado de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor fiscal en el momento de su adquisición.

## EJEMPLO 12

Una persona física F realiza una aportación no dineraria a la sociedad BSA de participaciones en el capital de la mercantil ZSA, que representan un 20 % de los fondos propios con un valor de adquisición de 200.000 euros y un valor de mercado de 1.000.000 de euros. La operación tributa por el capítulo VII del título VII de la LIS, artículo 87 de la LIS.

F recibe participaciones de BSA que supone un porcentaje de participación del 10 %.

Pasado un año desde la aportación no dineraria, BSA transmite las acciones de ZSA por 1.100.000 euros.

Determinar las consecuencias de la operación.

Determinar, asimismo, las consecuencias fiscales, en el caso de que BSA transmitiera las acciones de ZSA, pasados dos años desde la aportación no dineraria, por importe de 1.150.000 euros.

**Primer caso.** Transmisión de las acciones no habiendo transcurrido el plazo de dos años.

La aportación no dineraria de acciones se puede acoger al régimen especial por el artículo 87 de la LIS.

BSA transmite el 20 % de las acciones de ZSA, por importe de 1.100.000 euros, obteniendo una ganancia de 900.000 euros (1.100.000 – 200.000). En principio cumple los requisitos del artículo 21.3 de la LIS para que esa renta esté exenta.

.../...

.../...

Pero es de aplicación la limitación de la exención por el artículo 21.4 b) y tributará por 800.000 euros (1.000.000 – 200.000), salvo que acredite que la persona física F ha transmitido las acciones de BSA con anterioridad.

Por ello, la renta exenta en BSA sería, únicamente, 100.000 euros (1.100.000 – 1.000.000).

**Segundo caso.** Transmisión de las acciones habiendo transcurrido el plazo de dos años desde la aportación.

La aportación no dineraria de acciones se puede acoger al régimen especial por el artículo 87 de la LIS.

BSA transmite el 20 % de las acciones de ZSA, por importe de 1.100.000 euros, obteniendo una ganancia de 900.000 euros (1.100.000 – 200.000). En principio cumple los requisitos del artículo 21.3 de la LIS para que esa renta esté exenta y al haber transcurrido dos años desde la aportación no dineraria no es aplicable el artículo 21.4 b) de la LIS.

Por ello, la renta exenta en BSA será la totalidad 900.000 euros.

## 9. MODIFICACIONES EN LA EXENCIÓN DE RENTAS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

La introducción por el Real Decreto-Ley 3/2016 de que las rentas negativas derivadas de la transmisión de algunas participaciones no se integran en la base imponible determina que se dé el mismo tratamiento a las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP.

Por ello el Real Decreto-Ley 3/2016 establece modificaciones en el artículo 22 de la LIS (en los apartados 1, 2 y 6). Por otra parte, entendemos, que con las modificaciones introducidas se ha ordenado el citado precepto.

Reflejamos en el siguiente cuadro la integración de las rentas positivas y negativas derivadas de un EP, después de las modificaciones efectuadas por el Real Decreto-Ley 3/2016:

<p>En el caso de que se cumplan los requisitos del artículo 21.1 b) de la LIS</p>	<p>No se integran las rentas positivas de un EP.</p> <p>No se integran las rentas positivas derivadas de la transmisión de un EP.</p> <p>No se integran las rentas positivas derivadas del cese de un EP.</p>
<p>.../...</p>	

.../...	
<p><b>En todo caso (es decir, se cumplan o no se cumplan los requisitos del art. 21.1.b) de la LIS)</b></p>	No se integran las rentas negativas de un EP.
	No se integran las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP.
	Son deducibles las rentas negativas derivadas del cese de un EP (1).
<p>(1) En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.</p>	

Con ello, en el caso de que no se cumplan los requisitos del artículo 21.1 b) de la LIS se integrarán las rentas positivas de un EP, las rentas positivas de la transmisión de un EP y las rentas positivas del cese de un EP.

Por último, la modificación del apartado 6 del artículo 22 de la LIS obedece, exclusivamente, a la referencia que hace al artículo 21.9 de la LIS (cuando antes de la modificación por el RDL 3/2016 era al art. 21.8 de la LIS).

## 10. MODIFICACIONES EN LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, JURÍDICA Y ECONÓMICA

Las modificaciones en los artículos 31 y 32 de la LIS entendemos que obedecen a precisiones técnicas, siendo estas las siguientes:

### 10.1. MODIFICACIONES EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIS

Se modifican los apartados 1 y 4 y se suprime el apartado 5.

Las modificaciones efectuadas son las siguientes:

En el apartado primero la modificación ha consistido en agregar la palabra «positiva» en el primer párrafo del precepto. De esta manera el párrafo primero queda redactado de la siguiente manera:

«Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas *positivas* obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: [...]»

En el apartado 4, se suprime la referencia que hacía a la no integración de las rentas negativas, excepto en el caso de transmisión del EP o cese de actividad.

Con la modificación establecida en el Real Decreto-Ley 3/2016, en el artículo 22 de la LIS, no se integran las rentas negativas derivadas de un EP y las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP. En el caso de cese sí son deducibles con la limitación que anteriormente hemos detallado.

El apartado 5 se suprime, dado que con la modificación establecida por el Real Decreto-Ley 3/2016, las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP no se integran en la base imponible.

## 10.2. MODIFICACIONES EN EL ARTÍCULO 32 DE LA LIS

Se derogan los apartados 6 y 7 del mismo, al haber establecido el real decreto-ley nuevas normas en relación con las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones, y no tener derecho, en estos casos, a la deducción por doble imposición económica.

## 11. MODIFICACIONES EN LAS NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN ALGUNAS OPERACIONES SOCIETARIAS CUANDO SE APLICA EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DEL CAPÍTULO VII DEL TÍTULO VII DE LA LIS

El artículo 88 de la LIS hace referencia a las normas para evitar la doble imposición que pudiera producirse por aplicación de las reglas de valoración previstas en los artículos 79, 80.2 y 87 de la LIS, es decir, en las operaciones societarias de aportaciones no dinerarias de rama de actividad, operaciones de canje de valores y operaciones de aportaciones no dinerarias especiales.

De esta manera se establecía en el punto 1 del artículo 88 de la LIS, y con la modificación por el Real Decreto-Ley 3/2016 se sigue estableciendo, que «los beneficios distribuidos con cargo a rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la exención sobre dividendos, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad».

El punto 1 terminaba señalando que «Igual criterio se aplicará respecto de las rentas generadas en la transmisión de la participación». Pero ahora el Real Decreto-Ley 3/2016 añade: «o a través de cualquier otra operación societaria cuando, con carácter previo, se hayan integrado en la base imponible de la entidad adquirente las rentas imputables a los bienes aportados».

Con ello, se establece una condición para que las rentas en la sociedad transmitente por la transmisión de las participaciones recibidas de la entidad adquirente con motivo de la aportación no dineraria que se realizó en su día tengan derecho a la exención, y la condición es que la sociedad adquirente ha tenido que integrar en la base imponible las rentas imputables a los bienes imputados.

El punto 2 del artículo 88 de la LIS empezaba diciendo «Cuando por la forma en como contabilizó la entidad adquirente no hubiera sido posible evitar la doble imposición de las normas establecidas en el apartado anterior, dicha entidad practicará [...]». Ahora el Real Decreto-Ley 3/2016 reduce el comienco y solo dice «Cuando no hubiera sido posible evitar la doble imposición, la entidad adquirente practicará [...]».

Con la modificación efectuada, no importa que la eliminación de la doble imposición del apartado 1 del artículo 88 de la LIS no se hubiera realizado por la forma de contabilización en la entidad adquirente de los bienes aportados, es decir, se hubieran contabilizado los bienes aportados por los valores contables o por los valores razonables.

Ahora solo se establece cuando no se hubiera podido eliminar la doble imposición, ya que los bienes aportados hubieran tributado en la sociedad adquirente en su transmisión y también hubieran tributado las acciones recibidas en la sociedad transmitente por la transmisión de las mismas.

Por supuesto, tal y como se establecía antes y ahora, la entidad adquirente tendrá derecho a practicar un ajuste de signo contrario en el momento de su extinción, o con anterioridad, siempre que se pruebe que se ha transmitido por los socios la participación y con el límite de la cuantía que se haya integrado en la base imponible de estos con ocasión de dicha transmisión.

Veamos algunos ejemplos:

### EJEMPLO 13

La sociedad ASA realiza en 2017 una aportación no dineraria de un negocio a la mercantil BSA y recibe como contraprestación el 4 % de las acciones de BSA en la ampliación de capital que esta realiza. El valor contable del negocio aportado es 100.000 euros y el valor de mercado del mismo 1.000.000 de euros.

A los pocos meses ASA transmite las acciones de BSA por importe de 1.100.000 euros.

Determinar las consecuencias fiscales de la operación.

La renta fiscal obtenida por la transmisión asciende a 1.000.000 de euros (1.100.000 – 100.000). Toda ella va a tributar, ya que:

- De acuerdo con el artículo 21.4 a) de la LIS, la exención no se aplicará sobre 900.000 euros (1.000.000 – 100.000), es decir, la renta diferida en la entidad transmitente.
- Pero, asimismo, tampoco se aplicará sobre los 100.000 euros, de acuerdo con la modificación efectuada por el Real Decreto-Ley 3/2016.

.../...

.../...

No obstante lo anterior, la renta total estaría exenta si se acreditara que la entidad adquirente ha integrado la renta en la base imponible, tal y como indican los artículos 21.4 a) y 88.1 de la LIS.

#### EJEMPLO 14

La sociedad ASA realiza en 2017 una aportación no dineraria de un terreno a la mercantil BSA y recibe como contraprestación el 20 % de las acciones de BSA en la ampliación de capital que esta realiza. El valor contable del terreno es de 500.000 euros y el valor de mercado es de 4.000.000 de euros.

Posteriormente, la mercantil BSA, al no poder realizar las construcciones deseadas, transmite el terreno a un tercero por importe de 4.200.000 euros y tributa por la cantidad de 3.700.000 euros (4.200.000 – 500.000). Con el dinero percibido por la transmisión del terreno la mercantil BSA adquiere activos financieros diversos.

Con posterioridad, la mercantil ASA transmite las acciones de BSA a una sociedad tercera, por importe de 4.400.000 euros.

Determinar las consecuencias fiscales de la operación.

Las transmisiones del 20 % de las acciones de BSA por ASA determinan una ganancia fiscal de 3.900.000 euros (4.400.000 – 500.000).

Es de aplicación el artículo 21.3 y 4 a).

Por ello, la ganancia diferida por la aportación no dineraria por importe de 3.500.000 euros (4.000.000 – 500.000) se integraría en la base imponible, salvo que se acredite que se ha integrado por la mercantil BSA. Cuestión que ASA acreditaría con las pruebas que la entidad BSA le tendría que facilitar.

El resto, 400.000 euros (3.900.000 – 3.500.000), estaría exenta, según el artículo 21.3 de la LIS, ya que se cumple el requisito de participación y tiempo de tenencia de la participación.

Por ello, si existe acreditación que BSA ha integrado en la base imponible 3.500.000 euros, la totalidad de la renta, por importe de 3.900.000 euros, estaría exenta.

# LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA Y LOS GASTOS DEDUCIBLES

**Análisis de la STS de 20 de junio de 2016 (rec. núm. 2555/2015)**

**Juan Ignacio Gorospe Oviedo**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU*

---

## EXTRACTO

La utilización por una matriz irlandesa de un local por medio de una filial española que desarrolla, por su encargo y bajo su dependencia, actividades económicas que constituyen el núcleo esencial de su objeto social constituye un establecimiento permanente como lugar fijo de negocios, aunque las instalaciones y el personal sean de la intermediaria, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 5 del Convenio Hispano-Irlandés. También lo es, bajo el concepto de agente dependiente del apartado 5 de dicho precepto, la actuación de la filial como comisionista en nombre propio, pues la representación no tiene que ser necesariamente directa ni implicar relaciones entre el comitente y terceros, bastando que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado. Se sigue para ello la doctrina funcional-economicista-sustancialista de la OCDE.

En la determinación del beneficio se deducirán las *stock options* acordadas por la matriz y entregadas a los trabajadores por la filial, compensando aquella dicho gasto, por constituir un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente. Y se imputarán a dicho establecimiento todos los beneficios derivados de las ventas efectuadas a clientes residentes en territorio español, vinculados funcionalmente al objeto del mismo, sin que puedan enjuiciarse los hechos en sede casacional.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Hasta 1995 la distribución y comercialización de los productos Dell la realizaba DESA. A partir de ese año cede su cartera de clientes a la matriz en Irlanda (DPI), pasando a actuar como comisionista en nombre propio pero por cuenta de aquella, que asume formalmente los riesgos de existencias, clientes y garantías. DPI carece de personal e instalaciones, propias o alquiladas, en España.

Dell Products LTD cuenta con empresas terceras dedicadas a tareas complementarias a la venta (servicio técnico, garantías, mantenimiento...), cuyo control y dirección se realiza desde la entidad residente.

Se inician actuaciones inspectoras el 16 de septiembre de 2005 sobre Dell y se giran acuerdos de liquidación por el concepto del impuesto sobre sociedades (IS) y del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), ejercicios 2000 a 2003. La Administración considera que existe un lugar fijo de negocio, un agente dependiente y un ciberespacio o página web, siendo DESA un establecimiento permanente y sometiendo a gravamen las rentas obtenidas por el mismo. Además, no permite computar como gasto deducible el programa de *stock options* acordado entre la matriz irlandesa y los trabajadores de la filial, cuyo pago asume esta última mediante comisiones.

Se recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y se desestima con fecha 15 de marzo de 2012 (R. G. 2107/2007 [NFJ047352]), entendiendo que hay un establecimiento permanente bajo la figura de un lugar fijo de actividad en España por la existencia de un asentamiento empresarial complejo y sustancial con plena coherencia geográfica y comercial y permanencia en el tiempo<sup>1</sup>.

Se interpone recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) alegando:

- a) Prescripción del ejercicio 2000 en el momento de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras.
- b) Inexistencia de establecimiento permanente en España.
- c) DESA no es agente dependiente de la recurrente.
- d) Inexistencia de un lugar fijo de negocio en España.
- e) Imposibilidad de considerar la página web como establecimiento permanente.
- f) Derecho a la deducción de la parte correspondiente de la comisión del coste del programa de *stock options*.
- g) Incorrecta determinación de la base imponible del establecimiento permanente.

La SAN de 8 de junio de 2015 (rec. núm. 182/2012 [NFJ059322]) estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dell Products LTD, declarando la prescrip-

<sup>1</sup> Concluye el TEAC que «X, L. realiza en España su actividad, y vende, por medio de un entramado implantado y asentado de manera estable en España, de modo que aunque haya evitado exteriorizar la existencia un lugar fijo de negocios formalmente atribuible a él, la realidad, acreditada por la inspección, es que X, L. utiliza en España un complejo entramado empresarial que constituye un asentamiento operativo lo bastante sustancial y significativo como para ser considerado establecimiento permanente, que actúa con plena coherencia geográfica y comercial, y con un significativo grado de permanencia en el tiempo» (FD 7.º).

ción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2000, y confirmándola en sus restantes pronunciamientos. Considera que hay establecimiento permanente en su doble modalidad de lugar fijo de negocios y agente dependiente. Y establece la no deducción del coste del programa de *stock options* porque la filial no tenía contractualmente nada que ver dado que se pactó con la matriz, y «no se observa una relación directa entre tales gastos y la finalidad perseguida por el establecimiento permanente», en cuanto que no son necesarios para obtener los beneficios.

Dell Products LTD presenta el 23 de septiembre de 2015 escrito de formalización e interposición del recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) con base en los siguientes motivos al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional:

- 1.º Por infracción del artículo 5.5, 5.7 y 5.1 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital ratificado por Instrumento de 10 de febrero de 1994 y publicado en el Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 1994 (Convenio Hispano-Irlandés). Se basa en la inexistencia de establecimiento permanente en España, negando tanto que la entidad Dell Computer, SA sea agente dependiente suyo, al ser un agente independiente, como que disponga de lugar fijo de negocios.
- 2.º Por infracción del artículo 7 del Convenio Hispano-Irlandés en relación con los artículos 10 (determinación de la base imponible) y 14 (gastos no deducibles) de la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades (LIS), dado que los gastos tienden al cumplimiento de los fines del establecimiento permanente, como postula la jurisprudencia del TS (STS de 6 de mayo de 2013, rec. núm. 7041/2010 [NFJ051158]), en cuanto que reconoce la deducibilidad cuando los gastos obedecen a compromisos obligacionales y no son meras liberalidades. Considera la recurrente que si se parte de que existe establecimiento permanente, debería poder deducirse los gastos soportados por la repercusión de los costes del programa de opciones sobre acciones que la entidad DESA acordó con Dell Computers Corp. a favor de los trabajadores de DESA, asumiendo DESA un coste que le facturaba la matriz asentando en su contabilidad un ingreso procedente de DPI, por la comisión que esta pagaba a DESA por el coste del citado programa.
- 3.º Por infracción del artículo 7.1 y 7.2 del Convenio Hispano-Irlandés en relación con la imputación de beneficios al supuesto establecimiento permanente y el artículo 15 de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (LIRNR), Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

El abogado del Estado articula un único motivo de casación, por infracción de los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, en relación con los artículos 19 y 20 de la Ley 41/1998. Considera que hubo actuaciones interruptoras de la prescripción anteriores al 16 de

septiembre de 2005, en concreto diligencias de inspección, y además la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones se produjo en 21 de junio de 2005, «sin perjuicio de que la primera comparecencia o la primera diligencia daten de 16 de septiembre de 2001 (sic)».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Sobre la prescripción del ejercicio 2000, reitera lo apuntado en la sentencia de instancia: que las actuaciones comenzaron el 16 de septiembre de 2005 y el periodo impositivo concluye para la actora el 31 de enero, «por lo que, sumando seis meses y 25 días, el plazo para la presentación de la declaración, este concluyó el 25 de agosto de 2001, momento en que se inicia el cómputo de la prescripción respecto del año 2000 abarcando hasta el 25 de agosto de 2005. Toda vez que el primer acto de interrupción del que existe constancia es el inicio de actuaciones inspectoras el 16 de septiembre de 2005, resulta claro que se han superado los cuatro años señalados para la prescripción». El abogado del Estado menciona unas diligencias dirigidas a la entidad Dell Computer, SA, que como pone de manifiesto la parte recurrida es contribuyente distinto, sin que quepa atribuir a dichas diligencias efecto interruptivo alguno respecto de la deuda tributaria objeto del recurso. Otro tanto cabe decir de la afirmación cuestionando la fecha de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras. Así, frente a lo recogido en la sentencia, «Las actuaciones inspectoras comienzan el 16 de septiembre de 2005», y también en la propia resolución del TEAC, «La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 16 de septiembre», se limita a manifestar el señor abogado del Estado que la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se produjo en 21 de junio de 2005, sin tan siquiera justificar, menos aún acreditar, el error en el que, al parecer, incurrió la Sala de instancia. Por tanto, se confirma la prescripción de dicho periodo.

En cuanto al primer motivo invocado por Dell, analiza el TS el concepto de establecimiento permanente tomando como base el Convenio Hispano-Irlandés y las recomendaciones del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)<sup>2</sup>. El convenio establece en su artículo 5 dos supuestos distintos: lugar fijo de negocios (apartados dos) y agente dependiente (apartado cinco), que se tratan en los fundamentos de derecho cuarto y quinto.

El fundamento de derecho cuarto, relativo al lugar fijo de negocios, prescribe que la *Sala de instancia* entiende que «puesta a disposición» comprende, además del uso directo de la matriz por medio de su personal, la utilización del local por medio de otra entidad que desarrolla, bajo su encargo y dependencia, actividades económicas que constituyen el núcleo esencial del objeto social, esto es, una utilización mediata que sirve al mismo objeto; mientras que la parte recurrente considera que aquella expresión exige la relación directa entre la instalación

<sup>2</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 9<sup>th</sup> edition, 2014.

a disposición y la entidad no residente y no una indirecta, esto es, que *la entidad no residente debe hacer una utilización física del establecimiento*. Acepta el TS los argumentos de la sentencia recurrida, recogiendo las funciones que realiza DPI en las instalaciones y con el personal de DESA –1) promoción, venta y captación de clientes, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de DIP en España, 4) servicios de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos–, y su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla DPI, acreditando «que DESA no actúa como un mero órgano auxiliar de DPI». La parte recurrente pone en cuestión hechos probados, que se lleven a cabo por DPI en el lugar fijo de negocios actividades de la empresa, lo cual no se puede discutir en casación.

Siguiendo los comentarios al MC en sus párrafos 4, 4.1, 4.6 y 10 concluye «que *la puesta a disposición incluye [...] a la actuación por cuenta de la empresa*», ajustando la interpretación a la globalización mercantil y a la realidad vigente, atendiendo a la función y finalidad de los convenios y «a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial». Sin perjuicio de que la entidad irlandesa pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñe allí sus funciones, lo cierto es que «*DPI desarrolla, [...] con carácter sustancial, su actividad empresarial en España a través de las instalaciones y personal de DESA*» (la cursiva es nuestra), por lo que cuenta en España con un establecimiento permanente.

El fundamento de derecho quinto analiza el concepto de agente dependiente, que el artículo 5.5 del convenio equipara al establecimiento permanente: persona que «actúe por cuenta de una empresa, y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa». Declarada la existencia del mismo en el fundamento anterior, por existir un lugar fijo de negocios, señala que esta consideración es a mayor abundamiento. La recurrente hace una interpretación literal y estricta del convenio, «lo que excluye los contratos de comisión mercantil, en el que el comisionista actúa en su nombre, art. 246 del C. Comercio». Como dice la sala de instancia, *del tenor literal del art. 5.5 CDI España-Irlanda no se desprende que la representación deba ser necesariamente directa, ni tampoco que «en nombre de» implique obligatoriamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, bastando con que «se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado»* (la cursiva es nuestra), como prevé el artículo 253 del Código de Comercio. Ello conlleva que se comprenda «como agente dependiente al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional-economicista-sustancialista, acorde con la doctrina de la OCDE que emana de los comentarios al MC»<sup>3</sup>. «Lo relevante, por tanto, no es que medie un determinado contrato [...]

<sup>3</sup> Así lo señala el comentario 32.1 al apartado 5 del artículo 5: «Además, la frase "poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa" no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluya contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente».

sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo». Hay que atender «no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico [...] manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial...»<sup>4</sup>.

Será, por el contrario, agente independiente (art. 5.7 del convenio) si hay «desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía [...] atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad».

El segundo motivo cuestionado por Dell es la no admisión como gasto deducible de la mayor comisión a cobrar por DESA a DPI por el programa de *stock options*. Observa el tribunal en el fundamento de derecho sexto que según la LIS son deducibles «los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos», y partiendo de que DESA es un establecimiento permanente de DPI, los gastos discutidos «tienen como causa directa y primera el contrato entre DESA y DPI, por la que esta se obligaba al pago de la comisión adicional para el pago de incentivos a los empleados de DESA, lo que de primeras indica que estamos ante gastos que poseen carácter oneroso, al haberse fijado por las partes de mutuo acuerdo al amparo de contrato que les vinculaba». Partiendo del artículo 7.3 del Convenio Hispano-Irlandés (que permite la deducción de «los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente»), concluye que *DPI llevaba a cabo sustancialmente su actividad mediante los trabajadores de DESA*, por lo que estamos «ante un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente». En consecuencia, admite este motivo de casación.

El tercer motivo de casación es el desacuerdo de la recurrente con la *atribución de la totalidad de los beneficios obtenidos al establecimiento permanente*, sin distinguir los que le son imputables desde un punto de vista funcional, y con la imputación del beneficio de Dell France al establecimiento permanente. Respecto del primer punto, señala el fundamento de derecho séptimo que no habiendo controversia sobre las normas aplicables (arts. 7.2 del CDI y 15 de la LIRNR), dado que la Sala de instancia se remite a la actuación seguida por la Administración, no cabe analizar en sede casacional la disputa sobre los hechos acreditados por dicho tribunal. En cuanto a «la imputación de la totalidad del beneficio obtenido por DFSA en España al establecimiento permanente», con base en la interrelación y confusión entre DESA y DFSA, concluye que «son beneficios producidos por el desarrollo de la actividad de venta llevada a cabo por el establecimiento permanente que nos ocupa». Por ello no admite este último motivo de casación.

---

<sup>4</sup> Este criterio ha sido ratificado por la AN y el TS, avalando la interpretación dinámica de los convenios, según la cual el criterio interpretativo y el contenido de un convenio se actualiza con cada nuevo modelo propuesto por la OCDE y sus respectivos comentarios, incluso en el supuesto de que dicha actualización suponga un cambio sustancial con respecto al MC y comentarios que inspiraron el convenio objeto de interpretación. No estamos de acuerdo con este planteamiento pues puede vulnerar la seguridad jurídica en su vertiente de certeza del derecho.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Siguiendo el orden de la sentencia, se tratan cuatro cuestiones:

- La prescripción de la obligación tributaria del primer ejercicio investigado.
- La existencia de establecimiento permanente en España.
- La deducibilidad del gasto por el programa de *stock options*.
- La atribución del beneficio al establecimiento permanente.

En cuanto al primer punto no requiere mayor comentario. La no acreditación por la abogacía del Estado de la interrupción de la prescripción con carácter previo al inicio de actuaciones inspectoras hace que la deuda derivada del año 2000 esté prescrita, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del periodo para presentar la autoliquidación –25 de agosto de 2001– hasta el comienzo del procedimiento inspector –16 de septiembre de 2005–.

El segundo aspecto constituye el principal motivo de oposición de la entidad Dell Products, LTD: la determinación de si hay o no establecimiento permanente en España<sup>5</sup>.

Ya hubo un precedente en que el TS entendió que concurría la figura de establecimiento permanente: el caso Roche, resuelto por Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. núm. 1626/2008 [NFJ045817]). En ese caso se trataba de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas, y el tribunal, siguiendo el criterio de la Audiencia, calificó a la filial como agente dependiente por su actividad de fabricación, incluyendo también en la base imponible el beneficio por la venta de los productos<sup>6</sup>. Ahora, el tribunal da un paso más, entendiendo que hay establecimiento permanente de agencia y como lugar fijo de negocios.

Previamente hay que significar la posibilidad de utilizar la vía del conflicto en la aplicación de la norma o de los precios de transferencia.

En efecto, la transformación de una filial distribuidora y comercializadora en comisionista permitiría aplicar la regla antiabuso del artículo 15 de la LGT pues se dan los tres requisitos para

<sup>5</sup> Sobre el concepto de establecimiento permanente puede verse GARCÍA PRATS, A.: *El establecimiento permanente (análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria)*, Tecnos, Madrid, 1996; ELVIRA BENITO, D.: *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007; CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, n.º 145, 2012.

<sup>6</sup> Sobre este asunto plantea FALCÓN que si hubieran sido dos filiales distintas, una que realiza la maquila y vende a la matriz extranjera, y otra que realiza las actividades de promoción de ventas, esta última no sería considerada establecimiento permanente. *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R.: «El caso Roche (STS de 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividades de maquila y promoción de las ventas», *QF*, n.º 6, 2012, pág. 10.

ello. Negocio notoriamente artificioso o impropio (en este caso artificioso pues la forma predomina sobre el contenido), con un ahorro fiscal (al tributar en España por el importe de la comisión, sensiblemente inferior al beneficio por la venta) y sin un efecto jurídico o económico relevante distinto del ahorro fiscal (no hay un motivo económico válido). Ello requeriría iniciar un procedimiento especial para declararlo, con un informe favorable de la comisión consultiva que prevé el artículo 159 de la LGT.

Igualmente, la existencia de una filial permitiría optar por aplicar el régimen de operaciones vinculadas aplicando el principio de libre concurrencia, conforme al capítulo IX de las Directrices de la OCDE Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2010<sup>7</sup>. Ello determinaría una tributación superior para la filial en el IS, pero la matriz seguiría tributando en el extranjero. Probablemente por este motivo la Administración tributaria española ha venido optando por la consideración de la existencia de un establecimiento permanente de la entidad no residente, mediante la calificación de las instalaciones como lugar fijo de negocio y/o del comisionista como agente dependiente, pues ello permite que tribute tanto la matriz por la renta del establecimiento permanente en el IRNR, como la filial española en el IS<sup>8</sup>.

Ello requiere analizar el Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España e Irlanda de 10 de febrero de 1994 (BOE de 27 de diciembre de 1994<sup>9</sup>) –en adelante CDI–, en cuanto posee la fuerza de tratado internacional, que conforme al artículo 96 de la Constitución prevalece sobre nuestras normas internas, interpretado siguiendo las recomendaciones del MCOCDE. Ha de estarse, pues, a los términos recogidos en el artículo 5 del CDI a los efectos de delimitar el concepto de establecimiento permanente recogido en esta norma. Dicho precepto, idéntico al artículo 5 del MC, señala que basta con que haya un lugar fijo de negocios (apartado uno) o, con carácter secundario, que la actividad se desarrolle en España mediante un agente dependiente (apartado cinco).

El TS analiza ambos supuestos –concepto general y específico–, pese a su innecesariedad, pues concurriendo uno bastaría para su calificación como establecimiento permanente, por lo que lo hace «a mayor abundamiento», según señala al analizar la figura de agente dependiente (FD 5.º).

<sup>7</sup> Relativo a la «Reestructuración de empresas y precios de transferencia». En este caso la comparación de las funciones realmente realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos por la filial antes y después de la modificación de la operativa de negocio en España formaría la base utilizada para concluir si la política de precios de transferencia posterior a la reestructuración debe ser distinta de la aplicada con anterioridad, así como sobre la posible compensación a la que la entidad reestructurada podría tener derecho a recibir. *Cfr.* LÓPEZ RUBIO, R. y MARRÓN, J. I.: «Los establecimientos permanentes en los cambios de estrategias empresariales de grupos multinacionales», en VV. AA.: *2013 Práctica Fiscal para Abogados*, La Ley, 2013.

<sup>8</sup> Puede verse un ejemplo cuantitativo en FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: «Establecimiento permanente: un antes y un después de la STS de 12 de enero de 2012 (el caso Roche)», *QF*, n.º 20, 2012, pág. 134.

<sup>9</sup> Ref. BOE-A-1995-20284.

El artículo 5.1 del CDI precisa, como concepto general, que «la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Ello implica tres requisitos según el párrafo 2 de los comentarios al MC (en adelante CMC): un lugar de negocios (sede física: local, maquinaria, equipo) –que no puede serlo una *website*, como recuerdan el TS y la AN con base en los comentarios a MC<sup>10</sup>–, fijo (lugar determinado con cierto grado de permanencia) y desarrollo de la actividad de la empresa (su objeto social).

En cuanto a la sede física DPI carece de instalaciones, propias o alquiladas, en España, pero como advierte el párrafo 4 del CMC no es necesario que disponga de las instalaciones, bastando con que las utilice: «incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno» y la empresa «simplemente disponga de cierto espacio»... como «propietaria o arrendataria [...], o disponga de ellos por otra causa [...] El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa». Esto último es lo que sucede en este caso, pues se ejerce la actividad en las instalaciones de la filial sin un título formal para ello, como también prescribe el párrafo 4.1 del CMC (que admite, incluso, la ocupación de forma ilegal).

Su carácter fijo y la permanencia se cumplen claramente, al desarrollar DESA con habitualidad las operaciones.

El tercer requisito, relativo a que la empresa realice en ese lugar su actividad económica, es más problemático. Lo es a nuestro juicio porque el artículo 5 pretende determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios *de una empresa del otro Estado contratante* (párr. 1 CMC), por tanto debería ser DPI quien los obtuviera, y en este caso DPI carece de personal. Ello plantea la duda de si la entidad no residente debe utilizar físicamente el establecimiento. Aquí la AN se remite al párrafo 4.2 del CMC «que en ningún caso exige que la utilización se realice por el personal de la empresa no residente y centra el ámbito de la disposición del lugar en la idea de que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente». En realidad el párrafo 4.2 del CMC no dice que basta con «que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente», sino que «la simple presencia de una empresa en cierto emplazamiento no implica necesariamente que este emplazamiento esté a disposición de la empresa», y plantea la posibilidad de que se aplique el apartado 5 y calificarlo como agente dependiente<sup>11</sup>. Fijémonos en que dice «presencia de una empresa», es decir, que *la empresa no residente sí debe estar presente*. Por tanto, no justifica que «la empresa» del artículo 5.1 pueda ser otra distinta a la no residente. Por su parte, el TS acude al párrafo 10 del CMC donde indica que la actividad de la empresa puede realizarse directamente

<sup>10</sup> Y se recoge en el párrafo 4.2 del CMC. Si puede serlo un servidor en propiedad o en alquiler con permanencia en el tiempo que no constituya una actividad auxiliar.

<sup>11</sup> Pone como ejemplo un vendedor que se reúne periódicamente en el despacho de un cliente importante, señalando que «los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por tanto, no constituye un lugar fijo de negocios», pero añade que «dependiendo de las circunstancias, podría ser de aplicación el apartado 5».

por el empresario, sus empleados u «otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes)» y, en este caso, si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios, da igual que esté o no autorizado para firmar contratos. Es decir, existiendo un lugar fijo de negocio, puede haber establecimiento permanente si la actividad la desarrolla un agente dependiente sin los requisitos del artículo 5.5 (que precisa que el agente tenga «poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa»), debiendo, en ausencia de sede física, darse dichos requisitos. El argumento del TS es que basta una utilización mediata o indirecta, por medio de la filial que opera como agente dependiente en el lugar fijo de negocios (las instalaciones de DESA), bajo el encargo y dependencia de la matriz.

Nos parece una solución muy forzada pero, en todo caso, no factible, como advierte GARCÍA PRATS, porque contraviene el tenor del CMC 42, que es aplicable en este caso a nuestro juicio por el principio de especialidad<sup>12</sup>. Según este comentario, una sociedad de un grupo multinacional puede poner sus locales a disposición de otra sociedad del grupo y llegar a constituir un establecimiento permanente de la segunda, si la actividad *de dicha sociedad* (la matriz, en el supuesto que estamos comentando) se realiza en dicho local. Pero añade que «resulta importante distinguir ese caso de la situación, frecuente, donde una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios [...] a otra sociedad del grupo como parte de *su propia actividad empresarial, y lo hace en locales que no son los de la otra empresa y usando personal propio*. En este caso, *el lugar donde se prestan esos servicios no está a disposición de la segunda sociedad mencionada y la actividad empresarial que se realiza mediante ese lugar fijo no es la de esta*. Por tanto, *ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a quien se presta el servicio*». En definitiva, según los comentarios al MCOCDE no constituye establecimiento permanente la sede de una filial en la que el personal de la misma cumple funciones para la matriz, caso coincidente con el de los hechos narrados en la sentencia.

Señala a continuación la sentencia que no son de aplicación las excepciones que recoge al apartado 4 del artículo 5 del CDI por su carácter preparatorio o auxiliar. Convenimos con el TS en que DESA no actúa como mero órgano auxiliar de DPI, por las múltiples actividades que realiza: no solo promoción, marketing y publicidad, gestión de cobro y control de solvencia de créditos, o servicios de instalación, que podrían considerarse auxiliares aisladamente. Sino también venta y captación de clientes, gestión de pedidos y distribución de productos. Como dice la sentencia, estas actividades superan con mucho el servicio de almacenaje excluido del concepto en el artículo 5.4 del CDI. Pero ello no permite calificar a DESA como establecimiento permanente ante la ausencia de uno de los requisitos del lugar fijo de negocios, según se ha expuesto.

<sup>12</sup> Como observa GARCÍA PRATS, el tribunal confunde las funciones que lleva a cabo la entidad residente con las realizadas por «la filial española, en su sede y con su propio personal aunque referidas al contrato de prestación de servicios acordado con la entidad no residente». Cfr. GARCÍA PRATS, F. A.: «Notas sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (Caso DELL)», *AEDAF*, 2016, pág. 2.

En cuanto al concepto específico, el tribunal califica a DESA como agente dependiente, pues si bien no actúa por cuenta y «en nombre» de DPI como prescribe el artículo 5.5, sino en nombre propio, el comentario 32.1 al apartado 5 afirma que también se aplica «a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa». Y añade, de acuerdo con dicho comentario, que la delegación se puede inferir de una ausencia de participación activa de la entidad no residente: «se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria». En suma, como afirmó la sala de instancia, el apartado 5 comprende no solo la representación directa (actuación en nombre del comitente) sino también la indirecta (en nombre propio). Y ello porque aunque en la representación indirecta del artículo 246 del Código de Comercio el comitente no se obliga frente al tercero –que no tiene acción frente al comitente y viceversa<sup>13</sup>–, pues el vínculo del tercero es con el comisionista, el artículo 253 del Código de Comercio prescribe que celebrado un contrato por el comisionista «el comitente deberá aceptar todas las consecuencias de la comisión», quedando vinculado en todo caso por el contrato. Se ha criticado que el TS no entre a considerar el grado de vinculación del comitente con el contrato<sup>14</sup>, probablemente tendría que haberlo explicado mejor. No obstante cabe inferir que debe tratarse de una vinculación sustancial cuando señala que no hay que atender tanto a las formas que unen a comitente y agente como al «análisis funcional y fáctico [...] de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar».

En fin, tampoco se trata de un agente independiente en los términos del artículo 5.7 del CDI atendiendo a «la relación fáctico funcional existente» por la dependencia acreditada en la sentencia de instancia de DESA respecto de DPI.

La tercera cuestión es la deducción de las *stock options* concedidas por la sociedad matriz y abonadas por DESA, que a su vez percibió una comisión de DPI. El artículo 7.3 del CDI dispone que «Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente». La Sala de instancia entiende que los gastos del establecimiento permanente para fidelizar a sus empleados no son deducibles por dos razones. Primera, al no relacionarse directamente con los beneficios obtenidos por DESA, ya que son concedidas por DPI que es la única obligada a su cumplimiento, por lo que si la filial asume su pago sería por pura liberalidad. Este motivo es corroborado por el TS, pero bajo el argumento de que no hay vínculo obligacional alguno entre DPI

<sup>13</sup> En efecto, mientras que en la representación directa, al actuar en nombre del comitente, el artículo 247 prescribe que el contrato producirá su efecto entre el comitente y la persona que contratare con el comisionista, en la representación indirecta, al actuar el comisionista en nombre propio, el artículo 246 dispone que quedará obligado de un modo directo con las personas con quienes contratare, «las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni este contra aquellas».

<sup>14</sup> Crítica GARCÍA PRATS que el TS no entre «a considerar el grado de vinculación del comitente, justificando con dicho motivo la relación de dependencia entre comitente y comisionista». Cfr. «Notas sobre...», *op. cit.*, pág. 3.

y los trabajadores de DESA, por lo que si la matriz asume el pago es por pura liberalidad. Frente a ello cabe argüir que la comisión que DPI se obliga a pagar a DESA por la entrega de dichos derechos constituye una contraprestación derivada de un contrato por un servicio que recibe de los trabajadores de DESA. La segunda razón de la AN es que «no son necesarios para que el establecimiento permanente alcance sus fines», según entiende que subyace de la STS de 6 de mayo de 2013 (rec. núm. 7041/2010 [NFJ051158]). No compartimos este criterio ni la citada resolución del TS, según la cual las opciones sobre acciones para fidelizar a los trabajadores se asumen por la entidad voluntariamente, sin que nada le obligue a ello, disponiendo «de forma gratuita del beneficio que concede a sus empleados, lo que, en principio, podría constituir una liberalidad...». Lo cierto es que una vez acordadas con los trabajadores son de obligado cumplimiento, constituyen renta en especie para aquellos y pago de un salario para la entidad, y desde la Ley 43/1995 no se exige que los gastos sean necesarios para su deducibilidad, sino que «se hallen correlacionados con los ingresos», tal como actualmente dispone el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, por lo que deberían ser fiscalmente deducibles. En tal sentido nos parece básicamente correcto el argumento del TS en el fundamento de derecho sexto cuando afirma que estos gastos tienen como causa directa y primera el contrato entre DESA y DPI, obligándose esta a abonar una comisión adicional para el pago de incentivos a los empleados de DESA, y partiendo de que DPI llevaba a cabo sustancialmente su actividad mediante trabajadores de DESA, estaremos «ante un gasto indispensable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente». A nuestro juicio son claramente un gasto, tal vez no indispensable pero sí correlacionado con los ingresos, en el que se incurre para realizar los fines del establecimiento permanente, y en ningún caso una liberalidad.

La última cuestión planteada se refiere a la imputación a la recurrente de todos los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente, incluido el beneficio de Dell France<sup>15</sup>. El artículo 7.2 del CDI señala que se atribuirán al establecimiento permanente «los beneficios que este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente», y el artículo 15.1 de la Ley 41/1998 le imputa todas las rentas vinculadas funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto. Según estos preceptos, para la Administración y la Sala de instancia son imputables todas las ventas realizadas a clientes en territorio español. El TS sostiene que no puede entrar a analizar los hechos en sede casacional y por eso considera correcta la SAN, al no haber discrepancia normativa. Sin embargo, la complejidad de estos preceptos habría requerido un análisis por parte del TS de la interpretación y aplicación que hacen la Administración y la AN de los mismos. Para ello habría que tener en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, siguiendo el artículo 7.2 del MCOCDE y los comentarios 15 y siguientes al mismo<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Sobre la atribución de beneficios por el establecimiento permanente de agencia véase JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «Atribución de beneficios y EP de agencia», *RCyT. CEF*, n.º 403, octubre, 2016.

<sup>16</sup> Convenimos con GARCÍA PRATS en que la atribución de rentas «es una cuestión esencialmente jurídica que deriva del sentido jurídico que se le otorgue a las escasas e inciertas normas que regulan dicha cuestión...». El TS desconoce «no

También considera pertinente la imputación de la totalidad del beneficio obtenido por DFSA en España al establecimiento permanente. No nos parece un argumento convincente la «interrelación y confusión» entre DESA y DFSA para incluir los beneficios de esta última, salvo que se vinculen funcionalmente al establecimiento permanente en España.

Tras este análisis hemos de manifestar el riesgo que puede suponer acudir a interpretaciones economicistas, después de que la calificación del hecho imponible con arreglo a su naturaleza económica fuera desterrada de nuestra LGT.

Señala el fundamento de derecho quinto en el penúltimo párrafo que la fiscalidad internacional «pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en que surgen los Convenios de Doble Imposición». Es cierto que la globalización y la economía digital han alterado los comportamientos económicos y las multinacionales han creado nuevas oportunidades de negocio que una interpretación estrictamente «formalista-literal y estática» puede dejar libres de tributación<sup>17</sup>. Por ejemplo, en el llamado caso Zimmer, el Consejo de Estado francés dictaminó el 31 de marzo de 2010 que una filial francesa que operaba como comisionista en nombre propio por cuenta de la matriz británica no constituía establecimiento permanente. Para ello hizo una exégesis literal del convenio e interpretó que el Código de Comercio francés –según el cual el comisionista en nombre propio carece de autoridad para concluir contratos «en nombre» del comitente– impedía vincular a este con los clientes. Aplicó el Proyecto de MC de 1963 y añadió que el párrafo 32.1 del CMC solo tiene cabida en el Common Law (representación indirecta) –en el que la actuación del comisionista en nombre propio sí vincula al comitente con el cliente–, no en el derecho civil continental. También en el caso Dell noruego la Sentencia de 2 de marzo de 2011 del TS de ese país falló que una filial noruega que comercializa en nombre propio por cuenta de una entidad irlandesa no constituía establecimiento permanente. Se fundó igualmente en una interpretación literal del convenio, que requiere vinculación legal, y en la inaplicación del citado párrafo 32.1 que solo se aplica a «personas que tengan facultades para concluir contratos» y a «agentes en general», no a comisionistas que venden «en su propio nombre». Ello suponía tratar de forma distinta situaciones iguales dependiendo del derecho interno aplicable en cada caso, lo que provocaba inequidades, aparte de no atender al espíritu y finalidad de la norma de acuerdo con los comentarios al MCOCDE.

---

solo las exigencias de análisis funcional, de riesgos y de activos, que elabora la OCDE para la correcta aplicación del artículo 7.2 del Convenio; sino, más importante, los hechos asumidos como válidos y que reconocían el desarrollo de funciones y de riesgos asumidos por las entidades no residentes en sus respectivas sedes en relación con las ventas españolas; sin que, por el contrario, se infiera la necesidad de asignar ninguna parte del beneficio a los mismos». Véase «Notas sobre...», *op. cit.*, pág. 4.

<sup>17</sup> La globalización ha cambiado el paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. *Cfr.* Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, 2014, págs. 7 y 8.

Pero no hay que perder de vista el principio de reserva de ley que puede verse cercenado por acuerdos de organismos internacionales sin, en ocasiones, el suficiente rango normativo. En todo caso habrá que atender a la *ratio legis* del precepto y a la legislación aprobada en su momento, evitando que una interpretación dinámica pueda vaciar de contenido el sentido dado a la norma cuando se aprobó. Téngase en cuenta que el CDI se aprobó en 1994, el cambio de operativa por Dell se produce en 1995 y las actas se incoaron por los ejercicios 2000 a 2003. *Ciertamente la interpretación sociológica requiere atender a la realidad social del tiempo en que se aplican las normas, pero ¿tiene sentido aplicar criterios de 2016 a unos hechos realizados en los años 2000 a 2003? ¿No es más lógico, en garantía de la seguridad jurídica, aplicar los criterios interpretativos vigentes cuando se realizaron los hechos enjuiciados? Creemos que esto es lo más razonable*, e igualmente habría que tener en cuenta los comentarios al MCOUDE aprobados en dicha fecha, *en garantía del principio de seguridad jurídica*.

Lo procedente es adaptar la normativa a la realidad. En tal sentido está pendiente una modificación del MC en 2017 para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conforme al Proyecto BEPS –*Base Erosion and Profit Shifting*– impulsado por la OCDE y los países del G20, y su incorporación a los diferentes CDI. En septiembre de 2015 se aprobaron los Informes finales del Proyecto<sup>18</sup> estableciendo medidas que básicamente siguen la filosofía que subyace en la sentencia objeto de este comentario: cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, se considerará que esta empresa tiene una presencia que debe ser objeto de imposición en ese país, salvo que el intermediario las realice en el marco de una actividad independiente<sup>19</sup>. Las acciones 1 y 7 pretenden modificar la regulación de los establecimientos permanentes. La acción 1 persigue «Abordar los retos de la economía digital en la imposición», incluyendo la capacidad de una compañía para tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un «nexo» bajo las normas internacionales actuales. La acción 7 tiene como objetivo «Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente», esencialmente «mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica», planteándose también abordar «las relacionadas con la atribución de beneficio». Se persigue, de un lado, evitar la elusión de la figura de establecimiento permanente mediante la sustitución de las filiales distribuidoras por comisionistas, trasladando los beneficios fuera del país en el que se efectúan las ventas sin que tenga lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. De otro, impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de establecimiento permanente que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del MC, tema muy relevante en la economía digital. Además, conforme a la acción 15 el 24 de noviembre de 2016 se ha publicado el Convenio Multilateral

<sup>18</sup> Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, 2015.

<sup>19</sup> Acción 7-Informe final 2015, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, OCDE, 2015, pág. 10.

para implementar BEPS en los diferentes CDI, cuya parte IV pretende evitar la elusión del estatus de establecimiento permanente –arts. 12 al 15– y su firma está prevista para junio de 2017 en París<sup>20</sup>. Habrá que ver hasta qué punto se comprometen los países que no forman parte de la OCDE y las reservas planteadas cuando se ratifique en cada caso.

---

<sup>20</sup> Puede verse en la web de la OCDE: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

# LA INCLUSIÓN EN LA LISTA DE DEUDORES DE DEUDAS EN TRÁMITE DE APLAZAMIENTO

**Análisis de la SAN de 11 de julio de 2016 (rec. núm. 39/2016)**

**Esaú Alarcón García**

*Profesor de la Universidad Abat Oliba CEU*

---

## EXTRACTO

La resolución que aquí se comenta supone un primer hito respecto del enjuiciamiento de una medida prevista en la reciente reforma de la Ley General Tributaria que fue objeto de propaganda política y cuya implantación generó un intenso debate en la doctrina: la lista de deudores tributarios. En concreto, el comentario se refiere a una sentencia que trata un aspecto discutido, como es si resulta posible incluir en la citada lista a deudas sobre las cuales se encuentra en tramitación un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión.

---

## 1. ANTECEDENTES

Las modificaciones operadas en la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo) por parte de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, giran, como viene ocurriendo en los últimos años, en un contexto de lucha contra el fraude que llega a lo patológico.

Así, la exposición de motivos de la reforma de la LGT citada plantea la lucha contra la defraudación tributaria a través de mecanismos preventivos y educativos, además de los habituales mecanismos de tipo represivo.

En esa línea, se configura un novedoso régimen de publicidad de aquellos contribuyentes que tengan deudas tributarias por un importe superior a un millón de euros, lo que podría calificarse –siguiendo a ESCRIBANO<sup>1</sup>– como una medida «de estigmatización del obligado tributario

---

<sup>1</sup> ESCRIBANO, F.: «Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 165, 2015, Civitas. En este sentido, el autor señala que es una medida antifraude «que da a conocer a los deudores de la Hacienda Pública que no han pagado sus deudas, aunque hayan cumplido con sus deberes tributarios, incluso temporáneamente y no a defraudadores que hayan pagado inmediatamente su sanción, por ejemplo».

[...]» sin que, a los efectos de incurrir en su ámbito de aplicación, sea ni tan siquiera precisa la comisión de un acto ilícito<sup>2</sup>.

Las modificaciones normativas efectuadas afectan, básicamente, a los artículos 95 –se introduce un apartado 4 de nuevo cuño, se enumeran de nuevo<sup>3</sup> los apartados posteriores y se modifica la redacción del apartado 3– y 95 bis –de nueva creación–, además de la normativa de tipo penal que dejaremos de lado en el presente comentario.

La primera lista de deudores tributarios fue divulgada en el mes de diciembre de 2015, tomándose en ella como fecha de referencia de las deudas susceptibles de incluirse en el listado el 31 de julio de 2015. La segunda fecha de confección del listado de deudores fue el 31 de diciembre de 2015, dándose a conocer su contenido en el último día previsto en el artículo 95 bis.4 para su publicación, esto es, el 30 de junio de 2016<sup>4</sup>.

Inserto en este último listado denigratorio, se encontraba el nombre de la entidad Hoteles Turísticos Unidos, SA, compañía que interpuso un recurso para la protección jurisdiccional del derecho al honor y a la propia imagen que dio pie a la resolución que ahora se comentará, en la que se discierne una cuestión que la doctrina puso en duda tempranamente ante la entrada en vigor de la nueva normativa.

## 2. SUPUESTO DE HECHO

Mediante acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña notificado el 5 de abril de 2016, se le comunica a la mercantil citada la decisión de incluirla en el listado de deudores por incumplimiento relevante de obligaciones tributarias del año 2015, el cual sería objeto de publicación en la página web de la AEAT a partir del mes de mayo de ese año.

<sup>2</sup> En puridad, debiera decirse que se trata de una novedad desde el punto de vista posconstitucional, puesto que el 9 de marzo de 1959 se publicó –puede verse en la web [www.vozpopuli.com](http://www.vozpopuli.com) utilizando los operadores booleanos de búsqueda «franco» y «falciani»– en el Boletín Oficial del Estado un listado de grandes evasores, un total de 872 personas de ilustres apellidos que tenían cuentas no declaradas en Suiza. También en GÓMEZ TABOADA, J.: «¿Es el 20N una fecha idónea para hablar de la lista de deudores y de la de defraudadores?», en *blog.gestores.net*, de 17 de noviembre de 2015. En cuanto al derecho comparado, siguiendo a SÁNCHEZ PEDROCHE, países de nuestro entorno disponen de análogas medidas, como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia, Reino Unido, Noruega, Suecia y Australia. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *RCyT*. CEF, n.º 391, 2015.

<sup>3</sup> No «renumeran», como indica la modificación operada, pues «renumerar» no es un término admitido por la Real Academia de la Lengua.

<sup>4</sup> Este precepto señala, en uno de sus párrafos, que: «Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros».

El contribuyente en cuestión, tras efectuar el pertinente requerimiento previo, decide acudir a la vía judicial, especial y de preferente tramitación, de protección de los derechos fundamentales al honor y a la propia imagen, considerando que la decisión administrativa podía considerarse una vía de hecho imputable al director general de la AEAT y solicitándose como medida cautelar de urgente adopción la paralización de la publicación del listado de deudores correspondiente o, en su defecto, la exclusión preventiva de la recurrente de dicho listado.

La parte actora fundamenta su reclamación, fundamentalmente, en que dentro del periodo voluntario de pago correspondiente a las deudas que han dado lugar a la actuación administrativa recurrida –pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del segundo y tercer trimestre de 2015, con una deuda acumulada de 5.075.567,17 €– se solicitó su aplazamiento, el cual se encontraba en trámite en el momento de recibir la comunicación de la inclusión en la lista de deudores relevantes –o presuntos deudores– y fue finalmente concedido tras la contestación a un requerimiento de aportación de datos y documentación.

De esta manera, no existía ninguna deuda apremiada del contribuyente que pudiera dar lugar a una medida de ese tipo, vulneradora de su derecho al honor y a su imagen.

Mediante Auto del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de 25 de abril de 2015, que resuelve la pieza de medidas cautelares 1/2016, se acuerda no haber lugar a la medida cautelarísima reclamada por la parte. Ello no obstante, mediante Auto de 28 de abril de 2016 y auto denegatorio de aclaración posterior, se resuelve por el tribunal *ad hoc* conceder la medida cautelar de suspensión al considerar que concurren las circunstancias de una vía de hecho en la adopción del acuerdo de inclusión de dicho contribuyente en el listado de deudores.

La concreta medida cautelar consistió en ordenar al director general de la AEAT que cesara la vía de hecho, excluyendo preventivamente a la entidad recurrente del listado de deudores a la hacienda pública del ejercicio 2015.

Según la representación estatal, que impugna dicha resolución judicial, el auto incurría en un error pues mencionaba explícitamente la existencia de un procedimiento legalmente establecido –en el art. 95 bis LGT–, pero se extralimitaba al aplicar a pesar de ello el concepto de vía de hecho, que no resultaría pertinente al tratarse de un procedimiento administrativo reglado.

La Audiencia Nacional resuelve en sentido desestimatorio, en Sentencia que sirve de base al presente comentario, de fecha 11 de julio de 2016<sup>5</sup>, el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Tributaria a través de la abogacía del estado, confirmando el auto sin hacer expresa imposición en costas a la parte apelante.

---

<sup>5</sup> Sentencia n.º 306/2016, de la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de la cual es ponente la Ilma. Begoña Fernández Dozagarat, por la que se resuelve el recurso de apelación n.º 39/2016 (NFJ064077).

A pesar de ello, la sentencia matiza que la alusión que hace el auto recurrido en cuanto a la consideración de la existencia de una vía de hecho no resulta acertada, debiendo considerarla referida a la intimación dirigida a la Administración para que cesara en su actividad sin haber obtenido respuesta de ello.

De esta manera, en el ámbito formal el tribunal considera que al existir un cauce procesal legal por el cual discurre la actuación administrativa –el previsto en el art. 95 bis LGT– no cabe hablar de vía de hecho, pues tal concepto se limita a aquellos actos administrativos carentes de cobertura legal o que fueran desproporcionados y no amparados en su totalidad por la ley.

Ello no obstante, en cuanto al fondo de la cuestión, se considera por el juzgador que «en atención a la literalidad del precepto –en referencia al art. 95 bis LGT y, concretamente, al apartado 1 *in fine*, que se subraya en la resolución–, no sería procedente la inclusión en el listado de deudores en los supuestos de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria», comprobándose en el expediente administrativo que se solicitó un aplazamiento de una parte de la deuda tributaria, el cual fue concedido por la Administración tras la aportación de una serie de documentación requerida a tal fin.

Así las cosas, «al haberse comprobado que la entidad solicitó y le fue concedida (sic) el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, concurren (sic) una de las causas que impiden esa publicación y mientras dicha causa perdure, esto es, mientras el aplazamiento/fraccionamiento se cumpla, hay que adoptar la medida cautelar de suspensión por esta razón».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO A LA RESOLUCIÓN

La resolución objeto del presente comentario, con el pragmatismo, parquedad y sencillez hermenéutica apropiados para resolver una medida judicial incidental, trata uno de los más importantes óbices puestos de manifiesto por la doctrina ante la regulación del listado de deudores tributarios por el nuevo artículo 95 bis de la LGT.

*A priori*, la propaganda divulgada al gran público acerca de la medida hablaba –y sigue haciéndolo– de un listado de morosos, cuando *lege lata* lo que se regula es un escarnio para presuntos deudores tributarios con importes de deudas o sanciones tributarias pendientes de ingreso superiores a un millón de euros.

En efecto, en ningún momento la redacción del novedoso precepto de la LGT parte de la base de la existencia de una infracción tributaria –lo que sí supondría una regulación educativa adicional a la comisión de un acto punible–, ni tampoco la concurrencia de los presupuestos para el comienzo de un procedimiento ejecutivo; en realidad los listados oprobiosos únicamente exigen un umbral de deudas determinado y «que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario» –art. 95.1– indicándose

seguidamente que a tales efectos «no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

La redacción del precepto resulta poco respetuosa con el *iter* procesal tradicional previsto normativamente para el cumplimiento de las deudas tributarias, que se viene separando desde tiempos lejanos en un periodo voluntario y un periodo ejecutivo de pago<sup>6</sup>. El primero, como es por todos conocido, supone el pago tempestivo de las deudas tributarias en los plazos fijados a tal efecto, dándose comienzo precisamente al segundo procedimiento desde el día siguiente de la finalización del plazo de pago en voluntaria, lo que supone el inicio del periodo ejecutivo y la aparición automática de los recargos de apremio –arts. 161.1 y 28 LGT, entre otros–.

Como especialidad en materia de satisfacción del crédito tributario, se regula la posibilidad de que el contribuyente solicite un aplazamiento o fraccionamiento de su deuda tributaria, siendo los efectos de esa solicitud diametralmente diferentes en caso de hacerse en periodo voluntario de pago o en periodo ejecutivo. Así las cosas, la solicitud efectuada en plazo voluntario conlleva la suspensión de la obligación de pago de la deuda tributaria, no iniciándose el periodo ejecutivo en tanto se encuentre en tramitación la súplica efectuada<sup>7</sup>. En cambio, de efectuarse la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria en periodo ejecutivo, ello no impedirá la continuación del procedimiento ejecutivo ni la anulación de los recargos de apremio que correspondan<sup>8</sup>.

Pues bien, el listado de presuntos deudores se desvía, aparentemente, de tan clara dicotomía entre aquel crédito cuyo aplazamiento o fraccionamiento se ha solicitado en periodo voluntario y aquel otro que lo ha hecho en periodo ejecutivo, configurando una medida indirecta penalizadora para los contribuyentes que, con voluntad de pago y actuando diligentemente, se sirvan solicitar en plazo voluntario un aplazamiento o fraccionamiento de sus deudas superior al millón de euros por una situación de incapacidad transitoria de pago. Y ello aunque con posterioridad se les conceda el aplazamiento o fraccionamiento y, para más inri, aunque paguen religiosamente en los plazos estipulados los fraccionamientos o aplazamientos fijados en el acuerdo de concesión.

En efecto, el apartado b) del artículo 95 bis de la LGT da a entender que lo verdaderamente importante para ver publicitada una deuda tributaria no es la morosidad, esto es, el que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin que el contribuyente efectuara el pago –o soli-

---

<sup>6</sup> Así, el apartado 2 del artículo 160 de la LGT señala que: «2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse: a) En periodo voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley. b) En periodo ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio».

<sup>7</sup> En efecto, «La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes» –art. 160.2 LGT–.

<sup>8</sup> Y así, «Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago» –art. 160.3 LGT–.

citara el aplazamiento o fraccionamiento— de la deuda tributaria, sino meramente el «que no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario».

Sin embargo, esta primera conclusión literal tan devastadora, que penalizaría a aquel contribuyente que necesita financiación o adolece de problemas de tesorería pero tiene voluntad de cumplir sus deberes tributarios, ve menguados sus efectos por la puntualización efectuada seguidamente en el sentido de que «no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

Esta segunda previsión reduce significativamente el alcance de las deudas a incluir en el listado, pues elimina aquellas deudas que tengan concedido —y hay que entender, que cumplan— un acuerdo de concesión de aplazamiento o fraccionamiento.

Ahora bien, ¿qué ocurrirá con las deudas tributarias «en trámite» de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión? No se trata, en puridad, de deudas «aplazadas o suspendidas», pues aún no disponen de la autorización administrativa que supone la concesión del aplazamiento en el pago, pero si la solicitud se efectuó en periodo voluntario la inclusión de estas deudas en el listado supondría penalizar con el escarnio público a contribuyentes cumplidores con la normativa tributaria, cuyo único delito ha sido su iliquidez.

Si interpretamos el párrafo en cuestión de modo sistemático, atendiendo a la configuración legal tradicional del procedimiento de pago de las deudas tributarias, cabe entender que cuando la ley habla de deudas aplazadas o suspendidas en realidad se está refiriendo a deudas que se encuentren en trámite de aplazamiento o suspensión, efectuado en cualquier caso en plazo voluntario de ingreso, de acuerdo con el artículo 160.2 de la LGT. Tomando las palabras de GÓMEZ TABOADA, «en puridad, una deuda pendiente de admitirse su aplazamiento/fraccionamiento (al igual que una petición de suspensión no resuelta) no es una deuda cuyo plazo voluntario haya vencido (pues incluso denegándose esa petición, habrá de abrirse un nuevo plazo voluntario y, además, mientras la AEAT resuelve esa petición, la obligación de ingreso está cautelarmente suspendida)<sup>9</sup>.

De la misma manera, una exégesis integradora partiría de la base de que el propio precepto aquí estudiado —el art. 95 bis LGT— viene titulado de la siguiente manera: «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias». Pues bien, de ahí cabe entender que el contribuyente que cumple tempestivamente con sus obligaciones tributarias, solicitando en plazo voluntario un aplazamiento o una suspensión de sus deudas, no puede considerarse incumplidor —menos, por supuesto, incumplidor relevante—; ergo no podría incluirse en el listado hasta, cuando menos, el momento en que deje de ser cumplidor, que se producirá ni más ni menos en el momento en que deje de estar al corriente de sus pagos con el fisco, esto es, cuando se inicie el periodo ejecutivo.

<sup>9</sup> GÓMEZ TABOADA, J.: *30 de junio de 2016: Lista anual de deudores a Hacienda, blog.gestores.net*, de 12 de julio de 2016.

*A fortiori*, debe recordarse que la concesión de un aplazamiento o un fraccionamiento «no es una discrecionalidad de la Administración, sino que tiene la naturaleza de derecho subjetivo de los contribuyentes, siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión», en palabras del Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de octubre de 2015.

No es extraño pensar, por demás, que la penosa redacción del precepto sea una mala corrección del precepto que regulaba esta cuestión en el anteproyecto de reforma de la LGT previo a la definitiva modificación de 2015, que no solo incluía (aparentemente) en el célebre listado a las deudas en trámite de aplazamiento, sino que también eran directamente carne del oprobio aquellas que estuvieran suspendidas. Este aspecto fue objeto de dura crítica por parte del Consejo de Estado en el dictamen correspondiente al anteproyecto<sup>10</sup>, porque como bien indica GÓMEZ TABOADA, «si la deuda está suspendida, también lo está (es obvio) el derecho de cobro de la administración tributaria que, de este modo, ha quedado vivo pero latente, en un estado inerte o virtual; ergo, ¿cómo se me puede calificar como moroso respecto a una presunta deuda cuyo cobro mi acreedor no puede instar?»<sup>11</sup>. Pues bien, parece que partiendo de esa errónea previsión, se procedió a una subsanación insuficiente o, por mejor decir, a un apaño que llevaría a idéntica consideración absurda: tratar al deudor en voluntaria, al cumplidor asfixiado, de idéntica manera que al moroso recalitrante.

Toda la lógica hermenéutica que se acaba de poner de manifiesto no se compadece con lo que, dado el supuesto de hecho que se comenta, parece que sea la praxis administrativa llevada a cabo por parte de los órganos de recaudación de la AEAT, que han incluido en los listados de presuntos deudores tributarios a contribuyentes al corriente de pagos de sus obligaciones tributarias que se encontraban tramitando, en voluntaria, un aplazamiento de sus deudas tributarias.

La Audiencia Nacional se refiere en su exégesis, para llegar a la misma conclusión y pensando más en lo que aconteció con posterioridad al recurrente, a la literalidad del precepto, teniendo en cuenta que el aplazamiento en trámite fue, finalmente, concedido por parte de la Administración.

Hubiera sido deseable, aunque difícil en una resolución judicial con unos parámetros tan limitados de enjuiciamiento, que la sentencia estableciera tajantemente los límites para la inclusión de deudas tributarias en el listado de deudores, de forma que se eliminara de raíz la práctica de incluir en ellos a deudas en trámite de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión.

*De lege ferenda*, obvio resulta decirlo, lo idóneo sería una corrección del precepto en cuestión a los efectos de que quede claro que no se trata tanto de evitar incluir en el listado a las deudas aplazadas o suspendidas, sino a aquellas cuyo aplazamiento, fraccionamiento o suspensión efectuada en plazo voluntario se encuentre en tramitación, en tanto la solicitud efectuada por el

<sup>10</sup> Para mayor abundamiento, Dictamen n.º 130/2015, aprobado unánimemente el 9 de abril de 2015.

<sup>11</sup> GÓMEZ TABOADA, J.: *Reforma de la Ley General Tributaria: «against all odds»*, *blog.gestores.net*, de 28 de abril de 2015.

contribuyente no sea objeto de denegación o inadmisión o, mejor aún, en tanto no se produzca el inicio del periodo ejecutivo. Una simple remisión a los términos del apartado 2 del artículo 160 del propio texto legal sería suficiente.

#### 4. COMENTARIO CRÍTICO AL LISTADO DE (PRESUNTOS) DEUDORES

Las soluciones legales para luchar contra la defraudación tributaria deben resultar proporcionadas, es decir, según inveterada doctrina constitucional exportada del derecho alemán, han de ponderar los intereses en juego de modo que no sea más grave el perjuicio que generan que el beneficio real para la comunidad.

Los efectos de la inclusión en un listado de deudores tributarios pueden resultar devastadores para determinados contribuyentes, fuere por razones de imagen ante la opinión pública, fuere por razones de credibilidad ante los acreedores o la banca. Sin embargo, resulta muy dudoso pensar que, a pesar de un escarnio público de estas características, se consiga aumentar las arcas del erario público.

De ello se colige, claramente, que la medida adolece de una desproporción palmaria y, por consiguiente, no pasaría el tamiz exigido por el Tribunal Constitucional a estos efectos. En palabras de ESCRIBANO, «para el cumplimiento de objetivos plausibles –la lucha contra el fraude fiscal– se estarían utilizando instrumentos que difícilmente lo lograrán, amén de sacrificar, mediante ellos, otros bienes jurídicos de primera protección como es el derecho a la intimidad»<sup>12</sup>.

A esta falta de proporcionalidad contribuye, sin lugar a dudas, la modificación llevada a cabo en el artículo 95 de la LGT, que ahora incluye una nueva causa de exclusión de la confidencialidad de los datos de carácter tributario, como son razones de interés público. En este sentido, ESCRIBANO ha apuntado que «el sedicente interés público de dar publicidad a situaciones de morosidad carece de relevancia tributaria, es ofensivo o enojoso y difícilmente soportaría un juicio proporcionalidad entre la finalidad perseguida y el potencial daño causado».

Como bien apuntó, en definitiva, el dictamen del Consejo de Estado emitido respecto del anteproyecto de ley de reforma tributaria, un listado de este tipo debe confeccionarse en atención a «un equilibrio entre el interés que se persigue, ejemplarizante y de transparencia y seguridad públicas, y los derechos de los afectados, muy particularmente los de su intimidad personal y honor».

Además de desproporcionada, como se ha visto en el caso de autos, la medida es injusta pues trata indistintamente al deudor cumplidor con problemas financieros de pago que al moro-

<sup>12</sup> *Op. cit. Vide*, también, MARTÍN QUERALT, J.: «Listas de morosos o defraudadores... esa es la cuestión», *Tribunal fiscal*, n.º 265, 2013, *passim*.

so, de igual manera que también se trata de forma pareja al moroso y al defraudador, pues no se diferencia en el listado –ni se individualiza– a aquel que tiene una deuda tributaria respecto de aquel otro cuya cifra adeudada procede de la comisión de una infracción tributaria. En otras palabras, no se discriminan cuotas de sanciones tributarias.

A estos problemas se une un carácter cuasisancionador de la lista de presuntos deudores, que por su carácter penalizador debiera exigir que el procedimiento por el cual se adoptara la decisión de incluir a un contribuyente en la malhadada lista, tuviera las garantías constitucionales de todo procedimiento punitivo<sup>13</sup>.

En definitiva, nos encontramos con una medida que ni es novedosa ni está bien confeccionada, con un objetivo claro como es el escarnio público del que es poco merecedor el honesto contribuyente que solicita en plazo un aplazamiento de sus deudas –cumplidor con sus obligaciones tributarias pero con dificultades de tesorería–, con caracteres propios del derecho sancionador y que afecta de lleno a derechos constitucionales como la intimidad y la propia imagen, cuya conculcación puede activar la responsabilidad del estado. Mucho coste y poco beneficio para la comunidad.

---

<sup>13</sup> Y, por tanto, debería permitir el derecho de recurso y no, como se hace en la norma vigente, un derecho de efectuar alegaciones tras un único intento de notificación, un procedimiento *ad hoc*, una obligación de motivar la culpabilidad, etc. Este tema es tratado en su conjunto por Sergio Luis DONCEL NÚÑEZ en «El listado de deudores a la Hacienda pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿tiene carácter sancionador?», RCyT. CEF, n.º 395, 2016, *passim*.

# EL TITULAR CATASTRAL DE UN BIEN INMUEBLE EXPROPIADO SIGUE SIENDO EL SUJETO EXPROPIADO HASTA EL PAGO DEL JUSTIPRECIO O EL LEVANTAMIENTO DEL ACTA DE OCUPACIÓN

**Análisis de la STSJ de Cataluña de 28 de julio de 2016 (rec. núm. 76/2013)**

**Neus Teixidor Martínez**

*Abogada*

*Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid*

---

## EXTRACTO

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de julio de 2016 considera que, en los procedimientos expropiatorios, en virtud del artículo 53 de la Ley de expropiación forzosa, la titularidad se transmite con el pago o la consignación del justiprecio o con la ocupación de la finca. Por lo tanto, mientras no se produzca el citado pago o se levante el acta de ocupación, el sujeto expropiado sigue siendo titular de la misma a todos los efectos, incluida la titularidad catastral. En consecuencia, sigue ostentando la consideración de sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles. Asimismo, el hecho de que se trate de un procedimiento expropiatorio por ministerio de la ley no altera las normas de transmisión de la propiedad de las fincas expropiadas. Finalmente, la Sala reconoce que el sujeto expropiado debe ser compensado por la demora sufrida en la incoación del procedimiento expropiatorio imputable únicamente a la Administración expropiante, si bien las vías indemnizatorias son las recogidas en la legislación de expropiación forzosa y de Administraciones públicas, sin que puedan alterarse las reglas de traslación del dominio por esa causa.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de julio de 2016 (rec. núm. 76/2013 [NFJ064280]), de la que es ponente la magistrada doña Núria Clèries Nerín, tiene por objeto analizar si, en los supuestos de expropiación forzosa, el cambio de titularidad del bien inmueble a efectos catastrales requiere que se haya formalizado el acta de pago, realizado la consignación del justiprecio o procedido a la ocupación de la finca.

La Gerencia Regional del Catastro de Cataluña notificó a don Belarmino el acuerdo por el que se le notificaba el valor catastral asignado, como consecuencia del procedimiento de valoración colectiva de carácter general, efectuado para los bienes inmuebles urbanos del municipio de Navàs con efectos para el año 2008, a un bien inmueble objeto de un procedimiento de expropiación por parte del Ayuntamiento de Navàs.

Estando disconforme con el contenido de esa notificación, don Belarmino interpuso recurso de reposición ante la propia Gerencia Regional del Catastro de Cataluña. En el mismo, alegaba la existencia de un error en la superficie considerada del citado bien inmueble y que, además, la finca en cuestión le fue expropiada por el Ayuntamiento de Navàs. Así, el 14 de noviembre de 2008, don Belarmino aportó la Resolución del Jurado de Expropiación de Cataluña de 16 de noviembre de 2007, mediante la que se desestiman los recursos formulados por el Ayuntamiento de Navàs y don Belarmino contra el Acuerdo del citado Jurado de Expropiación de 6 de julio del mismo año, en el que se fijaba justiprecio de la finca que nos ocupa en 770.653,72 euros. Sin embargo, no se aportó documentación alguna en la que constara que se hubiera producido el levantamiento del acta de ocupación o el pago del justiprecio.

La Resolución de la Gerencia Regional del Catastro de Cataluña de 18 de noviembre de 2008 estimó el recurso de reposición formulado respecto a la finca en cuestión y procedió a la modificación de la titularidad catastral de la misma. Por ello, procedió a dar de baja a don Belarmino e incorporó al Ayuntamiento de Navàs como titular catastral.

No obstante, el Ayuntamiento de Navàs, estando disconforme con la citada modificación de la titularidad catastral de la finca que nos ocupa, interpuso reclamación económico-administrativa. En el citado recurso, el mencionado ayuntamiento alegó que «(l)a transmisión de la propiedad en los supuestos de expropiación forzosa se produce única y exclusivamente en el momento en que se formaliza el acta de pago, consignación u ocupación». Por lo que, a su juicio, al no haberse producido ni el pago ni la ocupación, no puede considerarse que haya existido traslación del dominio y, en consecuencia, el titular catastral del bien inmueble sigue siendo don Belarmino.

La presente reclamación económico-administrativa fue resuelta mediante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 21 de diciembre de 2011. En la misma, el TEARC consideró que, de conformidad con lo establecido en el artículo 53 de la Ley de expropiación forzosa, la transmisión de la titularidad de la finca expropiada no se produce mientras no se efectúe el pago del justiprecio o se formalice la correspondiente acta de ocupación de la misma. Por ello, concluyó que «hasta que se cumplan los requisitos legalmente exigidos y el orden jurisdiccional establezca la fecha en que deba producirse el pago, se mantenga a don Belarmino como titular catastral de la citada parcela, sin que este pronunciamiento suponga reconocimiento o declaración civil de derecho alguno, por tratarse de cuestiones de competencia jurisdiccional, a cuyos pronunciamientos firmes deberá someterse la Gerencia Catastral».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Don Belarmino, estando disconforme con la citada resolución del TEARC, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. En su demanda, se incide en el hecho de que el Ayuntamiento de Navàs ha demorado la formalización del acta de ocupación por razones únicamente imputables al mismo. En este sentido, se expone que la citada acta fue formalizada con fecha de 2 de mayo

de 2012. Asimismo, argumenta que el procedimiento de expropiación forzosa seguido se inició por ministerio de la ley, por lo que, al tratarse de una expropiación *ope legis*, la titularidad de la finca debe entenderse modificada desde la fecha en la que se presenta la hoja de aprecio. En ese sentido, en la demanda, se afirma que «con independencia del momento de la formalización del acta de ocupación, los efectos de la transmisión deben situarse en el momento de la valoración, o a lo sumo a la fecha de la formalización de la hoja de aprecio por la Administración o el jurado, pues no en vano en ese momento se ha perfeccionado ya la transmisión forzosa del bien [...], sin que este pueda verse afectado por el simple hecho de que se produzca un aplazamiento del pago».

Pues bien, en el supuesto analizado, el expediente expropiatorio se inicia en virtud del artículo 108 del Decreto Legislativo de Cataluña 1/2005, de 26 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de urbanismo. El citado precepto, actualmente derogado, regulaba la iniciación de un expediente expropiatorio por ministerio de la ley. Así, en su apartado primero se disponía que:

«Una vez transcurridos cinco años desde la entrada en vigor del plan de ordenación urbanística municipal, en el supuesto de que no disponga de programa de actuación urbanística municipal, o una vez agotado el plazo establecido por el programa o la agenda, si no se ha iniciado el procedimiento de expropiación de los terrenos reservados para sistemas urbanísticos que, en virtud de las determinaciones del plan, tengan que ser necesariamente de titularidad pública y que no estén incluidos, al efecto de su gestión, en un polígono de actuación urbanística o en un sector de planeamiento urbanístico, las personas titulares de los bienes pueden advertir la administración competente de su propósito de iniciar el expediente de valoración. Si transcurre un año desde la formulación de la advertencia y la administración no ha dado respuesta, el inicio del expediente de valoración se produce por ministerio de la ley; a tal efecto, las personas propietarias pueden presentar la hoja de aprecio correspondiente y, si transcurren tres meses y la administración no la acepta, se pueden dirigir al Jurado de Expropiación de Cataluña, la resolución del cual para fijar la valoración agota la vía administrativa».

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña interpreta que el mencionado precepto «establece una garantía para el interesado afectado por el planeamiento urbanístico que ve mermadas sus facultades dominicales con la prohibición de edificar, y tiene por objeto remover la inactividad de la administración cuando aquella debiera iniciar un expediente expropiatorio y no lo hace». Por lo tanto, la Sala advierte que en la expropiación por ministerio de la ley se distinguen claramente dos fases diferenciadas. En primer lugar, encontramos la advertencia de expropiación. En segundo lugar, una vez transcurrido el plazo de un año desde la formulación de la advertencia sin que la Administración competente haya emitido resolución alguna al respecto, se produce el inicio del expediente de justiprecio.

En consecuencia, las únicas singularidades de la expropiación por ministerio de la ley vienen determinadas por su forma de inicio, la fecha de expropiación y la fecha que determina el inicio del cómputo de los intereses de demora. Por lo tanto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que, una vez iniciado el procedimiento expropiatorio, el mismo se tramita siguiendo el procedimiento relativo a la expropiación ordinaria.

Por ello, para la determinación del cambio de titularidad de la finca, deben tenerse en cuenta las previsiones del artículo 53 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 de expropiación forzosa (LEF), cuyo apartado primero dispone que «(e)l acta de ocupación que se extenderá a continuación del pago, acompañada de los justificantes del mismo, será título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás Registros públicos se inscriba o tome razón de la transmisión de dominio y se verifique, en su caso, la cancelación de las cargas, gravámenes y derechos reales de toda clase a que estuviere afectada la cosa expropiada». Así, el apartado siguiente añade que «(e)l acta de ocupación, acompañada del justificante de la consignación del precio o del correspondiente resguardo de depósito, surtirá iguales efectos».

Por todo lo expuesto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña concluye que «[...] de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la LEF, hasta tanto no se pague el justiprecio y se ocupe posteriormente la finca, esta continua siendo propiedad del expropiado, el cual, aun cuando no pueda efectuar actos de disposición puede continuar poseyéndola y en su caso obtener sus frutos». En definitiva, las dilaciones en el procedimiento expropiatorio no pueden conllevar la modificación de las reglas de expropiación, según las cuales la transmisión del dominio de una finca no se produce hasta que no se pague el justiprecio o no se proceda a la ocupación de la finca, todo ello con la excepción del procedimiento de expropiación con carácter urgente (art. 52 LEF). Por lo tanto, a efectos del presente supuesto, «[...] dado que en el ejercicio al que se refiere la liquidación del IBI inicialmente impugnada, el ayuntamiento todavía no había ocupado la finca, el sujeto pasivo tributario continuaba siendo el propietario expropiado que era su titular registral y todavía la poseía». Por ello, la sentencia desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Belarmino.

Pese a la desestimación del recurso, la Sala admite que don Belarmino debe ser compensado por la actuación dilatadora del Ayuntamiento de Navàs. No obstante, considera que la citada compensación debe realizarse por otras vías diferentes, «como son el pago de intereses de demora, los cuales si media procedimiento judicial y se observa falta de diligencia pueden ser incrementados en dos puntos o, incluso la exigencia de responsabilidad por mal funcionamiento».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

El artículo 9.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario dispone que son titulares catastrales las personas naturales o jurídicas que ostentan la titularidad del derecho de la propiedad, de una concesión administrativa, de un derecho real de superficie o de un derecho real de usufructo sobre un bien inmueble. Siguiendo esa línea, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), el artículo 61.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL) establece que constituye hecho imponible del mismo la titularidad de una concesión administrativa, de un derecho real de superficie, de un derecho real de usufructo o de un derecho de propiedad sobre un bien inmueble. Así, el artículo 63.1 del TRLRHL considera que «(s)on sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las

personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto».

Sin embargo, no debemos olvidar que, según el artículo 61.5 del TRLRHL, existen determinados bienes públicos que no se hallan sujetos al pago del IBI. Sin embargo, para que un bien inmueble expropiado pueda considerarse bien público, es necesario determinar el momento en el que el mismo pasa a ser titularidad de la Administración pública expropiante.

En todo caso, el cambio de titularidad de un bien inmueble expropiado se produce siguiendo las previsiones de la legislación de expropiación forzosa. Así, el primer apartado del artículo 51 de la LEF determina que «(h)echo efectivo el justo precio, o consignado en la forma prevista en el artículo anterior, podrá ocuparse la finca por vía administrativa o hacer ejercicio del derecho expropiado, siempre que no se hubiera hecho ya en virtud del procedimiento excepcional regulado en el artículo siguiente». Por lo tanto, la finca objeto de un procedimiento expropiatorio puede ocuparse cuando se ha pagado o consignado el justiprecio.

Por ello, el artículo 53 de la LEF establece que el acta de ocupación, el resguardo del pago o el justificante de la consignación del justiprecio constituyen un título suficiente para transmitir el dominio e inscribir tal transmisión en el Registro de la Propiedad, así como en los demás registros públicos. Por lo tanto, parece sensato pensar que esa previsión de transmisión de la titularidad es aplicable también a la transmisión de la titularidad catastral. De hecho, esa conclusión es a la que llega la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de julio de 2016, objeto del presente comentario. Sin embargo, la citada sentencia no es la primera resolución que trata la problemática de la traslación de la titularidad catastral de un bien inmueble expropiado.

En primer lugar, la Consulta 10/2011, de 14 de abril (NFC041060), de la Dirección General de Tributos, analiza quién es el sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles de un bien inmueble objeto de una expropiación por ministerio de la ley. En este sentido, la Dirección General de Tributos considera que «hasta tanto no se dicte el acta de ocupación de los bienes inmuebles expropiados no se produce la transmisión de la propiedad desde la persona o entidad expropiada a la persona o entidad beneficiaria de la expropiación». Por ello, en ese caso concreto, argumenta que, al no haberse producido la ocupación de los bienes inmuebles, la entidad expropiada sigue ostentando la propiedad de los mismos. A lo que añade que «[...] la entidad consultante, como titular del derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles urbanos, tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles, sin que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 61.5 del TRLRHL, ya que los bienes inmuebles no son todavía de dominio público, al no ser de titularidad de una Administración pública».

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de junio de 2014 (rec. núm. 989/2013 [NFJ055808]) se pronuncia respecto de un bien inmueble afectado por una expropiación por ministerio de la ley, en virtud del artículo 94 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid. En ese supuesto concreto, el ayuntamiento expropiante

te, sin pagar ni consignar el justiprecio fijado por el Jurado Territorial de Expropiación Forzosa de Madrid y sin levantar formalmente el acta de ocupación, procedió a ocupar materialmente o de hecho la finca en cuestión. Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid determina que «(e)l incumplimiento de las normas reguladoras del pago y toma de posesión de la finca expropiada contenidas en la LEF antes mencionadas no equivale o produce de forma automática, como parece sostener el apelante, un cambio de titularidad de la finca, pues tal cambio no puede operar si no se dan los requisitos precisos para ello, el primero de ellos, disponer de un título válido, que no puede ser otro que el previo pago del justiprecio». Por lo tanto, como no se ha procedido a la ocupación ni se ha realizado el pago o la consignación del justiprecio, la titularidad catastral de la finca sigue correspondiendo al sujeto expropiado mientras no materialice ninguno de esos actos.

Sin embargo, como ocurre en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña anteriormente analizada, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera que la actuación de la Administración expropiante no puede alterar las normas de transmisión de titularidad. Por ello, dado que no se dan los presupuestos necesarios para entender que se ha transmitido la titularidad de la finca, la Sala acuerda desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, por ende, desestimar la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

No obstante, la sentencia prosigue argumentando que la Administración expropiante ha actuado sin seguir el procedimiento legalmente establecido (recordemos que se ha ocupado la finca sin el previo pago del justiprecio y sin el levantamiento del acta de ocupación), por lo que su actuación constituye una típica vía de hecho (con cita a la STS de 22 de marzo de 2012, rec. núm. 788/2009). Por ello, la Sala expone que «[...] pese a la desestimación del presente recurso de apelación por las razones jurídicas expuestas en esta sentencia, lo cierto es que el interesado, a fin de evitar el enriquecimiento injusto con el que se ha visto favorecido el ayuntamiento con su ilegal actuar, tiene expedita la vía de la reclamación por responsabilidad patrimonial para obtener el resarcimiento de todos los daños y perjuicios derivados del incumplimiento municipal de sus obligaciones legales, entre los cuales quedan incluidos, sin lugar a dudas, las cantidades satisfechas por IBI que en el seno de este procedimiento no pueden ser estimadas».

En definitiva, analizada la normativa vigente y la doctrina existente, la transmisión de la titularidad catastral de un bien inmueble objeto de un procedimiento expropiatorio se produce en el momento en el que se formaliza el acta de pago del justiprecio, se consigna el mismo o se levanta el acta de ocupación de la finca, todo ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la LEF. El hecho de que la Administración expropiante trate de demorar esa transmisión de la propiedad o incumpla las normas relativas al procedimiento de expropiación forzosa no supone en ningún caso la modificación de las reglas de transmisión de la titularidad. No obstante, en esos casos, los sujetos expropiados disponen de otros instrumentos jurídicos para poner de manifiesto esas irregularidades y ver resarcidos los eventuales perjuicios que puedan derivar de las actuaciones administrativas, como puede ser la exigencia de intereses de demora o la solicitud de indemnizaciones por responsabilidad patrimonial.

## CASOS PRÁCTICOS DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE GESTORES TRIBUTARIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Profesor del CEF*

(Prueba 2, celebrada el día 15 de octubre de 2016, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya, convocatoria 219.)

---

### EXTRACTO

Desarrollamos a continuación cuatro supuestos prácticos correspondientes a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya.

A lo largo de los cuatros casos prácticos se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IVA, ISD, ITP y AJD y procedimientos tributarios.

**Palabras clave:** Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios, Generalitat de Catalunya, IVA, IRPF, ITP y AJD e ISD.

---

Esta prueba consiste en la resolución de cuatro supuestos prácticos, que se dividen en partes y preguntas, que se transcriben a continuación.

La normativa a emplear en la resolución de estos supuestos es la vigente en la fecha de la realización de esta prueba.

Los supuestos, independientemente de la temporalidad, se resolverán con base en la normativa vigente a la fecha de la prueba.

## **SUPUESTO PRÁCTICO 1**

En fecha 3 de diciembre de 2015, la empresa Aparcamientos, SA presentó la autoliquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) en la modalidad de documentos notariales de actos jurídicos documentados (AJD-DN), correspondiente a la escritura pública de compraventa otorgada el 9 de noviembre de 2015, mediante la cual adquirió a Espacios Z, SL una nave industrial situada en Barcelona por un precio de 500.000 euros (de los cuales, 300.000 corresponden a la edificación), con el fin de convertirla en un *parking* y vender las plazas. La base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación es de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%.

En la escritura pública de compraventa, se hace constar, entre otros contenidos, los siguientes:

- Que el valor catastral de la finca en el año 2015, según el recibo del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) que se adjunta es de 190.000 euros (120.000 € corresponden a la edificación y 70.000 € al suelo).
- Que el transmitente había adquirido la nave por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005.

La cláusula fiscal solo hace constar que las partes declaran que la compraventa constituye una entrega sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), por lo que el transmitente ha repercutido en el adquirente el importe de 105.000 euros correspondientes a la aplicación del tipo general del 21 % sobre el precio de la compraventa.

### **PARTE 1**

Como liquidador de la Agencia Tributaria de Cataluña, les corresponde analizar la autoliquidación presentada. Razone la respuesta.

### Preguntas:

1. De acuerdo con la información del enunciado, ¿por qué hay que entender que, en principio, la autoliquidación es incorrecta?
2. ¿Cuál es el procedimiento de comprobación que hay que iniciar? ¿Habrán que llevar a cabo alguna formalidad para iniciarlo?
3. Haga una propuesta de liquidación y cuantifique el importe de la deuda resultante.

## SOLUCIÓN

### APARTADO 1

Un mismo contrato o negocio jurídico no puede tributar simultáneamente por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD y por el IVA. En efecto, muchas de las operaciones que *a priori* constituyen hecho imponible de TPO (transmisión de bienes y derechos) también pueden constituir hecho imponible del IVA si el sujeto pasivo que realiza la transmisión es sujeto pasivo del IVA (arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido –IVA–), en cuyo caso estaríamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA.

En este sentido, el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (TRLITP y AJD), dispone que no estarán sujetas al concepto de TPO las transmisiones de bienes cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes sujetas al IVA. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el IVA. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la TPO no quede sujeta al IVA.

Por su parte, el artículo 4.4 de la LIVA señala que las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto TPO del ITP y AJD.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto

pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de la LIVA.

Por tanto, la primera operación que debemos efectuar al analizar un contrato o negocio jurídico es comprobar si los mismos están sujetos al IVA por constituir hecho imponible del impuesto como entrega de bienes o prestación de servicios. Si la operación está sujeta a IVA, ya no quedará sujeta al concepto TPO, aunque dicha prestación o entrega esté exenta del IVA.

No obstante, en los supuestos de entrega de bienes inmuebles, aunque la operación esté sujeta y exenta de IVA, podrá tributar por el concepto TPO (salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención, en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20.Dos de la LIVA).

En principio, la autoliquidación practicada por el contribuyente es incorrecta, y ello porque de los datos del enunciado se desprende que la operación de venta de la nave industrial está sujeta y exenta del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación (el enunciado del supuesto nos indica que el transmitente había adquirido la nave, por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005).

## APARTADO 2

El artículo 131 d) de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros supuestos, cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Dado que el requerimiento a efectuar por la Administración tributaria, consistente en la aclaración y justificación de la sujeción al IVA de la operación de transmisión de la nave industrial, se refiere al desarrollo de una actividad económica, no procede el inicio de un procedimiento de verificación de datos, sino el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, en los términos señalados en los artículos 136 a 140 de la LGT.

Así, el artículo 136 de la LGT establece que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Por otra parte, el artículo 137 de la LGT dispone que el inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Ahora bien, cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

### APARTADO 3

La propuesta de liquidación sería por el concepto TPO, siendo la base imponible, de conformidad con el artículo 10 del TRLITP y AJD, el valor real del bien transmitido. A estos efectos, el valor real declarado por el obligado tributario puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria competente.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 500.000 euros, y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada por el Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo), establece que, en los términos del artículo 49.1 a) de la Ley 22/2009, la transmisión de inmuebles, para la modalidad TPO, tributa al tipo del 10%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 50.000 euros (500.000 € × 10%).

Por otra parte, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) o a TPO y operaciones societarias (OS).

En conclusión, nos encontramos ante una transmisión de un bien sujeta y exenta del IVA (art. 20.Uno.22.º de la LIVA), por lo que conforme a los artículos 7.5 del TRLITP y AJD y 4.4 de la LIVA, está sujeta a la modalidad TPO. En este caso se devengará solo la cuota fija de AJD-DN, ya que la cuota variable de AJD-DN es incompatible con TPO, tal y como establece el artículo 31.2 del TRLITP y AJD.

Por otra parte, la autoliquidación presentada por el ITP y AJD, en la modalidad de AJD-DN, siendo la base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros, por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%, resulta improcedente, al ser incompatible con la modalidad TPO, por lo que procederá la devolución del importe indebidamente ingresado por el contribuyente (7.500 €), junto con los correspondientes intereses de demora, todo ello en virtud del artículo 31 de la LGT, que regula la devolución de ingresos indebidos.

## PARTE 2

En el trámite de alegaciones del procedimiento iniciado, el representante de Aparcamientos, SA señala que, con el fin de adecuar la nave como aparcamiento y efectuar la venta de las plazas de aparcamiento que resultaran, la empresa realizó las obras y gastos que se detallan a continuación por un importe total de 180.000 euros (aporta las facturas correspondientes):

- Estudio de arquitectura, 25.000 euros.
- Cambio del sistema eléctrico e iluminación, 40.000 euros.
- Mejora de los accesos e instalación de puertas basculantes accionadas con mando a distancia, 35.000 euros.
- Elementos de seguridad, antiincendio y de vigilancia, 70.000 euros.
- Señalización y pintura, 10.000 euros.

De acuerdo con estos hechos, el representante del contribuyente sostiene que se trata de obras de rehabilitación, por lo que considera que la autoliquidación es correcta.

### *Pregunta:*

Informar sobre si procede o no estimar las alegaciones del representante del contribuyente. Razone la respuesta.

## **SOLUCIÓN**

La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del impuesto determina los siguientes efectos:

- En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo, tal y como dispone el artículo 91.3.1.º de la LIVA.
- En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.22.º A) de la LIVA a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.
- Finalmente, cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto.

Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

El artículo 20.Uno.22.º, letra B), de la LIVA dispone lo siguiente:

«A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo».

Por tanto, para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación, habrá que actuar en dos fases:

1.<sup>a</sup> En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

A estos efectos, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

2.<sup>a</sup> Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

El citado artículo 20.Uno.22.º B) de la LIVA termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

«Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados».

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

«Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables».

Con independencia del coste de las reparaciones o reconstrucciones y su relación con el valor del edificio, para que dichas operaciones tengan la consideración de «rehabilitación» a efectos del IVA, es necesario que cumplan el requisito señalado por el precepto, a saber, que consistan en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (edificaciones, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos), de manera que las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma de la edificación, por elevado que sea el importe de su coste, no tendrán el carácter de «rehabilitación» a efectos del IVA. Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos...

Visto lo expuesto en los párrafos anteriores, y de los datos que constan en el enunciado, se desprende que las obras realizadas no cumplen todos los requisitos para ser consideradas obras de rehabilitación, puesto que, aunque en principio el coste de dichas obras excede del 25 % del precio de adquisición de la edificación original, no queda suficientemente acreditado que las par-

tidas de obra correspondientes a la modificación, tratamiento y consolidación de elementos estructurales (estructuras, cubiertas, fachadas) supongan la parte principal de dicha obra, y sí que una parte importante corresponde a la reforma y redistribución de la edificación.

### PARTE 3

Subsidiariamente, y para el caso de que no fueran estimadas las alegaciones anteriores, el representante alega la sujeción y efectiva tributación al IVA de la compraventa, porque Aparcamientos, SA tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por esta operación. Dado el objeto del procedimiento iniciado, el interesado solicita la suspensión del procedimiento hasta que no se determine cuál es el tributo que resulta exigible.

#### *Pregunta:*

Informar sobre si procede o no estimar esta alegación y qué efectos tiene la solicitud de suspensión que pide el interesado. Razone la respuesta.

### **SOLUCIÓN**

En principio, la autoliquidación practicada por el contribuyente es incorrecta, y ello porque de los datos del enunciado se desprende que la operación de venta de la nave industrial está sujeta y exenta del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación (el enunciado del supuesto nos indica que el transmitente había adquirido la nave, por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005).

Ahora bien, la exención contemplada en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA puede ser objeto de renuncia por parte del transmitente. La posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones, ya que estas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el ITP. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

El artículo 20.Dos de la LIVA establece la posibilidad de renunciar por el sujeto pasivo (el transmitente), entre otras, a la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA, en la forma y con las condiciones que se determinan reglamentariamente, cuando:

- El adquirente sea un sujeto pasivo del impuesto.
- Actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Al efecto, el artículo 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, establece como condiciones para esa renuncia:

- Que la misma se realice de forma previa o simultánea a la entrega. En cuanto al ejercicio de esta renuncia debe matizarse, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no debe por qué contenerse necesariamente en la escritura de compraventa y, de otra parte, la renuncia efectuada por el transmitente no tiene por qué ser expresa, pues bastará con hacer constar la tributación por IVA (STS, entre otras, de 13 de diciembre de 2006, rec. núm. 4704/2001 [NFJ024910]).

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 3 de mayo de 2007 (R. G. 2486/2005 [NFJ026741]), ha señalado que la renuncia a la exención es un acto *inter partes* que debe ser expreso, con constancia por escrito, pero que no requiere comunicación alguna a la Administración tributaria ni tampoco debe constar necesariamente en documento público, ya que ello no viene exigido por precepto alguno. Por tanto, sería necesario y suficiente un acto fehaciente en el que se produzca la comunicación por parte del adquirente al transmitente del cumplimiento de los requisitos que la ley le impone y de este último al primero del ejercicio efectivo de la renuncia en un momento previo o simultáneo a la entrega.

- Se renunciará a cada operación por sí misma, es decir, no es válida una renuncia previa a la exención para todas las operaciones de ese carácter que pudiera realizar un mismo sujeto pasivo, como también ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de diciembre de 2006 (rec. núm. 4704/2001 [NFJ024910]).
- Es necesaria una declaración suscrita por el adquirente en el que este haga constar su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición de los correspondientes bienes, en cuanto es la que permite obtener seguridad jurídica al transmitente.

Dado que las partes declaran que la transmisión se encuentra sujeta a IVA, podría entenderse que el transmitente ha renunciado de forma tácita a la exención del IVA. No obstante lo anterior, no existe constancia de que el adquirente haya suscrito una declaración en la que haga constar que tiene derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, o bien que, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Por lo tanto, cabe concluir que no se han cumplido los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para ejercitar la renuncia a la exención, por lo que la operación quedará sujeta y exenta del IVA.

Por otra parte, el artículo 62.9 de la LGT establece que el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre estas.

Por otra parte, el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación (RGR) regula las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente.

Por lo tanto, dado que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente, no procede suspender el ingreso de la deuda del obligado tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de que finalmente fuesen estimadas las alegaciones de la entidad, por entender que se cumplieron los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para efectuar la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la autoliquidación presentada por el ITP y AJD, en la modalidad AJD-DN, correspondiente a la escritura pública de compraventa otorgada el 9 de noviembre de 2015, cuya base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación fue de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros, por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%, no sería correcta, dado que el tipo de gravamen del ITP y AJD, en la modalidad documentos notariales, será del 1,8% en el caso de documentos en los que se haya renunciado a la exención en el IVA, conforme a lo dispuesto por el artículo 20.Dos de la LIVA, tal y como dispone el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (en la redacción dada por Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos).

## PARTE 4

Terminadas las obras en septiembre de 2016, han resultado un total de 75 plazas de aparcamiento de idéntica superficie; cada una representa una cuota de participación del 1,33 % sobre la total finca.

El año 2016, el valor catastral de la total finca es de 195.000 euros (122.800 € corresponden a la edificación y 72.200 al suelo).

En fecha 3 de octubre de 2016, la empresa Aparcamientos, SA ha vendido dos plazas de aparcamiento en favor del señor Coll, que las adquiere para su uso particular. El precio de cada plaza es de 12.000 euros. La compraventa se efectúa mediante escritura pública.

*Pregunta:*

¿Qué impuestos se han devengado por esta compraventa? Indique en cada caso quién es el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota.

## SOLUCIÓN

La entrega de las plazas de garaje por la entidad promotora, en cuanto que no se trata de primera transmisión de edificaciones, estará sujeta pero exenta del IVA, al considerarse segunda o ulterior entrega de edificación, procediendo pues la tributación por la modalidad TPO del ITP y AJD, tal y como establece el artículo 7.1 A) del TRLITP y AJD.

Para poder aplicar la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.Dos de la LIVA, es necesario que el adquirente no sea un consumidor final.

Por otra parte, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, se devengará solo la cuota fija de AJD-DN, ya que la cuota variable de AJD-DN es incompatible con TPO, tal y como establece el artículo 31.2 del TRLITP y AJD.

De conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD, estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere (en este caso, el adquirente es el señor Coll).

La base imponible, de conformidad con el artículo 10 del TRLITP y AJD, estará constituida por el valor real del bien transmitido. A estos efectos, el valor real declarado por el obligado tributario puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria competente.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 12.000 euros para cada una de las dos plazas de *parking*, y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la respectiva comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada por el Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo), establece que, en los términos del artículo 49.1 a) de la Ley 22/2009, la transmisión de inmuebles, para la modalidad TPO, tributa al tipo del 10%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 1.200 euros ( $12.000 \text{ €} \times 10\%$ ) para cada una de las dos plazas de *parking*.

## **SUPUESTO PRÁCTICO 2**

El 15 de diciembre de 2015, falleció el señor Antonio, de vecindad civil catalán y residente en Barcelona. Estaba casado, en régimen de separación de bienes, con la señora Berta, de 70 años. El causante y la señora Berta tenían dos hijos: Carmen, de 40 años, y David, de 45 años.

El señor Antonio no otorgó nunca testamento.

## PARTE 1

En el momento de la muerte, su patrimonio estaba constituido por el piso de la calle Entença, que constituía su vivienda habitual y que los herederos valoran en 300.000 euros (valor del piso: 190.000 €); el apartamento de Salou, que valoran en 150.000 euros; un plan de jubilación de la Caja Cooperativa, de 150.000 euros; un fondo de inversión en el Banco Astur, con un saldo el día de la muerte de 150.000 euros; un plan de pensiones de 200.000 euros; 100 participaciones de la sociedad Tornillo, SL, dedicada a la ferretería, que valoran por su valor nominal en 800.000 euros, y 1.500 acciones del Banco Astur, con un valor oficial de cotización en el momento de la muerte de 150.000 euros.

No declaran ni deudas ni gastos deducibles.

### *Pregunta:*

Calcular la base imponible de cada contribuyente de acuerdo con los datos que se le facilitan en esta parte 1.

## **SOLUCIÓN**

El artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), dispone que constituye la base imponible del impuesto, en las transmisiones *mortis causa*, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

Por otra parte, el artículo 18 de la LISD regula la comprobación de valores, disponiendo al efecto que la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la LGT. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

El esquema de liquidación, en este caso, es el siguiente:

### Valor real de todos los bienes y derechos.

- + Ajuar doméstico.
- + Adición de bienes
- = Masa hereditaria bruta
- Cargas, deudas y gastos deducibles.
- = Masa hereditaria neta

Porción hereditaria individual: es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del Código Civil (CC), de muchos derechos civiles forales en materia sucesoria.

- + Seguros de vida: solo en aquellos casos en que el causahabiente resulte además beneficiario de un seguro sobre la vida. El contratante y *asegurado deben coincidir en la misma persona y además fallecer*.
- = Base imponible: es el resultado de sumar a la porción hereditaria individual los seguros de vida percibidos por el beneficiario-causahabiente.

El valor real de las participaciones en el fondo de inversión en el Banco Astur, así como de las acciones del Banco Astur no origina problema alguno, al ser fácilmente comprobable por la cantidad que conste a la fecha de la muerte del causante.

En cambio, el cálculo del valor real de la vivienda habitual sí puede ocasionar mayores problemas. Cabe señalar que el contribuyente podría hacer uso, para determinar el valor fiscal del inmueble a adquirir, de la posibilidad que le confiere el artículo 90 de la LGT, según el cual cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.

Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

Por otra parte, el artículo 18.4 de la LISD dispone que no se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el impuesto sobre el patrimonio neto.

Según el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre el patrimonio, los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Ahora bien, la no aplicación de sanción sobre la mayor valoración obtenida de la comprobación sobre la declarada, según las reglas de valoración del impuesto sobre el patrimonio, no debe llevar a la conclusión de que la valoración de los bienes se puede realizar aplicando los valores de la última declaración del impuesto sobre el patrimonio, dado que la valoración de los bienes a efectos del ISD debe referirse a la fecha de devengo del impuesto, que en el caso de adquisiciones *mortis causa* es el día de fallecimiento del causante, y no el día 31 de diciembre, que es la fecha de devengo del impuesto sobre el patrimonio y a la que van referidas las valoraciones de dicho impuesto que atienden al valor real o valor de mercado.

Por tanto, el único efecto en el ISD que se puede derivar de la utilización de las reglas de valoración establecidas en el impuesto sobre el patrimonio, a tenor de lo previsto en el apartado 4 del artículo 18 de la LISD, es el de evitar la sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado.

En cuanto al plan de jubilación de la Caja Cooperativa, cuyo importe asciende a 150.000 euros, constituye un seguro de vida para caso de muerte, por lo que tributará por el ISD.

En cuanto al plan de pensiones, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), tributará como rendimiento íntegro del trabajo en el IRPF, por lo que se trata de una renta sujeta al IRPF y, en consecuencia, no sujeta al ISD (art. 6.4 de la LIRPF).

En consecuencia, el valor real de todos los bienes y derechos asciende a 1.550.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

• Vivienda habitual .....	300.000 €
• Apartamento Salou .....	150.000 €
• Fondo de inversión Banco Astur .....	150.000 €
• Participaciones Tornillo SL .....	800.000 €
• Acciones Banco Astur .....	150.000 €

Según el artículo 15 de la LISD, el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

Del supuesto no se desprende ninguna valoración distinta del ajuar doméstico por parte del contribuyente, por lo que lo valoraremos en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, antes de la deducción de las cargas, deudas y gastos deducibles. El artículo 34.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (RISD) dispone que, a los efectos de la aplicación del porcentaje del 3 %, no se incluirá en el caudal relicto el importe de las cantidades procedentes de seguros sobre la vida.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del CC o de disposiciones análogas de derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 % del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior (el art. 1.321 del CC señala que, fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber):

• Caudal relicto .....	1.550.000 €
• Ajuar doméstico (3 % × 1.550.000 – 3 % × 190.000) .....	40.800 €
• Bienes adicionales (art. 11 de la LISD) .....	0 €
• Masa hereditaria bruta .....	1.590.800 €

La masa hereditaria neta será el resultado de disminuir la masa hereditaria bruta en el importe de las cargas, deudas y gastos deducibles a que se refieren los artículos 12, 13 y 14 de la LISD, respectivamente.

El artículo 14 de la LISD regula los gastos deducibles, estableciendo que en las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

- a) Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquellos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.
- b) Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

En el caso que nos ocupa, no se declaran ni deudas ni gastos deducibles, por lo que la masa hereditaria neta coincide con la masa hereditaria bruta.

La porción hereditaria individual de cada causahabiente es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del CC, de muchos derechos civiles forales en materia sucesoria.

A estos efectos, debemos aplicar lo establecido en la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del CC de Cataluña, relativo a las sucesiones, publicado en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya (DOGC) el 17 de julio de 2008, y en el BOE el 7 de agosto de 2008.

El título IV de la Ley 10/2008 regula la sucesión intestada. El artículo 441.1 de la Ley 10/2008 regula la apertura de la sucesión intestada, señalando que la sucesión intestada se abre cuando una persona muere sin dejar heredero testamentario o en heredamiento, o cuando el nombrado o nombrados no llegan a serlo.

Por su parte, el artículo 441.2 de la Ley 10/2008 regula los llamamientos legales, señalando que, en la sucesión intestada, la ley llama como herederos del causante a los parientes por consanguinidad y por adopción y al cónyuge viudo o al conviviente en pareja estable superviviente en los términos, con los límites y en los órdenes establecidos en el CC de Cataluña, sin perjuicio, si procede, de las legítimas.

En defecto de las personas a que se refiere el párrafo anterior, sucede la Generalitat de Cataluña.

El cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente, si no le corresponde ser heredero, adquiere los derechos establecidos por el artículo 442.3.1 de la Ley 10/2008.

El artículo 442.1 de la Ley 10/2008 regula la delación a los hijos, estableciendo que, en la sucesión intestada, la herencia se defiere primero a los hijos del causante, por derecho propio, y a sus descendientes por derecho de representación, sin perjuicio, si procede, de los derechos del cónyuge viudo o del conviviente en pareja estable superviviente.

Por su parte, el artículo 442.3 de la Ley 10/2008 regula la sucesión del cónyuge viudo y del conviviente en unión estable de pareja superviviente, estableciendo que el cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente, si concurre a la sucesión con hijos del causante o descendientes de estos, tiene derecho al usufructo universal de la herencia, libre de fianza, si bien puede ejercer la opción de conmutación que le reconoce el artículo 442.5 de la Ley 10/2008.

Además, el artículo 442.4 de la Ley 10/2008 regula el usufructo universal, estableciendo que el usufructo universal del cónyuge o del conviviente en pareja estable se extiende a las legítimas, pero no a los legados ordenados en codicilo, a las atribuciones particulares ordenadas en pacto sucesorio a favor de otras personas ni a las donaciones por causa de muerte.

El usufructo universal se extingue por las causas generales de extinción del derecho de usufructo y no se pierde aunque se contraiga nuevo matrimonio o se pase a convivir con otra persona.

*Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, la herencia se defiere primero a los hijos del causante, por derecho propio, sin perjuicio de que el cónyuge viudo, al concurrir a la sucesión con hijos del causante, tiene derecho al usufructo universal de la herencia, libre de fianza.*

### **Cálculo de la porción hereditaria individual del cónyuge viudo (usufructuario universal):**

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración de los usufructos, disponiendo que en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 % menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 % del valor total.

En consecuencia, el porcentaje que representa el usufructo vitalicio será el 19 % del valor del bien [70 % – (70 % – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81 % del valor real del bien. Por lo tanto, la porción hereditaria individual del cónyuge viudo asciende a 302.252 euros (1.590.800 × 19%).

Por otra parte, y suponiendo que el cónyuge viudo no es beneficiario del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), la base imponible del cónyuge viudo asciende a 302.252 euros.

### **Cálculo de la porción hereditaria individual de Carmen (heredera universal):**

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración del derecho de nuda propiedad, señalando que el mismo se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

El porcentaje que representa el usufructo será el 19 % del valor del bien [70 % – (70 % – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81 % del valor real del bien, es decir, 1.288.548 € (81 % × 1.590.800). Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Carmen asciende a 644.274 euros (1.288.548/2).

Por otro lado, y suponiendo que Carmen sea beneficiaria, junto con su hermano David, del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiaria del seguro de vida (75.000 €, es decir, la mitad de 150.000 €), por lo que la base imponible de Carmen asciende a 719.274 euros:

Porción hereditaria individual .....	644.274 €
+ Seguro de vida .....	75.000 €
= Base imponible .....	719.274 €

## Cálculo de la porción hereditaria individual de David (heredero universal):

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración del derecho de nuda propiedad, señalando que el mismo se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

El porcentaje que representa el usufructo será el 19% del valor del bien [70% – (70% – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81% del valor real del bien, es decir, 1.288.548 € (81% × 1.590.800). Por lo tanto, la porción hereditaria individual de David asciende a 644.274 euros (1.288.548/2).

Por otro lado, y suponiendo que David sea beneficiario, junto con su hermana Carmen, del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiario del seguro de vida (75.000 €, es decir, la mitad de 150.000 €), por lo que la base imponible de David asciende a 719.274 euros:

Porción hereditaria individual .....	644.274 €
+ Seguro de vida .....	75.000 €
= Base imponible .....	719.274 €

## PARTE 2

La Administración comprueba que el señor Antonio tenía, además, contratado un seguro de vida a favor de su esposa por valor de 600.000 euros, que ya había sido declarado y liquidado anteriormente, y que este seguro no se ha incluido en la autoliquidación de la herencia.

*Pregunta:*

¿Había que incluir de nuevo el seguro en la autoliquidación de la herencia a pesar de haber sido autoliquidada previamente? Razone la respuesta.

## SOLUCIÓN

El artículo 35 de la LISD regula las liquidaciones parciales a cuenta que establecen que los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial

del impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos.

Las liquidaciones parciales tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Por su parte, el artículo 89 del RISD establece que los sujetos pasivos que presenten la autoliquidación parcial deberán proceder posteriormente a presentar la autoliquidación por la totalidad de los bienes y derechos que hayan adquirido, en la forma prevista en los artículos 86 y 87 del RISD.

Por lo tanto, cabe concluir que sí que había que incluir de nuevo el seguro en la autoliquidación de la herencia, a pesar de haber sido autoliquidada previamente.

### PARTE 3

A los tres meses de haber aceptado su participación en la herencia del señor Antonio, la señora Berta renuncia en escritura pública a su derecho de usufructo universal.

*Pregunta:*

¿Cómo tributa la consolidación del dominio? Solo se pide el concepto, no es necesario cuantificar.

### SOLUCIÓN

Según disponen los apartados 1 y 2 del artículo 51 del RISD, al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 del RISD.

Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquella, minorado, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 del RISD cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

El apartado 6 del artículo 51 del RISD dispone que la renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

Ahora bien, el apartado 4 del artículo 51 del RISD establece que si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudos propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente solo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio (apartado 2 del art. 51 del RISD) y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo (apartado 6 del art. 51 del RISD).

En este caso, dado que la consolidación del dominio en las personas de David y Carmen, nudos propietarios, se produce por renuncia del usufructuario, es decir, por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, deberemos aplicar lo establecido en el apartado 4 del artículo 51 del RISD, por lo que los adquirentes (nudos propietarios) solo pagarán la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio (en función del valor atribuido al usufructo en la constitución, con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes) y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo (donación del usufructuario al nudo propietario).

## PARTE 4

Tornillo, SL es una sociedad familiar dedicada a la fabricación de elementos de ferretería. Presenta un balance ajustado al Código de Comercio a la fecha de la muerte del causante que es el siguiente:

• Inversiones inmobiliarias .....	700.000 €
• Inversiones financieras .....	300.000 €
• Existencias .....	150.000 €
• Deudores .....	100.000 €
• Capital social .....	800.000 €

• Reserva legal .....	150.000 €
• Reservas voluntarias .....	50.000 €
• Acreedores a largo plazo .....	100.000 €
• Acreedores a corto plazo .....	150.000 €

El administrador único de la empresa era el causante, que tenía el 100% de las participaciones sociales.

El causante recibía únicamente retribuciones por su actividad como administrador de la sociedad.

Las inversiones inmobiliarias están constituidas únicamente por un apartamento en Menorca, heredado hace años de la madre del causante, que se aportó posteriormente a la sociedad. El apartamento siempre ha sido utilizado por la familia de manera exclusiva para el ocio.

*Pregunta:*

Vistos los datos facilitados en esta parte, ¿pueden disfrutar los contribuyentes de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales si los adjudicatarios se comprometen al mantenimiento de la actividad económica y de los elementos adquiridos en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la muerte del causante? ¿Por qué?

## **SOLUCIÓN**

El artículo 20.2 de la LISD regula las reducciones de la base imponible, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, señalando en su letra c) que, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

La normativa propia de la Comunidad Autónoma de Cataluña, siguiendo el mandato establecido en la normativa reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (Ley 22/2009, de 18 de diciembre), determina qué reducciones mejoran las reducciones análogas establecidas en la normativa estatal, dividiéndolas en función de que la transmisión sea *mortis causa* (art. 1.2 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña) o *inter vivos* (art. 37.2 de la Ley 19/2010).

En el caso de adquisición *mortis causa* de participaciones, los artículos 10 a 14 de la Ley 19/2010, así como el artículo 2 del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, establecen que, en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse una reducción del 95 % del valor de las participaciones en entidades, o del 97 % en caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales.

Estos porcentajes se aplican a la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Estas reglas se aplican, asimismo, a la valoración de la participación en entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

En cuanto a las participaciones objeto de la reducción, la normativa se refiere simplemente a las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados. Sin embargo, para que estas participaciones sean idóneas a los efectos de practicar la reducción es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Tiene la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario aquella entidad en la cual, durante más de 90 días del año natural inmediatamente anterior a la fecha de la muerte del causante, más de la mitad del activo esté constituido por valores o más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas.

Exclusivamente a estos efectos, el valor del activo y el valor de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas son los que se deducen de la contabilidad, siempre y cuando esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

- b) Que el porcentaje de participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5 %, computado individualmente, o el 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

- c) Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

A estos efectos se consideran funciones de dirección, que se tienen que acreditar de forma fehaciente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, directores o directoras de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente, siempre que el cumplimiento de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

La mera pertenencia al consejo de administración, es decir, el simple nombramiento como consejero de la entidad no acredita el ejercicio de funciones de dirección. Si el ser miembro del consejo de administración solo implica su intervención cuando este consejo asume las funciones que según la normativa mercantil no son delegables, como la aprobación de las cuentas o la modificación de los estatutos sociales, pero no se interviene en la toma de decisiones, no se puede considerar que cumpla el requisito de ejercicio de funciones de dirección.

En cuanto a la percepción de remuneración por el ejercicio de estas funciones de dirección, hace falta que en el nombramiento del cargo o contrato conste expresamente que se satisfacen por este concepto.

A los efectos del cómputo de las remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección, se tiene en cuenta el año natural anterior a la muerte del causante.

- d) Que no se trate de participaciones en instituciones de inversión colectiva.

Tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad; los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o tiempo libre o, en general, aquellos bienes de uso particular del titular de la actividad económica; y los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad (en ningún caso tienen esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros). Se establece una regla especial en materia de afectación parcial, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

El desarrollo reglamentario del impuesto en Cataluña establece ciertas precisiones sobre este concepto de bienes afectos:

- 1.<sup>a</sup> Se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica todos aquellos que se utilicen para los fines de esta actividad, de acuerdo con lo previsto en la normativa del IRPF, ya sean de titularidad exclusiva del titular de la actividad, como de titularidad compartida con el cónyuge.

2.<sup>a</sup> En ningún caso se consideran bienes afectos a la actividad económica:

- a) Los destinados exclusivamente al uso personal de la persona transmitente o de su cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado o los que estén cedidos, por precio inferior al mercado, a personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo previsto en la Ley del impuesto sobre sociedades.
- b) Los que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, a menos que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante, es decir, que se utilicen para el ejercicio de la actividad económica y se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Esta regla no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo en los supuestos siguientes:

- Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Real Decreto Legislativo 6/2015 (anexo I), así como los definidos como vehículos mixtos en el mismo anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todoterreno o tipo *jeep*.

- c) Los que sean de titularidad del causante, y no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar, salvo prueba en contrario.
- d) Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros; y los destinados al uso particular de la persona titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entiende limitada a la parte de estos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, solo se consideran afectadas las partes de los elementos patrimo-

niales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso son susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales de carácter indivisible.

No se computan como valores no afectos los siguientes:

- Los poseídos en cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre y cuando se disponga a tales efectos de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

*Por otra parte, no se computan como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas los valores o elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre y cuando provengan de la realización de sus actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto durante el año en curso como durante los 10 años anteriores. A tales efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores que otorguen al menos un 5% y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, si al menos el 90% de los ingresos obtenidos por la entidad participada proceden de la realización de actividades económicas.*

Por último, el artículo 14 de la Ley 19/2010 establece que el disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Por lo tanto, cabe considerar como activos afectos a la actividad económica las existencias (150.000 €), los deudores (100.000 €), las inversiones financieras (300.000 €), así como el valor de las inversiones inmobiliarias, en la parte que no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad (200.000 €, correspondiendo 150.000 € a reserva legal y 50.000 € a reservas voluntarias), lo que representa un porcentaje del 50%, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\text{Porcentaje afectación} = \frac{\text{Activo afecto} - \text{Pasivo afecto}}{\text{Patrimonio neto}} = \frac{550.000 + 200.000 - 250.000}{1.000.000} = 50\%$$

En conclusión, la entidad Tornillo, SL no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que no se cumple el requisito de que más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas (únicamente el 50% del activo no está afecto a actividades económicas).

En definitiva, cabe concluir que los contribuyentes podrán disfrutar de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales, siempre que se comprometan al mantenimiento de la actividad económica y de los elementos adquiridos en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, dado que se cumplen los requisitos legalmente establecidos para poder aplicar dicha reducción:

- 1.º La entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que más de la mitad del activo está afecto a actividades económicas.
- 2.º El porcentaje de participación del causante en el capital de la entidad constituye al menos el 5%, computado individualmente, o el 20%, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- 3.º El causante ha ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, y ha percibido por esta tarea una remuneración que constituye al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.
- 4.º No se trata de participaciones en instituciones de inversión colectiva.

## PARTE 5

Los causahabientes declaran el valor de las 100 participaciones sociales de Tornillo, SL, que conforman la totalidad del capital, por el valor nominal.

*Pregunta:*

Vistos los datos facilitados en la parte anterior, ¿se puede aceptar el valor declarado como valor real de las participaciones si se compara con su valor teórico contable? Razone la respuesta.

## SOLUCIÓN

El valor nominal de las 100 participaciones en la entidad asciende a 800.000 euros, cantidad coincidente con el capital social de la entidad.

En cambio, el valor teórico de las participaciones que se deduce del balance asciende a 1.000.000 de euros, cantidad coincidente con el patrimonio neto de la entidad, que está formado por la suma de los siguientes componentes:

• Capital social .....	800.000 €
• Reserva legal .....	150.000 €
• Reservas voluntarias .....	50.000 €

Por lo tanto, el valor real de las participaciones en la entidad es el valor teórico contable, es decir, el que se deduce del balance de la entidad, y no el valor nominal, que es el valor declarado.

Por otra parte, la reducción del 95 % del valor de las participaciones se aplica a la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad:

$$\text{Porcentaje afectación} = \frac{\text{Activo afecto} - \text{Pasivo afecto}}{\text{Patrimonio neto}} = \frac{550.000 - 250.000}{1.000.000} = 30\%$$

Por lo tanto, la reducción a la que tendrán derecho los contribuyentes ascenderá al 30 % del 95 % del valor de las participaciones, es decir, 285.000 euros (1.000.000 € × 30 % × 95 %).

## PARTE 6

Una vez presentada la autoliquidación, pero dentro de los seis meses desde el devengo del impuesto, la viuda recuerda que el causante era propietario de unas fincas y de unos depósitos bancarios en México DF.

*Pregunta:*

¿Qué obligaciones tributarias se manifiestan de nuevo para los obligados tributarios con respecto al ISD dentro del Estado español? Razone la respuesta.

## SOLUCIÓN

El artículo 6 de la LISD regula la obligación personal de contribuir, señalando que a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

Por otra parte, el artículo 67 del RISD regula los plazos de presentación, estableciendo que, cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, los documentos o declaraciones se presentarán en el plazo de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento.

El artículo 86 del RISD establece que la opción de los sujetos pasivos por el régimen de autoliquidación exigirá que en las declaraciones-liquidaciones se incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y que, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las realizadas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida para caso de muerte del asegurado, todos los adquirentes interesados en la sucesión o el seguro estén incluidos en el mismo documento o declaración y exista la conformidad de todos.

El importe ingresado por una autoliquidación que no reúna los requisitos exigidos en el párrafo anterior tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta.

En consecuencia, los obligados tributarios deberán presentar una autoliquidación que incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, mientras que el importe ingresado en la autoliquidación inicialmente presentada, al no incluir la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta.

## PARTE 7

Pasado un año desde la aceptación de la herencia, los interesados, que habían disfrutado de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante, venden el piso de la calle Entença.

*Pregunta:*

¿Qué obligaciones tributarias se manifiestan de nuevo para los obligados tributarios por el ISD? Razone la respuesta.

## SOLUCIÓN

El artículo 20.2 de la LISD regula las reducciones de la base imponible, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, señalando en su letra c) que, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda al cónyuge, ascendientes o descendientes de la persona fallecida, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el cau-

sante durante los dos años anteriores al fallecimiento, estuviese incluido el valor de la vivienda habitual de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 95 % de su valor, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo, siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Ahora bien, el propio apartado 2 del artículo 20 de la LISD establece que, en el caso de no cumplirse el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

La normativa propia de la Comunidad Autónoma de Cataluña, siguiendo el mandato establecido en la normativa reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (Ley 22/2009, de 18 de diciembre), determina qué reducciones mejoran las reducciones análogas establecidas en la normativa estatal.

A estos efectos, los artículos 17 a 19 de la Ley 19/2010, así como los artículos 3 y 4 del Real Decreto 414/2011, disponen que la reducción aplicable a la adquisición por causa de muerte de la vivienda habitual del causante es del 95 % del valor de la vivienda, con un límite de 500.000 euros por su valor conjunto, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación, sin que el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos pueda ser menor de 180.000 euros.

Esta reducción se puede aplicar al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes y a los colaterales del causante.

El hecho de que la normativa no se refiera a afinidad o consanguinidad, ni a un grado de parentesco determinado, debe dar lugar al reconocimiento de la condición de beneficiario en los términos más amplios, si bien se exige que los parientes colaterales sean mayores de 65 años y hayan convivido con el causante como mínimo los dos años anteriores a su muerte.

Tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que cumpla los requisitos y se ajuste a la definición establecidos en la normativa del IRPF, sin perjuicio de que puedan considerarse como vivienda habitual, conjuntamente con esta vivienda, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, pese a no haber sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto, si están ubicados en el mismo edificio o complejo urbanístico y si en la fecha de la muerte del causante se hallaban a su disposición, sin haberse cedido a terceros.

Si el causante, en la fecha de su muerte, tenía su residencia efectiva en un domicilio del que no era titular, tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que tuviera esta consideración hasta cualquier día de los 10 años anteriores a la fecha de la muerte, no aplicándose dicha limitación de 10 años si el causante ha tenido el último domicilio en un centro residencial o socio-sanitario.

*El disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento de la vivienda, o de la vivienda subrogada de valor equivalente que pase a ser vivienda habitual del causante.*

*biente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.*

La subrogación se aplica tanto si el importe resultante de la transmisión de la vivienda habitual del causante se ha destinado a adquirir la vivienda habitual del causahabiente, como si se ha destinado a amortizar el préstamo o crédito hipotecario concedido al causahabiente para la adquisición de su vivienda habitual. La subrogación debe producirse, en ambos casos, en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual del causante.

El desarrollo reglamentario del impuesto en esta comunidad autónoma impone dos requisitos a la subrogación:

- El causahabiente tiene que destinar la totalidad de la cantidad obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del causante a la adquisición de su propia vivienda, o a la amortización del préstamo o crédito hipotecario concedido para su adquisición. La parte del dinero no utilizado comporta la pérdida proporcional de la reducción aplicada.
- Se cumple el requisito de mantenimiento aunque la cantidad obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del causante sea inferior al valor declarado de aquel en el ISD, siempre y cuando se efectúe su reinversión en los términos establecidos en la norma.

*Por lo tanto, dado que los interesados han incumplido el requisito de mantenimiento de lo adquirido durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante (venden el piso pasado un año desde la aceptación de la herencia), deberán pagar la parte del impuesto que hubiesen dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.*

## **SUPUESTO PRÁCTICO 3**

En relación con la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015, se dispone de los datos y antecedentes siguientes:

### **PARTE 1**

La señora Bonmatí, de 52 años de edad y viuda desde el año 2014, solicita cita previa para que los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria le confeccionen la declaración de IRPF del ejercicio 2015.

Los datos que suministra al operador son los siguientes:

1. Durante todo el periodo impositivo, ha convivido con las siguientes personas:
  - a) Su hijo Pedro, nacido el 1 de julio de 2003.
  - b) Su hijo Juan, nacido el 30 de diciembre de 1992.
2. Durante el ejercicio 2015, la señora Bonmatí y sus hijos han obtenido las rentas e ingresos siguientes:
  - a) La señora Bonmatí:
    - Como trabajadora social del Consorcio de Bienestar Social del Alto Montañés, ha percibido unas retribuciones íntegras por importe de 52.000 euros; la Seguridad Social a cargo del trabajador es de 2.714 euros y el importe de las retenciones practicadas por la empresa a cuenta del IRPF es de 11.750 euros.
    - En concepto de pensión de viudedad, ha obtenido unas retribuciones íntegras de 8.000 euros abonadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS).
    - Ha abonado al Colegio de Trabajadores Sociales de Cataluña una cuota de inscripción colegial no obligatoria por importe de 450 euros.
    - Por la participación en un concurso con fines publicitarios, ha obtenido un premio en metálico por importe de 3.000 euros.
  - b) Pedro ha sido beneficiario de una pensión de orfandad abonada por el INSS por un importe íntegro de 9.500 euros anuales.
  - c) Juan trabajó en una asesoría fiscal durante un mes, en condición de asalariado, y obtuvo:
    - Retribuciones íntegras por importe de 1.700 euros.
    - Seguridad Social a cargo del trabajador, 150 euros.
    - Retenciones a cuenta del IRPF, 55 euros.

### Preguntas:

Razonar las respuestas.

1. Indicar las personas que podrían formar parte de la unidad familiar de la señora Bonmatí.

2. Respecto del ejercicio 2015, ¿cuál considera que será la opción más favorable de tributación para la señora Bonmatí?
3. ¿Respecto a qué descendientes podrá aplicar el mínimo familiar por descendientes, teniendo en cuenta que su hijo Juan presentará su declaración del impuesto?
4. Determinar el importe de los rendimientos netos reducidos del trabajo en el supuesto de que se opte por la opción de tributación conjunta.

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

La tributación familiar se configura como un régimen alternativo al régimen general de tributación individual, presentando respecto de este unas características singulares.

Se regula en el título IX 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 los artículos que van del 82 al 84.

La tributación conjunta es un régimen optativo frente al régimen general de tributación individual, teniendo en cuenta que:

- 1.º La opción solo la pueden ejercitar las personas físicas integrantes de una unidad familiar, según las modalidades establecidas en el artículo 82 de la LIRPF, que además habrán de tener, todas y cada una de ellas, la condición de contribuyentes por el IRPF, según lo dispuesto en los artículos 8, 9 y 10 de la LIRPF.
- 2.º La opción debe ser unánime, efectuada por todos los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes miembros de la citada unidad familiar se ven obligados a utilizar también este régimen de tributación.
- 3.º La opción por la tributación conjunta en un determinado periodo impositivo no vincula para periodos posteriores, en los que puede volverse a ejercitar o no.
- 4.º Ejercitada la opción por la tributación conjunta para un determinado periodo impositivo, ya no puede alterarse posteriormente respecto del mismo una vez finalizado el periodo reglamentario de declaración.

Salvo las excepciones legales establecidas, son aplicables al régimen opcional de tributación conjunta las normas reguladoras del régimen de tributación individual.

De conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la LIRPF, podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

- 1.<sup>a</sup> La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:
  - a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.
  - b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
- 2.<sup>a</sup> En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.<sup>a</sup> del artículo 82 de la LIRPF.

La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año. En consecuencia, con carácter general, ni las situaciones existentes al principio del ejercicio ni las que se den a lo largo del mismo se van a tener en cuenta para determinar las existencias de una unidad familiar y su composición, si no son las concurrentes a 31 de diciembre.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo. Esta cautela obedece al hecho de que en ocasiones una misma persona podría reunir los requisitos para formar parte de unidades familiares diferentes, en cuyo caso solo deberá quedar integrada en una de ellas. No obstante, la LIRPF se limita a declarar la prohibición de la pertenencia simultánea a dos unidades familiares, sin prever unas reglas de prelación para determinar en cuál de ellas debe quedar preferentemente incluida la persona en la que concurra tal circunstancia.

Por lo tanto, de conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la LIRPF, la unidad familiar estaría formada por la señora Bonmatí y su hijo menor de edad Pedro (se trata de la segunda modalidad de unidad familiar, prevista cuando no existe vínculo matrimonial).

## APARTADO 2

La opción de tributación más favorable para la señora Bonmatí sería la tributación conjunta, por lo siguiente:

- 1.<sup>o</sup> Si bien, de conformidad con el artículo 84.5 de la LIRPF, las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente, la pensión de orfandad percibida por el hijo menor de edad (Pedro) está exenta, tal y como dispone el artículo 7 h) de la LIRPF, dado que se trata de un pensión de orfandad a favor de un menor de 22 años, percibida de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

- 2.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la LIRPF, la base imponible, con carácter previo a las reducciones establecidas en los artículos 51, 53, 54 y en la disposición adicional undécima de la LIRPF, se reducirá en 2.150 euros. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

### APARTADO 3

El artículo 58 de la LIRPF dispone que el mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de 25 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

- 2.400 euros anuales por el primero.
- 2.700 euros anuales por el segundo.
- 4.000 euros anuales por el tercero.
- 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Por lo tanto, procede la aplicación del mínimo por descendientes a que se refiere el artículo 58 de la LIRPF, tanto respecto de Juan como de Pedro, dado que en ambos casos los descendientes son menores de 25 años, conviven con el contribuyente y no obtienen rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (hay que señalar que la pensión de orfandad percibida por Pedro está exenta, tal y como dispone el art. 7 h) de la LIRPF).

Ahora bien, el artículo 61 de la LIRPF regula las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, señalando en su apartado 2.º que no procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Si bien Juan presenta declaración por el IRPF, las rentas que declara no son superiores a 1.800 euros, por lo que sí que procederá la aplicación del mínimo por descendientes.

### APARTADO 4

Los rendimientos del trabajo se regulan en los artículos que van del 17 al 20 de la LIRPF.

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su deno-

minación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Según el artículo 18 de la LIRPF, como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación el 30% de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

De conformidad con el artículo 19 de la LIRPF, el rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles, que serán exclusivamente los siguientes:

- a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- b) Las deducciones por derechos pasivos.
- c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.
- e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.
- f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Por último, el artículo 20 de la LIRPF regula las reducciones sobre el rendimiento neto del trabajo, estableciendo que los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la LIRPF.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta:

### **Rendimiento neto del trabajo reducido en tributación conjunta:**

• Rendimiento íntegro .....	60.000 € (1)
• Reducción rendimiento íntegro .....	-0 € (2)
• Rendimiento íntegro reducido .....	60.000 €
• Gastos deducibles .....	-4.714 € (3)
• Rendimiento neto .....	55.286 €
• Reducción del rendimiento neto .....	-0 € (4)
• Rendimiento neto reducido .....	55.286 €

### **Notas**

- (1) El rendimiento íntegro del trabajo, de conformidad con el artículo 17 de la LIRPF, ascenderá a 60.000 euros (52.000 € como trabajadora social y 8.000 € de la pensión de viudedad).
- (2) De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la LIRPF, no procede reducir el rendimiento íntegro del trabajo en un 30%, al no tener un periodo de generación superior a dos años ni calificarse reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- (3) Como gastos deducibles, tendríamos la Seguridad Social a cargo del trabajador (2.714 €), más 2.000 euros en concepto de otros gastos distintos de los anteriores

a que se refiere el artículo 19.2 f) de la LIRPF, por lo que el rendimiento neto del trabajo ascenderá a 55.286 euros.

Cabe señalar que no es gasto deducible la cuota satisfecha al Colegio de Trabajadores Sociales de Cataluña, dado que el requisito para la deducción del gasto es que la colegiación sea obligatoria para el desempeño de la actividad, y el enunciado indica que la cuota de colegiación no es obligatoria.

- (4) No procede aplicar la reducción sobre el rendimiento neto del trabajo a que se refiere el artículo 20 de la LIRPF, dado que la cuantía del rendimiento neto es superior a 14.450 euros, por lo que el rendimiento neto reducido del trabajo ascenderá a 55.286 euros.

## PARTE 2

La señora Bonmatí presenta, en el plazo establecido, la autoliquidación que le confeccionan los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria. Posteriormente, considera que la autoliquidación presentada es incorrecta porque no había de incluir el importe derivado de la obtención del premio en metálico al ser una renta exenta de tributación.

### *Preguntas:*

1. ¿Qué procedimiento tributario iniciará la señora Bonmatí?
2. Motive, con breve referencia a los hechos y fundamentos de derecho, el acuerdo resolutorio emitido por la Administración tributaria.

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

El artículo 120.3 de la LGT dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación presentada perjudica sus derechos e intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la misma, de acuerdo con el procedimiento reglamentariamente establecido.

En este caso, los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspec-

ción tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), regulan el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones.

## APARTADO 2

El artículo 128 del RGAT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, señalando que el procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada.

En este caso, la interesada alega que el premio en metálico de 3.000 euros, obtenido por la participación en un concurso con fines publicitarios, es una renta exenta de tributación, por lo que considera que la autoliquidación presentada es incorrecta, porque no había de incluir esa renta.

El acuerdo resolutorio del procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones debe ser denegatorio, dado que el premio en metálico de 3.000 euros, obtenido por la participación en un concurso con fines publicitarios, constituye una ganancia de patrimonio sujeta y no exenta del IRPF, de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la LIRPF, a computar por su importe (3.000 €), y a integrar en la renta general y, posteriormente, en la base imponible general, al no derivar de la transmisión de un elemento patrimonial (art. 34 de la LIRPF).

## PARTE 3

La señora Ripoll es plena propietaria de un inmueble de antigua construcción, que adquirió el 1 de marzo del año 2005, situado en la calle Montcanut, 3, de Barcelona. Este inmueble constituyó su residencia habitual hasta el 30 de junio de 2015, fecha en que se trasladó con su familia para residir en un apartamento que hasta entonces había sido la residencia de verano.

La señora Ripoll tiene serias dificultades de tesorería, por lo que el día 28 de diciembre de 2015 formalizó ante notario la transmisión de la residencia de la calle de Montcanut, 3, de Barcelona.

Datos referidos al inmueble objeto de transmisión:

- Fecha de compra: 1 de marzo de 2005.
- Valor de adquisición: 120.000 euros, de los que 60.000 fueron abonados con ahorros de la señora Ripoll, y el resto mediante la constitución de un préstamo hipotecario por un capital de 60.000 euros.

- Gastos inherentes a la adquisición de la vivienda (gastos de notaría, registro, impuestos...): 10.000 euros abonados con recursos propios de la señora Ripoll.
- Valor de transmisión: 200.000 euros.

Abona a la entidad inmobiliaria que le ha gestionado la venta del inmueble un 5% del valor de transmisión.

A la fecha de devengo del impuesto, no tiene constancia de que haya abonado más gasto asociado a la transmisión del inmueble.

Con el importe obtenido de la transmisión, cancela el préstamo hipotecario constituido para la adquisición de la vivienda. El saldo pendiente era el siguiente:

• Capital pendiente de amortizar .....	30.000 €
• Intereses generados de la deuda pendiente .....	1.300 €
• Total deuda con la entidad bancaria .....	31.300 €

*Preguntas:*

Razonar las respuestas.

1. El importe de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del inmueble.
2. ¿La tributación de la ganancia o pérdida patrimonial podría acogerse a algún tipo de exención? En su caso, enuncie los requisitos para su aplicación en este caso concreto.

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

En este caso, de conformidad con el artículo 34 de la LIRPF, al haberse producido la transmisión onerosa de un elemento patrimonial, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se calculará por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento patrimonial.

De acuerdo con el artículo 35 de la LIRPF, el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Por su parte, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

El valor de transmisión, de acuerdo con lo anterior, asciende a 190.000 euros, dado que la comisión por la venta del inmueble, cuyo importe asciende a 10.000 euros, es un gasto inherente a la transmisión, que debe deducirse.

El valor de adquisición, por su parte, asciende a 130.000 euros, dado que los gastos inherentes a la adquisición, cuyo importe asciende a 10.000 euros, deben adicionarse.

Por lo tanto, la señora Ripoll ha obtenido una ganancia patrimonial, cuyo importe asciende a 60.000 euros (190.000 € – 130.000 €).

## APARTADO 2

El artículo 38 de la LIRPF regula las ganancias patrimoniales excluidas de gravamen en supuestos de reinversión, señalando que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

A estos efectos, el artículo 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RIRPF), señala que la

reversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis del RIRPF, que señala que se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Por otra parte, el artículo 41 del RIRPF establece que cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

Por lo tanto, el importe a reinvertir, a efectos de la aplicación de la exención por reversión en vivienda habitual del artículo 38 de la LIRPF, asciende a 160.000 euros (190.000 € – 30.000 €).

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que, en el caso de que la Sra. Ripoll fuese mayor de 65 años o persona en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, la ganancia patrimonial obtenida estaría exenta, tal y como establece el artículo 33.4 b) de la LIRPF.

## **SUPUESTO PRÁCTICO 4**

En fecha 15 de enero de 2015, la señora Carmina murió a la edad de 94 años. En fecha 22 de julio de 2016, su hija Carmina, única heredera, presenta la autoliquidación del ISD correspondiente a la herencia de su madre, con una cuota a ingresar de 52.000 euros, sin haber solicitado prórroga y sin que la Administración haya practicado actuación en relación con este hecho imponible:

### **PARTE 1**

En el momento de presentar la autoliquidación la señora Carmina ha ingresado los 52.000 euros.

*Pregunta:*

¿Qué consecuencias tiene la presentación en cuanto a obligaciones tributarias accesorias?

## SOLUCIÓN

De conformidad con lo establecido en el artículo 67 del RISD, la declaración se presentará, cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el plazo de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.

Por tanto, la presentación de la autoliquidación ha sido efectuada una vez transcurrido el referido plazo, por lo que será de aplicación el artículo 27 de la LGT, que regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En este caso, dado que la presentación de la autoliquidación se ha efectuado una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación (16 de julio de 2016) hasta el momento en que la declaración se haya presentado (22 de julio de 2016).

Por otra parte, cabe señalar que el recargo del 20 % (cuyo importe ascenderá a 10.400 €, es decir, el 20 % de 52.000 €) se reducirá en el 25 %, siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo (el 75 %) en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LIRPF abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, dado que se ha realizado el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea (52.000 €) al tiempo de su presentación.

## PARTE 2

En caso de que la señora Carmina no dispusiera de recursos líquidos ni de bienes de fácil realización, presentara la autoliquidación mencionada sin ingreso y solicitara a la Administración pagar la deuda de manera fraccionada durante dos años y medio:

### Preguntas:

1. ¿Hay que aportar garantía para el aplazamiento solicitado por la señora Carmina? Razone la respuesta.
2. Aparte del fraccionamiento solicitado por la interesada, que entraría dentro del supuesto de normativa general, ¿qué modalidades de aplazamiento y fraccionamiento de las previstas en la normativa específica del impuesto serían aplicables, y con qué condiciones?

## SOLUCIÓN

### APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en los artículos 65 y 82 de la LGT, para poder aplazar o fraccionar el pago de la deuda tributaria, el contribuyente deberá aportar una garantía. Ahora bien, en algunos casos, la aportación de garantías se dispensa total o parcialmente:

- 1.º Por un lado, las deudas inferiores a la cifra fijada por la normativa tributaria, generalmente mediante una orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en consideración a la naturaleza diferente de dichas deudas. Ahora bien, según dispone el artículo 82.2 a) de la LGT, esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. El artículo 2 de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.
- 2.º Por otro lado, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

En el caso que nos ocupa, la cuota a ingresar asciende a 52.000 euros, cantidad superior a 30.000 euros, por lo que la señora Carmina deberá aportar una garantía para el aplazamiento solicitado.

### APARTADO 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la LISD, los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente.

En los mismos supuestos y condiciones, los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine. A estos efectos, el artículo 83 del RISD exige que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25% de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del fraccionamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

El artículo 72 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña (publicada en el DOGC en fecha 11 de junio de 2010 y en el BOE en fecha 8 de julio de 2010), señala que el aplazamiento y el fraccionamiento del pago del ISD se rigen por las normas que establece la normativa general sobre recaudación vigente en Cataluña, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 a 75 de la Ley 19/2010.

Por su parte, el artículo 73.1 de la Ley 19/2010 dispone que los órganos de la Agencia Tributaria de Cataluña competentes en materia de gestión del ISD pueden acordar, a solicitud del contribuyente, un aplazamiento de hasta un año del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre y cuando el inventario de la herencia no comprenda suficiente dinero efectivo o bienes fácilmente realizables para pagar las cuotas liquidadas y siempre que el aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implica la obligación de satisfacer el correspondiente interés de demora.

Alternativamente, a solicitud de la persona interesada, y siempre que lo autorice la dirección general competente en materia de patrimonio, previo informe favorable del departamento o entidad competente en función del uso del bien inmueble que se ofrece, los órganos de gestión mencionados pueden acordar que el pago se efectúe mediante bienes inmuebles constitutivos de la herencia.

El artículo 75 de la Ley 19/2010 regula otros supuestos especiales disponiendo que, en los términos y con las condiciones que se establezcan por reglamento, puede acordarse el fraccionamiento o el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones y liquidaciones practicadas a raíz de la transmisión por herencia, legado o donación de los bienes a que hacen referencia las secciones tercera a décima del capítulo I del título I y las secciones primera, segunda, tercera y quinta del capítulo único del título II.

La disposición transitoria segunda de la Ley 19/2010 dispone que, con carácter excepcional, el aplazamiento que concedan los órganos de gestión de la Administración tributaria en virtud del artículo 73.1 de la Ley 19/2010 puede ser de hasta dos años en el caso de las cuotas del ISD correspondientes a hechos imponibles devengados en el periodo que va del 1 de agosto de 2009 al 31 de diciembre de 2015.

Esta disposición transitoria segunda de la Ley 19/2010 ha sido recientemente modificada por la Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria, ampliando el plazo (hasta el 31 de diciembre de 2017) para poder aplicar el aplazamiento excepcional a dos años, concedido por los órganos de gestión de la Administración tributaria, en los casos de falta de liquidez de la herencia.

### PARTE 3

La señora Carmina decide ofrecer como garantía del fraccionamiento solicitado un apartamento de su propiedad situado en Playa de Aro (finca registral 17877), con una valoración suficiente.

En la resolución, notificada en fecha 15 de septiembre de 2016, se le concede un fraccionamiento de 10 trimestres con vencimiento a partir del 20 de octubre de 2016, condicionado a la constitución de la garantía hipotecaria del apartamento mencionado.

Por tanto, en cumplimiento del acuerdo concedido, la señora Carmina constituye hipoteca sobre la finca registral 17877 a favor de la Agencia Tributaria de Cataluña en fecha 3 de octubre de 2016 y seguidamente la presenta en el Registro de la Propiedad de Sant Feliu de Guíxols. Una vez inscrita en el Registro de la Propiedad, la presenta a la Agencia Tributaria de Cataluña en fecha 15 de noviembre de 2016.

### *Preguntas:*

1. Indicar los conceptos que integran el importe a garantizar.
2. En el supuesto de que no se formalizara la garantía en el plazo legalmente establecido, ¿cuáles serían las consecuencias?

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 48.2 del RGR, la garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25% de la suma de ambas partidas.

### APARTADO 2

El artículo 48 del RGR establece que la garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, y siempre que la solicitud hubiera sido presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

## PARTE 4

En fecha 21 de noviembre de 2016 y en referencia a la autoliquidación presentada por la señora Carmina por la herencia de su madre, el órgano gestor inicia un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con una resolución administrativa de liquidación a nombre de la señora Carmina con una cuota a ingresar de 50.000 euros. La resolución se notifica a la interesada en fecha 20 de enero de 2017.

### *Preguntas:*

1. ¿Cuál es el plazo de pago en periodo voluntario?
2. ¿Cuál sería la fecha final de presentación de recurso de reposición contra la liquidación?

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT, dado que la notificación de la liquidación se ha realizado entre los días 16 y último del mes de enero, el plazo de pago abarcará el periodo comprendido desde la fecha de recepción de la notificación (20 de enero de 2017) hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente (6 de marzo de 2017, dado que el día 5 de marzo de 2017 coincide con un domingo).

### APARTADO 2

Según lo que dispone el artículo 223 de la LGT, el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes a contar a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Por lo tanto, habiéndose notificado la liquidación en fecha 20 de enero de 2017, el plazo de interposición del recurso de reposición finalizará el 20 de febrero de 2017.

## PARTE 5

En fecha 22 de enero de 2017, la señora Carmina presenta una reclamación económico-administrativa contra la liquidación de 50.000 euros, sin presentación previa de recurso de reposición.

*Pregunta:*

¿Qué tipo de garantías puede aportar la señora Carmina para obtener la suspensión automática de la ejecución de la liquidación?

## SOLUCIÓN

De conformidad con el artículo 224.2 de la LGT, las garantías necesarias para obtener la suspensión automática serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

## PARTE 6

En fecha 20 de junio de 2018, el tribunal económico-administrativo notifica a la señora Carmina resolución en la que desestima las pretensiones de la interesada y confirma la liquidación recurrida.

*Pregunta:*

En el supuesto de que haya aportado garantía para obtener la suspensión, ¿por qué periodo y tipo debe pagar la señora Carmina intereses suspensivos?

## SOLUCIÓN

Por una parte, el artículo 240 de la LGT dispone que la duración del procedimiento en la vía económico-administrativa, en cualquiera de sus instancias, será de un año contado desde la interposición de la reclamación.

Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Por lo tanto, el periodo de cómputo de intereses de demora abarcará el periodo comprendido entre el 7 de marzo de 2017 (fecha de inicio del periodo ejecutivo) y el 22 de enero de 2018 (fecha de finalización del transcurso del plazo de un año desde la interposición de la reclamación), sin que puedan exigirse intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 23 de enero de 2018 y la fecha de notificación de la resolución del tribunal económico-administrativo (20 de junio de 2018).

Por otra parte, por lo que se refiere al tipo de interés, el artículo 26.6 de la LGT dispone que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente en el periodo impositivo, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de presupuestos generales del Estado disponga otra cosa. No obstante, en el caso de suspensión de deudas garantizadas mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o bien mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

## PARTE 7

Además, la señora Carmina tiene pendientes de pago las deudas siguientes, no garantizadas, gestionadas por la Agencia Tributaria de Cataluña:

- Acta de conformidad por el ITP y AJD, por una operación inmobiliaria llevada a cabo en el año 2013. El acta se firmó en fecha 10 de febrero de 2016, con una cuota a ingresar de 12.000 euros.
- Sanción del Departamento de Interior de la Generalitat, notificada en periodo voluntario en fecha 18 de marzo de 2016, por una cuota a ingresar de 360 euros.

### Preguntas:

En referencia a la deuda por ITP y AJD:

1. Si la contribuyente no ha recibido antes ningún acuerdo del órgano competente para liquidar, ¿cuándo se produce el vencimiento del plazo voluntario de ingreso de la deuda reflejada en el acta de la inspección? Razone la respuesta.

2. Si el ingreso total se efectúa el 16 de mayo de 2016, antes de la fecha de notificación de la providencia de apremio, ¿qué obligaciones tributarias accesorias se devengan?

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

De conformidad con el artículo 156.3 de la LGT, se entenderá producida y notificada la liquidación, de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los contenidos a que se refiere el artículo.

Habiéndose firmado el acta el 10 de febrero de 2016, la liquidación derivada del acta se entenderá producida y notificada el 11 de marzo de 2016, por lo que el periodo voluntario de pago, de acuerdo con el artículo 62.2 de la LGT, finalizará el 20 de abril de 2016.

### APARTADO 2

El inicio del periodo ejecutivo, que se producirá el 21 de abril de 2016, determinará, de conformidad con el artículo 161 de la LGT, el devengo de los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, así como de los intereses de demora.

Dado que la liquidación se ingresa en fecha 16 de mayo de 2016, es decir, una vez iniciado el periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio, procede aplicar el recargo ejecutivo del 5% (600 €, es decir, el 5% de 12.000 €), sin que proceda exigir los intereses de demora del periodo ejecutivo, al resultar incompatibles con el recargo ejecutivo, tal y como dispone el artículo 28 de la LGT.

## PARTE 8

En fecha 10 de julio de 2016, la señora Carmina ha recibido en el domicilio donde reside la providencia de apremio de las deudas mencionadas.

### *Pregunta:*

En referencia a la sanción, ¿cuándo se produce el vencimiento del plazo de ingreso abierto con la notificación de la providencia de apremio?

## **SOLUCIÓN**

El artículo 62.5 de la LGT dispone que, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, si la notificación de la providencia de apremio se produce entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo de pago finalizará el día 20 de dicho mes.

Por lo tanto, habiendo sido notificada la providencia de apremio el 10 de julio de 2016, el plazo de ingreso abierto con la notificación de la providencia de apremio finalizará el 20 de julio de 2016.

### **PARTE 9**

En fecha 15 de julio de 2018, a causa de un desgraciado accidente mientras practicaba submarinismo en la Costa Brava, la señora Carmina muere, a la edad de 64 años. Deja como única heredera su hija Anna, que acepta la herencia de forma pura y simple.

A la fecha de fallecimiento de la señora Carmina, han quedado pendientes de pago las deudas de 12.000 euros (ITP y AJD) y 360 euros (sanción).

#### *Pregunta:*

¿Qué actuaciones puede hacer la Administración y cómo debe proceder para hacer efectivo el cobro de las deudas?

## **SOLUCIÓN**

De conformidad con el artículo 39 de la LGT, a la muerte de los sujetos pasivos, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos. En ningún caso se transmitirán las sanciones.

Por otra parte, el artículo 127 del RGR dispone que habrá que notificar al sucesor requerimiento de pago de la deuda, con subrogación en el mismo estado en que se encontraba la deuda en el momento del fallecimiento.

En el caso que nos ocupa, dado que el fallecimiento se ha producido una vez transcurrido el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda apremiada y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

## PARTE 10

Dado que la señora Anna no ha satisfecho completamente los importes pendientes de su madre, el órgano competente de la Agencia Tributaria de Cataluña dicta orden de embargo del salario que le consta gracias a la información obtenida de la Seguridad Social. La empresa donde trabaja la señora Anna, que satisface los salarios el último día de cada mes, recibe la notificación de la orden de embargo, atiende la orden comunicando el importe líquido a percibir mensualmente por la obligada al pago, comienza a retener las cantidades procedentes en la nómina y hace el ingreso a la Agencia Tributaria de Cataluña. La señora Anna también recibe la notificación de la diligencia de embargo del salario.

### *Preguntas:*

1. ¿Está sujeto a alguna limitación el embargo practicado?
2. En relación con la deuda de su madre, doña Anna no está de acuerdo con el embargo del salario y decide presentar recurso de reposición contra la diligencia de embargo alegando la falta de notificación de la liquidación inicial. ¿Qué respuesta ha de dar la Administración a esta impugnación?

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

El artículo 82 del RGR regula el embargo de sueldos, salarios y pensiones, señalando que el embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC).

Por otra parte, el artículo 607 de la LEC regula el embargo de sueldos y pensiones, disponiendo que es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

- 1.<sup>a</sup> Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30%.
- 2.<sup>a</sup> Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50%.

- 3.<sup>a</sup> Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60%.
- 4.<sup>a</sup> Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75%.
- 5.<sup>a</sup> Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90%.

## APARTADO 2

La falta de notificación de la liquidación inicial es uno de los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio, tal y como establece el artículo 167.3 de la LGT.

En cuanto a la diligencia de embargo, el artículo 170.3 de la LGT regula los motivos de oposición a la misma, no figurando entre los mismos la falta de notificación de la liquidación inicial, por lo que el recurso de reposición no prosperará.

Cabe señalar, a este respecto, que el artículo 170.3 de la LGT señala como uno de los motivos de oposición a la diligencia de embargo la falta de notificación de la providencia de apremio, y aquí el motivo alegado es la falta de notificación de la liquidación inicial.

# EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA EN LOS BANCOS: UN ESTUDIO INTERNACIONAL

**Emma García Meca**

*Profesora Titular de Universidad del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad Politécnica de Cartagena*

**Isabel María García Sánchez**

*Profesora Titular de Universidad del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Salamanca (acreditada a Catedrática de Universidad)*

**Jennifer Martínez Ferrero**

*Profesora Ayudante Doctora del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Salamanca*

**Beatriz Cuadrado Ballesteros**

*Profesora Ayudante Doctora del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Salamanca (acreditada a Titular de Universidad)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Germán DE LA FUENTE ESCAMILLA, don Eric DAMOTTE, doña Clara I. MUÑOZ COLOMINA, don Alfonso OSORIO ITURMENDI y don Alberto PLACENCIA PORRERO.

---

## EXTRACTO

El sector bancario desempeña una función fundamental en la promoción de un desarrollo sostenible. Precisamente, su función de intermediación bancaria resulta esencial para estimular la actividad económica, la cual tiene efectos y consecuencias en la sociedad y el medio ambiente. En este contexto, el consejo de administración actúa como mecanismo corporativo que representa los intereses de los diferentes *stakeholders*, ya que se trata de un mecanismo que reduce los problemas de agencia y previene el uso inapropiado de los recursos proporcionados por los depositantes de fondos, tenedores de deuda y accionistas. Dada la relevancia del consejo de administración, este trabajo analiza la relación entre su composición y la implementación y divulgación de prácticas de responsabilidad social corporativa (RSC) en el sector bancario, haciendo uso de una muestra internacional compuesta por 159 bancos de 9 países para el periodo 2004-2010. La evidencia obtenida pone de manifiesto que la independencia y diversidad de los consejeros favorecen el compromiso social de las entidades bancarias. Además, los resultados también evidencian un papel significativo de factores institucionales, tales como la fortaleza del sector bancario.

**Palabras clave:** consejo de administración, responsabilidad social corporativa y bancos.

---

*Fecha de entrada: 30-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016*

## BOARD OF DIRECTORS AND CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY IN BANKS: AN INTERNATIONAL ANALYSIS

Emma García Meca

Isabel María García Sánchez

Jennifer Martínez Ferrero

Beatriz Cuadrado Ballesteros

---

### ABSTRACT

The banking sector plays a fundamental role in promoting sustainable development. Precisely, its banking intermediation function is essential to stimulate economic activity, which has effects and consequences on society and the environment. In this context, the board acts as a corporate mechanism that represents the interests of the different stakeholders, as it is a mechanism that reduces the agency problems and prevents an inappropriate use of resources provided by depositors funds, holders debt and shareholders. Given the importance of the board, this paper analyzes the relationship between its composition and the implementation and disclosure of CSR practices in the banking sector, using an international sample of 159 banks in 9 countries for the period 2004-2010. Evidence obtained shows that the independence and diversity of directors favor the social commitment of banks. Moreover, the results also show a significant role of institutions factors such as the strength of the banking sector.

**Keywords:** board of directors, corporate social responsibility and banks.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Efectividad del consejo de administración en términos de RSC
3. Hipótesis de investigación
  - 3.1. El papel de la regulación bancaria
4. Investigación empírica
  - 4.1. Muestra
  - 4.2. Variables
    - 4.2.1. Variables dependientes
    - 4.2.2. Variables independientes
    - 4.2.3. Variables de control
  - 4.3. Metodología
5. Resultados
  - 5.1. Análisis descriptivo
  - 5.2. Análisis explicativo
  - 5.3. Análisis explicativo: Efecto moderador de la regulación bancaria
6. Conclusiones

### Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

A lo largo de la literatura, diversos estudios han señalado como una de las principales preocupaciones sobre las causas de la crisis financiera las deficiencias en el funcionamiento del gobierno corporativo en el sector bancario (DE ANDRÉS y VALLELADO, 2008; KHAN, 2010; LAEVEN, 2013). Las entidades bancarias son entes esenciales en cualquier economía, ya que proveen de servicios financieros a la población y a las empresas, se encuentran en el centro del sistema de pagos, y por lo tanto su fracaso supone un gran coste a nivel tanto macro como microeconómico.

Los bancos son entidades caracterizadas por encontrarse altamente endeudadas y por la gran opacidad de sus balances. Esta opacidad provoca la existencia de problemas de agencia, debido a las asimetrías de información que existen entre los diferentes grupos de interés, como depositantes, reguladores, accionistas, directivos, etc. Por lo tanto, los mecanismos de gobierno corporativo en el sector bancario juegan un papel fundamental para reducir los conflictos de agencia (DE ANDRÉS y VALLELADO, 2008). Entre los mecanismos de gobierno corporativo, el consejo de administración es uno de los más importantes a nivel interno (FAMA y JENSEN, 1983), llegando incluso a ser destacado en los acuerdos de Basilea por su papel en la gestión del riesgo bancario.

Al igual que en el caso de las empresas no financieras, los consejos de administración en las entidades bancarias son en última instancia los decisores estratégicos de la organización. Entre estas decisiones estratégicas, el desempeño y compromiso social y medioambiental ha adquirido notable relevancia desde hace algunos años. Este compromiso hace referencia a la responsabilidad social corporativa (RSC), entendida como todos aquellos aspectos sobre los que impactan las actividades empresariales, desde temas relacionados con los empleados, hasta preocupaciones medioambientales, de participación comunitaria, u otras cuestiones éticas (BRANCO y RODRIGUES, 2006). Aunque no existe una definición universal de RSC, en general todas ellas hacen referencia a un triple impacto: económico, social y medioambiental, a través del desarrollo de sistemas y políticas para promover las relaciones con los diferentes grupos de interés (*stakeholders*) afectados por las actividades de la organización. La RSC se ha convertido en un aspecto empresarial necesario para que cualquier entidad pueda competir en el mercado y para garantizar su supervivencia (KHAN, 2010), incluidas las entidades bancarias.

La efectividad del consejo de administración en relación con sus funciones de control y toma de decisiones viene determinada por su composición y estructura, especialmente en términos de independencia y diversidad de miembros. Por lo tanto, las características de los consejos de administración en las entidades bancarias pueden ser relevantes para el cumplimiento de su compromiso social (MICHELON y PARBONETTI, 2010). La independencia introducida a través de consejeros independientes está fuertemente vinculada a la fortaleza del consejo y al conocimiento y habilidades de los consejeros para controlar las acciones de la dirección (CAI *et al.*, 2006). Por

su parte, la diversidad se asocia con las capacidades y habilidades de los consejeros en relación con la comprensión y resolución de problemas relacionados con el aumento de la esfera de negocios. En general, la diversidad hace referencia a la diversidad de género, entendida como la presencia de mujeres en los consejos de administración, que tradicionalmente han sido constituidos por hombres. Los roles de género pueden afectar a las acciones y comportamientos individuales en contextos específicos, como por ejemplo en los negocios, provocando diferencias en las decisiones estratégicas, incluyendo las de RSC (IBRAHIM y ANGELIDIS, 1995).

En este sentido, nuestro principal objetivo es analizar la efectividad del consejo de administración de las entidades bancarias para llevar a cabo actividades socialmente responsables dirigidas a la consecución de fines no económicos. En este estudio nos centramos, especialmente, en la independencia y diversidad de género, entendidas como la presencia de consejeros independientes y mujeres en el consejo de administración de más 150 bancos privados de diferentes países. El periodo analizado comprende los años 2004 a 2010, lo que nos permite crear un panel de datos sobre entidades bancarias internacionales.

Los resultados obtenidos muestran una influencia positiva de la independencia del consejo en el desarrollo de actividades de RSC. Este impacto positivo es particularmente relevante en el caso de cuestiones sociales. Los resultados indican una relación positiva entre la presencia de mujeres en el consejo de administración y el nivel de desarrollo de prácticas de RSC, sugiriendo que las consejeras proporcionan características únicas que crean valor adicional para la organización. Además, estos resultados parecen estar afectados por factores institucionales. Concretamente, ante una fuerte regulación bancaria, la independencia y diversidad de género del consejo ejercen un mayor efecto positivo en el nivel de compromiso social de las entidades bancarias.

El presente estudio contribuye a la literatura previa sobre gobierno corporativo, especialmente en el sector bancario. En los últimos años, las investigaciones han empezado a centrarse en el gobierno corporativo dada la importancia de los mecanismos de gobierno en las entidades bancarias. Ante los aspectos característicos del sector bancario, se requiere de un análisis particular. Hasta el momento, únicamente puede destacar el estudio de KHAN (2010) que analiza el papel del consejo de administración en términos de RSC; sin embargo, este estudio se centra en el sector bancario de Bangladés en un año concreto. Nuestro trabajo, amplía el análisis a nivel internacional, y para un periodo de tiempo más amplio. Además, gracias a que utilizamos una muestra internacional, podemos tener en cuenta el papel de factores institucionales como la regulación bancaria nacional, que podría impulsar o frenar el comportamiento de los consejeros en términos de RSC y su divulgación. Nuestros resultados tienen implicaciones para numerosas partes, como auditores, inversores institucionales, reguladores, posibles nuevos miembros del consejo y, por supuesto, para los partidarios de introducir reformas en el gobierno corporativo de las entidades bancarias. La evidencia encontrada muestra la gran importancia de la independencia y diversidad de características dentro de los miembros del consejo de administración, lo cual proporcionaría un valor adicional para la entidad, a través de la consecución de objetivos no económicos, que le permitiría legitimarse en el mercado. Estas evidencias tienen importantes implicaciones políticas para el diseño de los consejos de administración, especialmente en entornos tan regulados como los de las entidades bancarias.

## 2. EFECTIVIDAD DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN EN TÉRMINOS DE RSC

Las entidades bancarias han sido fuertemente criticadas por su influencia en la actual crisis, como consecuencia de su relevante e influyente papel en todas las economías. Organismos internacionales (OCDE, FMI, etc.) han achacado las dificultades económicas y financieras de los últimos años a las deficiencias en el funcionamiento de los mecanismos de gobierno corporativo en el sector bancario (GROVE *et al.*, 2011). El Comité de Supervisión Bancaria de Basilea considera el consejo de administración como el órgano que rige los asuntos y negocios de las entidades bancarias, afectando a la forma en que se deciden los objetivos corporativos, a la organización de los negocios en el día a día, a la rendición de cuentas con accionistas y otros grupos de interés, al cumplimiento de la normativa y reglamentos aplicables, etc. Por lo tanto, el consejo de administración ejerce un papel vital en la gestión de la entidad, siendo particularmente importante en un contexto de intensa regulación y fuertes asimetrías de información como ocurre en el sector bancario (DE ANDRÉS y VALLELADO, 2008).

El consejo de administración es el órgano que toma las decisiones estratégicas, por lo que su estructura y composición pueden afectar a la toma de dichas decisiones. Entre ellas, las decisiones sobre el compromiso social y medioambiental se han convertido en cuestiones muy relevantes en los últimos años, y casi imprescindibles para competir en los mercados, ya que la reputación e imagen de la mayoría de las entidades se encuentra íntimamente ligada a las actividades de RSC. Estas decisiones pueden ser consideradas decisiones estratégicas que son tomadas por el consejo en última instancia (FORBES y MILLIKEN, 1999). Así, existe numerosa literatura previa que ha evidenciado la relación entre la composición del consejo de administración y el nivel de desempeño social y medioambiental en el sector no financiero, concretamente en términos de independencia y diversidad entre sus miembros (HUANG, 2010). Sin embargo, en el sector bancario los estudios son escasos y presentan, a nuestro juicio, importantes limitaciones para la extrapolación y generalización de sus resultados. En este contexto, este trabajo tiene como objetivo ampliar la evidencia previa al respecto, analizando el papel de la independencia y diversidad de género del consejo de administración de entidades bancarias en términos de compromiso social y medioambiental.

Pero estas características pueden determinar no solo el nivel de RSC, sino también el grado de transparencia sobre dichas actividades. Los cambios en la economía global (activismo social, globalización, abundante información disponible, etc.) han incrementado los requisitos para competir en el mercado. Más allá de los aspectos estrictamente de negocios y financieros, se está dando gran importancia a temas económicos, sociales y medioambientales (JAMALI *et al.*, 2008). A este respecto, las empresas divulgan información sobre sus prácticas de RSC mediante la publicación de memorias específicas para ello. Concretamente, en el caso del sector bancario, el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea considera la transparencia un elemento esencial para conseguir un sistema bancario seguro y eficaz, y recomienda la publicación regular de información que facilite la toma de decisiones por los *stakeholders*. TSANG (1998) identificó al sector bancario como uno de los más transparentes en Singapur, en comparación con el sector turístico y el sector alimentario.

Al mismo tiempo, una de las principales ventajas de la divulgación de la información es la reducción de los comportamientos oportunistas, dado que la información es utilizada por todas las partes en el proceso de toma de decisiones (MICHELON y PARBONETTI, 2010). En la medida en que la divulgación de información sobre RSC viene determinada por el consejo de administración, las características de sus miembros en términos de personalidad, valores, conocimientos, etc., pueden afectar a las decisiones tomadas por los consejeros. Por lo tanto, el segundo objetivo de esta investigación es analizar el papel de la independencia y diversidad del consejo de administración en la divulgación de información sobre RSC.

### 3. HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN

En relación con la independencia, entendida como la presencia de consejeros independientes, esta se concibe como un mecanismo de control para mitigar los problemas de agencia (FAMA y JENSEN, 1983), es decir, se supone una herramienta para controlar el desempeño de los directivos y prevenir acciones oportunistas que buscan sus propios intereses en lugar de los intereses de toda la organización. Según la teoría de la agencia, la tarea principal de los consejeros independientes es supervisar las acciones de los directivos con el fin de proteger los intereses de todos los *stakeholders* (HANIFFA y COOKE, 2005; CAI *et al.*, 2006). Los consejeros independientes, que no deben tener ningún lazo con la organización, proporcionan una gran objetividad en la toma de decisiones, para que estas satisfagan las necesidades de todos los *stakeholders*. Por ello, estos consejeros tenderían a ser más conscientes de las diferentes demandas, no solo de los intereses de accionistas y directivos, sino también de aquellos grupos de interés que se ven afectados por las acciones de la empresa, como empleados, clientes, proveedores, la comunidad en general, etc. (IBRAHIM y ANGELIDIS, 1995).

La evidencia empírica obtenida de sectores no financieros ha puesto de manifiesto que los consejeros independientes son más efectivos en la promoción de prácticas de RSC, ya que su presencia en los consejos de administración se encuentra ligada a un mayor compromiso social y medioambiental (véanse, entre otros, WEBB, 2004; HARJOTO y JO, 2011; POST *et al.*, 2011). Sin embargo, en el sector bancario, la única referencia la encontramos en el estudio de KHAN (2010) basado en una muestra de bancos de Bangladés; este autor encuentra que los consejeros externos muestran un mayor compromiso con las prácticas de RSC, con el fin de garantizar la legitimidad de las acciones de los bancos y disminuir así los conflictos de agencia. Nuestro estudio amplía esta evidencia hacia el ámbito internacional, en un periodo de tiempo más amplio, a través del análisis de la siguiente hipótesis basada en los argumentos y evidencia obtenida para el sector no financiero:

*El nivel de compromiso con la RSC de una entidad bancaria se encuentra positivamente influido por el grado de independencia de su consejo de administración.* [H1]

Otra característica que puede determinar la efectividad del consejo de administración es la diversidad, que hace referencia a la variedad de características de los miembros del consejo en términos de género, edad, raza o nacionalidad. Particularmente, la diversidad de género se ha convertido en un tema de formulación de políticas a nivel internacional, donde algunos gobiernos nacionales

establecen cuotas de participación de mujeres en los consejos para empresas que cotizan en bolsa. En 2012, la OCDE propuso como objetivo incrementar el número de mujeres en los consejos de administración. Aunque algunos países han implementado medidas al respecto (por ejemplo, Noruega, España, Italia, Francia o Suecia), las mujeres se encuentran aún infrarrepresentadas en los consejos. Más allá de la «obligación» moral de promover la diversidad de género y la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, diversas investigaciones sugieren que las mujeres pueden proporcionar recursos únicos en las empresas en general, y en los consejos de administración en particular (DAILY y DALTON, 2003).

La teoría de los roles sociales caracteriza a las mujeres como más empáticas, comunicativas, con mayor sentido de cooperación y democracia y con una mayor preocupación por los demás (EAGLY y JOHANNESSEN-SCHMIDT, 2001). Estas características personales favorecerían una mayor atención y compromiso social, y una mayor preocupación por cuestiones de RSC (IBRAHIM y ANGELIDIS, 1995), tal como se ha evidenciado empíricamente hasta ahora en entidades no financieras (véanse, entre otros, POST *et al.*, 2011; BEAR *et al.*, 2010). Sin embargo, en el sector bancario no hemos encontrado evidencia empírica previa. Extrapolando los argumentos para entidades no financieras, proponemos la siguiente hipótesis de investigación que será analizada empíricamente a nivel internacional:

*El nivel de compromiso con la RSC de una entidad bancaria se encuentra positivamente influido por la diversidad de género de su consejo de administración.* [H2]

Hasta ahora hemos venido hablando de compromiso o desempeño social y medioambiental, pero tal como indicamos anteriormente, existe otra decisión que podría estar afectada por las características del consejo, que sería el nivel de divulgación de información sobre tales actividades. La información sobre aspectos sociales y medioambientales es demandada por un amplio espectro de *stakeholders*, como clientes, proveedores, trabajadores, la comunidad en general, etc. En este sentido, esperamos que tanto la independencia como la diversidad del consejo de administración favorezcan su divulgación, puesto que tanto los consejeros independientes como las mujeres consejeras tienden a tener en cuenta los intereses de diferentes grupos de interés, no solo de los accionistas (IBRAHIM y ANGELIDIS, 1995). La objetividad e imparcialidad introducida por los consejeros independientes y las características otorgadas a las mujeres en su rol social en términos de comunicación, compañerismo, preocupación por los demás, etc., pueden explicar la evidencia empírica obtenida en sectores no financieros, la cual sugiere que los consejos más diversos e independientes tienden a ser más transparentes en cuestiones de RSC (véanse, entre otros, GARCÍA-SÁNCHEZ *et al.*, 2014; FERNÁNDEZ-FEIJOO *et al.*, 2013).

En el caso concreto del sector bancario, BARAKO y BROWN (2008) encontraron una relación positiva entre la independencia y diversidad de los consejos de administración de las entidades bancarias y la divulgación de información social y medioambiental en Kenia; y KHAN (2010) evidencia también una relación positiva entre la independencia del consejo y la divulgación de este tipo de información para una muestra de bancos de Bangladés. Nuestro estudio reporta evidencia empírica sobre la independencia y diversidad de género de los consejos en el sector bancario a nivel internacional, mediante el análisis de las siguientes hipótesis:

*El nivel de divulgación sobre aspectos de RSC de una entidad bancaria se encuentra positivamente influido por el grado de independencia de su consejo de administración.*

[H3]

*El nivel de divulgación sobre aspectos de RSC de una entidad bancaria se encuentra positivamente influido por la diversidad de género de su consejo de administración.*

[H4]

### 3.1. EL PAPEL DE LA REGULACIÓN BANCARIA

El sector bancario es un sector de actividad complejo, que se caracteriza, además de por la gran opacidad de sus estados financieros, por estar intensamente regulado. Dado que el sistema bancario y el desarrollo económico de un país depende de la salud financiera de su sector bancario, la regulación juega un papel esencial para evitar la quiebra bancaria y una posible crisis sistémica.

La regulación debe ser entendida no solo como un conjunto de reglas y normas, sino como la forma en la que los gobiernos dan a conocer sus intenciones sobre «buenas prácticas» y su compromiso para «hacer cumplir». Por ello, normalmente la regulación es considerada como un mecanismo externo de gobierno corporativo para las entidades bancarias, forzándolas a adoptar estructuras internas de buen gobierno (ADAMS y FERREIRA, 2008). En este sentido, la regulación puede ser vista como un mecanismo complementario a otros mecanismos internos de gobierno; sin embargo, también podría verse como sustitutivo de dichos mecanismos (LAEVEN, 2013), puesto que si la regulación controla efectivamente los problemas de agencia, entonces otros mecanismos no serían necesarios.

La relación complementaria o sustitutiva no está clara, pero de una u otra forma, el consejo de administración puede verse afectado por la intensidad de la regulación. Dicha intensidad viene determinada por el tamaño de la industria, la relevancia de dicha actividad, las restricciones en la estructura de la propiedad, el poder de supervisión de organismos oficiales, la intensidad de las acciones correctivas y la existencia y características del fondo de garantía de depósitos (BARTH *et al.*, 2006). Por lo tanto, refinamos nuestras hipótesis de investigación, considerando la influencia de la regulación bancaria, cuya intensidad depende del país en el que la entidad desarrolle su actividad.

*La relación entre la independencia del consejo y las prácticas de RSC en las entidades bancarias es afectada por la intensidad de la regulación del sector.*

[H5]

*La relación entre la diversidad de género del consejo y las prácticas de RSC en las entidades bancarias es afectada por la intensidad de la regulación del sector.*

[H6]

*La relación entre la independencia del consejo y divulgación de información sobre RSC en las entidades bancarias es afectada por la intensidad de la regulación del sector.*

[H7]

*La relación entre la diversidad de género del consejo y divulgación de información sobre RSC en las entidades bancarias es afectada por la intensidad de la regulación del sector.*

[H8]

## 4. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA

### 4.1. MUESTRA

Para analizar empíricamente las hipótesis planteadas utilizamos una muestra compuesta por 159 bancos de nueve países de origen: Alemania, Canadá, España, Estados Unidos, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido y Suecia. El periodo de tiempo analizado comprende los años de 2004 a 2010. Manejamos un panel de datos con 877 observaciones, «no balanceado», ya que no disponemos de información para algunos bancos en ciertos momentos de tiempo. La información sobre gobierno corporativo y divulgación de información sobre RSC ha sido extraída de la base de datos EIRIS<sup>1</sup>, que se trata de un proveedor de información líder a nivel internacional sobre datos medioambientales, sociales y de desempeño gubernamental de las empresas (más información en: <http://www.eiris.org/>).

La distribución de las observaciones de la muestra por años y países se encuentra recogida en la **tabla 1**. Se puede observar que los mayores porcentajes se obtienen a partir de 2007, lo que supone aproximadamente un 65% de las observaciones. En relación con la diversidad geográfica, más del 47% de las observaciones muestrales pertenecen a entidades localizadas en los Estados Unidos, seguidas de las localizadas en Reino Unido, que suponen más de un 21%. El resto de las observaciones se encuentran repartidas más o menos uniformemente entre el resto de países y años analizados.

Tabla 1. Distribución muestral por año y país

Distribución de las observaciones por año							
Total	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
877	87	97	117	137	154	148	137
100 %	9,92 %	11,06 %	13,34 %	15,62 %	17,56 %	16,88 %	15,62 %

<sup>1</sup> EIRIS es una organización establecida en Reino Unido desde 1983, con la misión de proporcionar evaluaciones independientes sobre desempeño medioambiental, social y de gobierno corporativo. La información que proporciona hace referencia a más de 3.500 empresas desde 2003 a 2014 de 40 países diferentes y recoge más de 110 aspectos diferentes sobre medio ambiente, temas sociales y de gobierno corporativo. Los datos son recogidos anualmente a través de cuestionarios y encuestas sobre seis áreas de información diferentes: medio ambiente, gobierno corporativo, derechos humanos, productos y servicios, *stakeholders* y cuestiones éticas.

Distribución de las observaciones por país									
Total	Alemania	Canadá	España	Estados Unidos	Francia	Italia	Países Bajos	Reino Unido	Suecia
877	23	67	56	414	19	66	25	186	21
100 %	2,62 %	7,64 %	6,39 %	47,21 %	2,17 %	7,53 %	2,85 %	21,21 %	2,39 %

## 4.2. VARIABLES

### 4.2.1. Variables dependientes

Nuestra primera variable dependiente será el nivel de desempeño en RSC, medida mediante un constructo multidimensional obtenido de la información proporcionada por EIRIS. Dicha información es el resultado de un proceso que comienza recopilando los datos que las empresas divulgan por sí mismas; después se les envían cuestionarios «objetivo» sobre aspectos en los que la información que han hecho pública no está clara. Esto da lugar a un diálogo entre la organización y las empresas que les anima a abordar temas que les interesan a inversores y a mejorar su nivel de transparencia. Los datos recogidos hasta entonces son revisados por equipos de especialistas, y finalmente la información se hace disponible en forma de variables categóricas que representan niveles de desempeño, desde muy bajo hasta excelente: muy poco responsable, poco responsable, moderadamente responsable, muy responsable y extremadamente responsable. Para poder utilizar estas variables empíricamente, le hemos asignado los siguientes valores: -3, -1, 0, 1, 3; el valor 2 y -2 no se ha utilizado para darle más variabilidad a los diversos rangos, haciendo más diferentes entre sí a las empresas extremadamente responsables y poco responsables.

Las diferentes variables se muestran en la **tabla 2**, y están principalmente relacionadas con temas sociales y de derechos humanos, aspectos medioambientales y cuestiones relacionadas con los diferentes *stakeholders*. Se trata de 20 ítems que proporcionan información sobre el nivel de implementación de políticas, prácticas y sistemas de gestión que protejan los intereses de los *stakeholders* (clientes, proveedores, empleados), apoyen la igualdad de oportunidades y los derechos humanos, la seguridad en el trabajo, el medio ambiente, etc. Cada ítem toma los valores anteriormente indicados (-3 a 3), por lo que la suma de todos los valores da lugar a una variable agregada que se denominará **RSC**, y que representa el nivel de responsabilidad social de cada entidad, tomando valores entre -60 y 60.

Tabla 2. Índice de desempeño en RSC

1. Políticas hacia los <i>stakeholders</i> en general	
2. Sistemas de gestión para los <i>stakeholders</i> en general	
	.../...

.../...

3. Información cuantitativa disponible para los *stakeholders* en general
4. Nivel de compromiso con los *stakeholders* en general
5. Políticas para favorecer la igualdad de oportunidades
6. Sistemas de gestión para favorecer la igualdad de oportunidades
7. Sistemas de salud y seguridad en el trabajo
8. Sistemas y prácticas para favorecer la creación de empleo
9. Sistemas de gestión de relaciones laborales
10. Sistemas de gestión de formación del personal
11. Políticas para mantener buenas relaciones con clientes y proveedores
12. Sistemas de gestión de relaciones con clientes y proveedores
13. Nivel de compromiso con la comunidad y trabajos caritativos
14. Políticas para salvaguardar los derechos humanos
15. Sistemas de gestión de derechos humanos
16. Divulgación de información sobre el compromiso con los derechos humanos
17. Políticas medioambientales
18. Sistemas de gestión medioambiental
19. Divulgación de información medioambiental
20. Impacto de las mejoras acaecidas sobre cuestiones medioambientales

Nuestra segunda variable dependiente representa el nivel de divulgación de información sobre RSC, en términos de utilidad y comparabilidad de dicha información. La utilidad hace referencia al nivel de adaptación de la información a las demandas de los usuarios para que les permita tomar decisiones. En este trabajo empleamos el indicador de utilidad proporcionado por la base de datos EIRIS, que evalúa la utilidad de la información divulgada sobre trabajadores, derechos humanos, prácticas éticas, medio ambiente, la comunidad, etc., en tres niveles: bajo, medio y alto. Operativamente, tal como mostramos en la **tabla 3**, a las entidades con menores niveles de utilidad se le han asignado 5 puntos; aquellas con niveles intermedios de divulgación le hemos asignado 7,5 puntos; y aquellas con altos niveles de transparencia informativa tienen 10 puntos.

Como hay cuatro áreas de información, la suma de los valores obtenidos en cada área constituye la variable **Utilidad**, que toma valores entre 0 y 40.

La comparabilidad se refiere al grado de similitud de la información entre organizaciones, que requiere adoptar estándares para que los eventos similares se representen de manera similar. Para crear esta variable, hemos revisado las memorias de RSC publicadas por cada una de las entidades en cada año del periodo analizado, con el objetivo de comprobar el uso de dichos estándares internacionales, concretamente la guía GRI, de sus siglas en inglés *Global Reporting Initiative guideline* (CLARKSON *et al.*, 2008). La guía GRI ha sido utilizada ampliamente por autores previos como medida de comparabilidad de la información sobre actividades de RSC (GARCÍA-SÁNCHEZ *et al.*, 2014). De acuerdo con esta guía, la información publicada en las memorias de RSC debe ser: a) global, debiendo informar de todos los aspectos de la entidad, independientemente de si la información es favorable o desfavorable para ella; b) comparable, representando la información de manera numérica y en términos monetarios; y c) armonizada, para hacerla de fácil comprensión independientemente del tipo de entidad.

Las memorias de RSC pueden estar adaptadas a la guía GRI en tres niveles de calidad: C, B o A (de menor a mayor calidad), de forma que las organizaciones que obtengan la misma calificación divulgan la misma información en términos de cantidad y calidad. De acuerdo con estos tres niveles, hemos creado la variable **Comparabilidad**, siguiendo los criterios de puntuación que se resumen en la **tabla 3**. Concretamente, si la memoria de RSC está adaptada al nivel C, se le han asignado 20 puntos a la entidad; si la memoria presenta nivel B, entonces la entidad obtiene 40 puntos; y si la memoria está adaptada con nivel A, se le asignan 60 puntos. La suma de todos estos puntos se utiliza como variable de comparabilidad, por lo que a menor valor de dicha variable, menor será el nivel de comparabilidad de la memoria de RSC. Finalmente, la variable **Divulgación** será la suma de las dos variables anteriores, **Utilidad** y **Comparabilidad**, tomando valores entre 0 y 100.

Tabla 3. Criterios de puntuación para los niveles de divulgación

Puntos	Información en la memoria de RSC
0	Si la entidad no publica memoria de RSC.
<b>Utilidad</b>	
5-7,5-10	Si la entidad divulga información sobre condiciones laborales y de derechos humanos.
5-7,5-10	Si la entidad divulga información sobre prácticas éticas.
5-7,5-10	Si la entidad divulga información sobre su impacto sobre la comunidad.
5-7,5-10	Si la entidad divulga información sobre cuestiones medioambientales.
	.../...

Puntos	Información en la memoria de RSC
.../...	
<b>Comparabilidad</b>	
0-20	<p>Si la memoria de RSC está adaptada con nivel C a la guía GRI, lo que significa que divulga información sobre los siguientes indicadores:</p> <p>Divulgación sobre el perfil de la organización: indicadores 1.1; de 2.1 a 2.10; de 3.1 a 3.8; de 3.10 a 3.12; de 4.1 a 4.4; 4.14 y 4.15.</p> <p>Divulgación sobre sistemas de gestión: no requerido.</p> <p>Indicadores de desempeño generales y sectoriales: un mínimo de 10 indicadores de desempeño, incluyendo al menos uno de cada tema (social, económico y medioambiental). Los indicadores de desempeño pueden ser seleccionados de cualquier suplemento sectorial, pero al menos 7 de 10 deben ser de la guía general.</p>
0-40	<p>Si la memoria de RSC está adaptada con nivel B a la guía GRI, lo que significa que divulga información sobre los siguientes indicadores:</p> <p>Divulgación sobre el perfil de la organización: indicadores 1.1; 1.2; de 2.1 a 2.10; de 3.1 a 3.13; de 4.1 a 4.17.</p> <p>Divulgación sobre sistemas de gestión: para cada categoría.</p> <p>Indicadores de desempeño generales y sectoriales: un mínimo de 20 indicadores de desempeño, incluyendo al menos uno de cada tema (social, económico y medioambiental). Los indicadores de desempeño pueden ser seleccionados de cualquier suplemento sectorial, pero al menos 14 de 20 deben ser de la guía general.</p>
0-60	<p>Si la memoria de RSC está adaptada con nivel A a la guía GRI, lo que significa que divulga información sobre los siguientes indicadores:</p> <p>Divulgación sobre el perfil de la organización: indicadores 1.1; 1.2; de 2.1 a 2.10; de 3.1 a 3.13; de 4.1 a 4.17.</p> <p>Divulgación sobre sistemas de gestión: para cada categoría.</p> <p>Indicadores de desempeño generales y sectoriales: todos.</p>
<b>Fuente:</b> los autores, según la guía GRI 3.1.	

#### 4.2.2. Variables independientes

Las variables independientes han sido seleccionadas para representar los conceptos involucrados en las hipótesis de investigación. Concretamente, queremos conocer la influencia de la participación de consejeros independientes y de mujeres sobre el nivel de compromiso social y medioambiental y sobre el nivel de divulgación de información sobre tal compromiso. Para medir la participación de los consejeros independientes y mujeres, utilizamos el porcentaje de cada uno de ellos sobre el total de consejeros, dando lugar a las variables **Independientes** y **Mujeres**.

Además, tenemos en cuenta si el comportamiento de tales tipos de consejeros puede verse afectado por la regulación del sector bancario, por lo que utilizamos una variable para representar

la fortaleza de dicha regulación. Específicamente, de acuerdo con BARTH *et al.* (2006) y DE ANDRÉS y VALLELADO (2008), la fortaleza de la regulación bancaria puede representarse por diferentes características propias de la industria: a) tamaño de la industria, medido por el total de activos del sector sobre el producto interior bruto; b) actividad bancaria y restricciones de propiedad, tomando valores entre 0 y 4 para representar el grado en que los bancos permiten participar en seguros, valores, actividades inmobiliarias y en la propiedad de empresas no financieras –a mayores valores, mayores restricciones de participación–; c) poder oficial de supervisión, tomando valores entre 0 y 16, para representar el grado de autoridad específica que toma decisiones y acciones correctivas sobre los problemas en este sector –a mayores valores, mayor poder oficial–; d) rapidez de las acciones correctivas, tomando valores entre 0 y 6, para representar la rapidez de las autoridades en responder a los problemas en el sector –a mayores valores, mayor rapidez de respuesta–; y e) diseño del fondo de garantía de depósitos, tomando el valor 1 si está limitado por persona, 2 si está limitado por cuenta y 3 si presenta ambos límites.

Con estas variables relativas a la regulación bancaria, llevamos a cabo un análisis factorial, cuyos resultados se muestran en la **tabla 4**. La medida KMO arroja un valor de 0,692, siendo superior a 0,5, que es el mínimo requerido para que los resultados sean aceptables; el test de esfericidad de Barlett es significativo estadísticamente al 99% de confianza, lo que indica que los resultados del análisis factorial proporcionan una base adecuada para el estudio empírico. Los resultados muestran un único factor que define la fortaleza de la regulación bancaria y da lugar a la variable que denominaremos **Regulación**. Esta variable será interaccionada con las otras dos anteriores, **Independientes** y **Mujeres**, para poder testear las hipótesis planteadas.

Tabla 4. Análisis factorial sobre características del sector bancario

	Regulación
Tamaño de la industria bancaria .....	-0,914
Actividad bancaria y restricciones sobre propiedad .....	0,941
Poder oficial de supervisión .....	0,634
Rapidez de acciones correctivas .....	0,952
Diseño del fondo de garantía de depósitos .....	0,746
Varianza explicada .....	71,72 %
Medida KMO .....	0,692
Test de esfericidad de Barlett ( $\chi^2$ ) .....	5150,324
p-valor .....	0,000

### 4.2.3. Variables de control

Para evitar que los resultados se encuentren sesgados por otras características que afectarían a las decisiones sobre RSC, vamos a tener en cuenta una serie de variables de control cuyo efecto sobre el nivel de compromiso social y medioambiental y sobre la divulgación de información relacionada con la RSC ha sido anteriormente probado por otros estudios. Concretamente, tenemos el tamaño del consejo de administración y su nivel de actividad, representadas ambas variables por el número de consejeros totales (variable denominada **Tamaño\_Consejo**), y por el número de reuniones anuales (variable denominada **Actividad\_Consejo**), respectivamente. También tenemos en cuenta el tamaño del banco, medido a través del total activo (**Tamaño**), su grado de liquidez, representado por la ratio activos líquidos/activos totales (variable denominada **Liquidez**); la proporción de los préstamos en comparación con el total activo (variable **Préstamos**); y el riesgo bancario viene representado por la variable Z de Altman (variable denominada **Riesgo**), de acuerdo con otros estudios, como LAEVEN y LEVINE (2009). El valor Z representa el riesgo de insolvencia, mediante la ratio:  $Z = \frac{ROA_{it} + CAR_{it}}{Sd(ROA_i)}$ ; donde  $ROA_{it}$  es la rentabilidad económica del banco i en el año t;  $CAR_{it}$  es la ratio entre patrimonio neto y activo total del banco i en el año t; y  $Sd(ROA_i)$  es la desviación típica de la rentabilidad económica de cada banco durante el periodo analizado (2004-2010). El valor obtenido en la ratio Z es inversamente proporcional a la probabilidad de insolvencia, por lo que a mayores valores de Z, menor será el riesgo de insolvencia. Finalmente, también controlamos los resultados por país y año, mediante variables dicotómicas que toman valor 1 para el país o año que representen, y 0 en otro caso.

## 4.3. METODOLOGÍA

Para el contraste de las hipótesis planteadas, proponemos varios modelos econométricos descritos más abajo, que usan una metodología adaptada a datos de panel. Tal como indicamos previamente, nuestra muestra se trata de un panel de datos de 159 bancos para el periodo 2004-2010. El análisis de datos de panel gana eficiencia, ya que combina análisis de series temporales y de sección transversal, permitiendo analizar un mismo individuo (un banco, en este caso) durante varios años. Además, este análisis permite tener en cuenta características que son diferentes entre los individuos (bancos), pero que son constantes en el tiempo, por ejemplo capacidad emprendedora, cultura empresarial, etc. (heterogeneidad inobservable). Estos aspectos son difíciles de medir, pero si no se tienen en cuenta los resultados empíricos quedarían sesgados. La heterogeneidad inobservable se encuentra controlada a través del error incluido en cada modelo econométrico, de forma que el término de error  $\epsilon_{it}$  se encuentra dividido en dos partes: error clásico, que varía entre individuos y momento temporal ( $\mu_{it}$ ), y la heterogeneidad inobservable ( $\eta_i$ ) que representa las diferencias entre individuos constantes en el tiempo.

### Modelo 1. Prácticas de RSC

El primer modelo planteado nos permitirá contrastar las hipótesis H1 y H2, para las cuales la variable dependiente será el índice **RSC** que describimos previamente; las variables indepen-

dientes hacen referencia a la independencia y diversidad del consejo, es decir, **Independientes** y **Mujeres**; y se incluyen finalmente todas las variables de control anteriormente indicadas (**Tamaño\_Consejo**, **Actividad\_Consejo**, **Tamaño**, **Liquidez**, **Préstamos**, **Riesgo**, **País** y **Año**). Los subíndices **i** y **t** individuos y años respectivamente, y los parámetros  $\beta$  son los coeficientes estimados para cada variable explicativa:

$$\begin{aligned} RSC_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Independientes}_{it} + \beta_2 \text{Mujeres}_{it} + \beta_3 \text{Tamaño\_Consejo}_{it} + \beta_4 \text{Actividad\_} \\ & \text{Consejo}_{it} + \beta_5 \text{Tamaño}_{it} + \beta_6 \text{Liquidez}_{it} + \beta_7 \text{Préstamos}_{it} + \beta_8 \text{Riesgo}_{it} + \sum_{j=9}^{17} \\ & \beta_j \text{País}_i + \sum_{j=18}^{24} \beta_j \text{Año}_t + \mu_{it} + \eta_i \end{aligned} \quad (1)$$

### Modelo 2. Divulgación de información sobre compromiso en RSC

El segundo modelo nos permitirá contrastar las hipótesis H3 y H4, siendo la variable dependiente el nivel de divulgación de información social y medioambiental, denominada **Divulgación**. Las variables independientes hacen de nuevo referencia a la independencia y diversidad del consejo, es decir, se introducen las variables que hemos denominado **Independientes** y **Mujeres**; y se incluyen finalmente todas las variables de control anteriormente indicadas (**Tamaño\_Consejo**, **Actividad\_Consejo**, **Tamaño**, **Liquidez**, **Préstamos**, **Riesgo**, **País** y **Año**). Los subíndices **i** y **t** individuos y años respectivamente, y los parámetros  $\beta$  son los coeficientes estimados para cada variable explicativa:

$$\begin{aligned} \text{Divulgacion}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Independientes}_{it} + \beta_2 \text{Mujeres}_{it} + \beta_3 \text{Tamaño\_Consejo}_{it} + \\ & + \beta_4 \text{Actividad\_Consejo}_{it} + \beta_5 \text{Tamaño}_{it} + \beta_6 \text{Liquidez}_{it} + \beta_7 \text{Préstamos}_{it} + \\ & + \beta_8 \text{Riesgo}_{it} + \sum_{j=9}^{17} \beta_j \text{País}_i + \sum_{j=18}^{24} \beta_j \text{Año}_t + \mu_{it} + \eta_i \end{aligned} \quad (2)$$

### Modelo 3. Efecto de la regulación bancaria

El tercer modelo tiene en cuenta el papel de los consejeros independientes y de las consejeras en diferentes entornos de regulación bancaria, gracias a que disponemos de una muestra de entidades financieras de diferentes países, con diferentes regulaciones en dicho sector. Para ello, introducimos en el modelo econométrico las variables **Independientes\*Regulación** y **Mujeres\*Regulación**, junto con los efectos individuales de **Regulación**, **Independientes** y **Mujeres**. Para contrastar las hipótesis H5 y H6, la variable dependiente será el índice **RSC**, y para contrastar las hipótesis H7 y H8 se utilizará **Divulgación**. Finalmente se incluyen todas las variables de control anteriormente indicadas (**Tamaño\_Consejo**, **Actividad\_Consejo**, **Tamaño**, **Liquidez**, **Préstamos**, **Riesgo**, **País** y **Año**). Los subíndices **i** y **t** individuos y años respectivamente, y los parámetros  $\beta$  son los coeficientes estimados para cada variable explicativa:

$$\begin{aligned} RSC_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Independientes}_{it} + \beta_2 \text{Mujeres}_{it} + \beta_3 \text{Regulación} + \beta_4 \\ & \text{Independientes*Regulación} + \beta_5 \text{Mujeres*Regulación} + \beta_6 \text{Tamaño\_Consejo}_{it} + \\ & + \beta_7 \text{Actividad\_Consejo}_{it} + \beta_8 \text{Tamaño}_{it} + \beta_9 \text{Liquidez}_{it} + \beta_{10} \text{Préstamos}_{it} + \\ & + \beta_{11} \text{Riesgo}_{it} + \sum_{j=12}^{20} \beta_j \text{País}_i + \sum_{j=21}^{27} \beta_j \text{Año}_t + \mu_{it} + \eta_i \end{aligned} \quad (3)$$

$$\begin{aligned}
 \text{Divulgación}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Independientes}_{it} + \beta_2 \text{Mujeres}_{it} + \beta_3 \text{Regulación} + \beta_4 \\
 & \text{Independientes} * \text{Regulación} + \beta_5 \text{Mujeres} * \text{Regulación} + \beta_6 \text{Tamaño\_Consejo}_{it} + \\
 & + \beta_7 \text{Actividad\_Consejo}_{it} + \beta_8 \text{Tamaño}_{it} + \beta_9 \text{Liquidez}_{it} + \beta_{10} \text{Préstamos}_{it} + \beta_{11} \text{Riesgo}_{it} + \\
 & + \sum_{j=12}^{20} \beta_j \text{Paísi} + \sum_{j=21}^{27} \beta_j \text{Año}_i + \mu_{it} + \eta_i
 \end{aligned} \tag{4}$$

Los cuatro modelos propuestos presentan variables dependientes que se encuentran limitadas por la derecha y por la izquierda: el índice de RSC toma valores entre -60 y 60, y la variable **Divulgación** toma valores entre 0 y 100. Por lo tanto, tenemos que utilizar un estimador que tenga en cuenta esta característica; en estos casos, el estimador Tobit es el más apropiado, por considerar las variables dependientes censuradas.

## 5. RESULTADOS

### 5.1. ANÁLISIS DESCRIPTIVO

La **tabla 5** muestra los estadísticos descriptivos de las variables propuestas en el análisis, tanto dependientes, como independientes y de control. El valor medio del índice **RSC** es 16,54 en un rango [-60, 60]; esto sugiere que en términos medios los bancos de la muestra tienden a presentar una conducta socialmente responsable, ya que el valor medio se encuentra por encima del umbral de 0. En cuanto al nivel de divulgación de información sobre actividades de RSC, podemos observar que la variable **Divulgación** toma un valor medio de 16,45, en el rango [0, 100]. Dado el rango de valores, la media parece ser bastante baja, tanto en niveles de utilidad como de comparabilidad (media de **Utilidad** = 9,19 y media de **Comparabilidad** = 7,23).

En relación con las características del consejo de administración, podemos observar como, en general, los consejos de las entidades bancarias de nuestra muestra están formados por 12 o 13 consejeros en total, que se reúnen aproximadamente unas 9 o 10 veces al año. De todos los consejeros, un 71 % parece ser independiente, en términos medios, y un 10% de ellos son mujeres. En cuanto al resto de variables de control, podemos conocer también la media del logaritmo de los activos totales (9,97), la proporción de los préstamos sobre el activo (41%) y la proporción de los activos líquidos sobre el activo total (15,2%). La variable Z, que representa el riesgo de insolvencia, toma el valor medio de 21,09.

Tabla 5. Estadísticos descriptivos

	Media	Desviación típica
RSC .....	16,543	24,179
		.../...

	Media	Desviación típica
.../...		
Divulgación .....	16,450	24,230
Utilidad .....	9,196	11,620
Comparabilidad .....	7,236	16,193
Independientes .....	0,712	0,434
Mujeres .....	0,099	0,185
Tamaño_Consejo .....	12,789	3,869
Actividad_Consejo .....	9,604	4,735
Tamaño .....	9,970	2,790
Préstamos .....	0,410	0,140
Liquidez .....	0,152	0,132
Riesgo .....	21,090	11,620

## 5.2. ANÁLISIS EXPLICATIVO

La **tabla 6** recoge los resultados de los modelos estimados utilizando el *software* Stata 11®. Para cada modelo se presentan los coeficientes estimados para cada variable explicativa, la desviación estándar y la significatividad estadística de cada uno. En el caso de la independencia, los resultados muestran un impacto positivo de la variable **Independientes** sobre las prácticas de RSC (**RSC**), y sobre el nivel de divulgación de información sobre ellas (**Divulgación**), siendo ambos coeficientes estadísticamente relevantes al 95 % de confianza. Esto puede indicar que la presencia de consejeros independientes podría ser una garantía para considerar los intereses y demandas de diferentes grupos de interés, más allá de los accionistas (HANIFFA y COOKE, 2005; CAI *et al.*, 2006), tal como propusimos en la hipótesis H1.

Nuestros resultados están de acuerdo con la evidencia obtenida por KHAN (2010) para una muestra de bancos en Bangladés, ampliando dicha evidencia a nivel internacional. También se encuentran de acuerdo con la evidencia encontrada por GARCÍA-SÁNCHEZ *et al.* (2011) en una muestra de entidades no financieras, sugiriendo que los consejeros independientes tienden a tener en cuenta aspectos más filantrópicos, comprometiéndose social y medioambientalmente en mayor medida que el resto. Además, su participación en el consejo favorece la divulgación de información sobre las actividades socialmente responsables llevadas a cabo, de acuerdo con la tercera de

nuestras hipótesis H3. Una razón para explicar tal comportamiento podría basarse en la teoría de la reputación, ya que probablemente los consejeros independientes estén interesados en demostrar el comportamiento socialmente responsable de su entidad, ya que su prestigio y reputación profesional están íntimamente ligados al de la entidad (GARCÍA-SÁNCHEZ *et al.*, 2011).

En relación con la diversidad del consejo, vemos que la variable **Mujeres** también impacta positivamente y de manera significativa al 99% sobre ambas variables dependientes, tanto **RSC** como **Divulgación**. Esto indica que la presencia de mujeres en el consejo de administración favorece tanto el comportamiento socialmente responsable, como la transparencia sobre las actividades de RSC llevadas a cabo por la entidad bancaria, tal como propusimos en la segunda y cuarta hipótesis. Según la teoría del rol social, las características personales de las mujeres les favorecen su preocupación por los demás, la comunicación, asertividad, empatía, etc., lo que podría introducir aspectos más sociales y medioambientales en las tomas de decisiones (IBRAHIM y ANGELIDIS, 1995). Estos resultados extrapolan al sector bancario la evidencia encontrada hasta ahora en entidades no financieras (POST *et al.*, 2011; BEAR *et al.*, 2010).

BARAKO y BROWN (2008), para una muestra de bancos kenianos, también encontraron influencia de la independencia y diversidad del consejo sobre el nivel de divulgación de información sobre RSC. Nuestros resultados corroboran dicha evidencia a nivel internacional. Además, hemos dividido la variable dependiente **Divulgación** en dos componentes, **Utilidad** y **Comparabilidad** de la información. Los resultados son robustos para ambos componentes, es decir, la presencia de independientes y mujeres en los consejos de administración de las entidades bancarias, tienden a mejorar los niveles de utilidad y comparabilidad de la información sobre RSC que las entidades divulgan.

Finalmente, en relación con las variables de control, el tamaño y actividad del consejo también son estadísticamente relevantes al 99% de confianza para ambas variables dependientes, mientras que el tamaño de la entidad y la proporción de préstamos también explicarían de manera significativa el comportamiento socialmente responsable, aunque no la cantidad de información publicada por la entidad sobre tal comportamiento.

Tabla 6. Resultados empíricos

	RSC		Divulgación		Utilidad		Comparabilidad	
	Coef.	Err.	Coef.	Err.	Coef.	Err.	Coef.	Err.
Independientes .....	0,339**	0,184	8,053**	2,709	2,689**	1,086	20,191**	9,307
Mujeres .....	1,686***	0,495	52,242***	13,786	19,506***	5,865	84,809**	39,964
Tamaño_Consejo .....	0,2***	0,023	1,407***	0,418	0,414**	0,182	2,792**	1,126
								.../...

	RSC		Divulgación		Utilidad		Comparabilidad	
	Coef.	Err.	Coef.	Err.	Coef.	Err.	Coef.	Err.
.../...								
Actividad_Consejo .....	0,0434***	0,013	0,691***	0,192	0,181**	0,079	1,925**	0,610
Tamaño .....	0,102***	0,030	0,605	0,438	-0,025	0,180	3,1234*	1,648
Préstamos .....	1,034*	0,608	4,008	9,176	-0,876	3,799	18,038	25,962
Liquidez .....	-1,175	0,733	0,976	11,183	-5,362	4,591	39,642	39,841
Riesgo .....	0,0225	0,034	0,058	0,353	-0,017	0,139	-0,978	7,574
_cons .....	8,368***	0,933	-65,839	9,043	-22,565***	3,913	-203,836***	31,621
País	Controlado		Controlado		Controlado		Controlado	
Año	Controlado		Controlado		Controlado		Controlado	
sigma_u .....	28,617***	8,339	22,755***	1,888	11,605***	0,956	48,343***	6,434
sigma_e .....	15,621***	4,052	15,135***	0,555	5,926***	0,232	30,297***	2,427
rho .....	0,77	0,013	0,693	0,038	0,793	0,030	0,718	0,056
<b>Notas:</b>								
(1) *, ** y *** representa significatividad estadística al 10 %, 5 % y 1 % de nivel de confianza, respectivamente.								
(2) <b>Independientes</b> representa la proporción de consejeros independientes respecto al total de consejeros; <b>Mujeres</b> representa la proporción de mujeres en el consejo de administración; <b>Tamaño_Consejo</b> mide el número total de consejeros; <b>Actividad_Consejo</b> indica el número de reuniones anuales del consejo de administración; <b>Tamaño</b> representa el total activo; <b>Préstamos</b> muestra la proporción de préstamos respecto al activo total; <b>Liquidez</b> mide la proporción de activos líquidos respecto al activo total; <b>Riesgo</b> hace referencia al riesgo de insolvencia y viene medido por la Z-Altman; <b>País</b> y <b>Año</b> hacen referencia a las diferentes variables dicotómicas que representan cada uno de los países de origen de las entidades bancarias de la muestra y los años analizados, respectivamente.								
(3) <b>sigma_u</b> y <b>sigma_e</b> representan la varianza a nivel panel y varianza total.								

### 5.3. ANÁLISIS EXPLICATIVO: EFECTO MODERADOR DE LA REGULACIÓN BANCARIA

Aunque en general el sector bancario se encuentra ampliamente regulado por las consecuencias nefastas que un colapso en el mismo podría provocar sobre la economía general del país, y que podría incluso contagiarse a otros países, a nivel internacional, existen diferencias en los sistemas de regulación, en términos de tamaño industrial, restricciones de propiedad, poder oficial de supervisión, diseño en el fondo de garantía de depósitos, etc. (BARTH *et al.*, 2006). En esta situación, la regulación bancaria podría alterar el comportamiento de las entidades, favoreciendo o

restringiendo determinadas acciones de gobierno corporativo (DE ANDRÉS Y VALLELADO, 2008; HAGENDORFF *et al.*, 2010).

Los resultados empíricos se encuentran recogidos en la **tabla 7**. Podemos observar que la variable **Independientes** afecta de nuevo de manera positiva y significativa sobre las variables dependientes, tanto **RSC** como **Divulgación**. Dicho efecto positivo se ve amplificado por el coeficiente de la interacción **Independientes\*Regulación**<sup>2</sup>, lo que apunta que la orientación hacia la RSC que introducen los consejeros independientes es aún más fuerte en el caso de países donde la regulación bancaria es más fuerte. Estos resultados están de acuerdo con las hipótesis H5 y H7, sugiriendo un efecto complementario entre el consejo de administración, como mecanismo interno de gobierno corporativo, y la regulación bancaria, como mecanismo externo de gobierno corporativo (ADAMS Y FERRERIA, 2008; HAGENDORFF *et al.*, 2010). Por lo tanto, estos resultados indicarían que la regulación incrementa la efectividad del consejo.

Si dividimos la variable **Divulgación** teniendo en cuenta el grado de utilidad y comparabilidad de la información, observamos que el efecto encontrado anteriormente se reproduce de nuevo para **Utilidad** (tanto **Independientes** como **Independientes\*Regulación** impactan positivamente sobre **Utilidad**), pero no ocurre lo mismo en el caso de **Comparabilidad**. En este último caso, la efectividad de los independientes sobre la transparencia informativa de RSC aparece en entornos con fuerte regulación bancaria, ya que el efecto individual (**Independientes**) no es estadísticamente significativo, pero sí lo es el coeficiente de la interacción **Independientes\*Regulación**. No obstante, la orientación de los consejeros independientes hacia la divulgación de información sobre RSC será más positiva cuanto más fuerte sea la regulación bancaria, tanto en términos de utilidad como de comparabilidad.

El efecto de **Mujeres** no está tan claro cuando controlamos el entorno regulatorio. En el caso del nivel de compromiso social y medioambiental asumido por la entidad bancaria (variable dependiente **RSC**), la presencia de mujeres en el consejo de administración influye positivamente a medida que aumenta la presión de la regulación en el sector, puesto que **Mujeres** no es estadísticamente significativa, pero sí lo es su interacción **Mujeres\*Regulación**, impactando positivamente sobre **RSC**. Sin embargo, si nos fijamos en el nivel de divulgación de información sobre RSC (variable dependiente **Divulgación**), la presencia de mujeres en el consejo de administración (**Mujeres**) parece favorecer la transparencia al respecto, independiente de la regulación bancaria, puesto que la interacción **Mujeres\*Regulación** no es estadísticamente relevante. Concretamente, este efecto aparece al considerar el grado de utilidad de la información, ya que en el caso del nivel de comparabilidad, ambas variables (**Mujeres** y **Mujeres\*Regulación**) pierden la significatividad. Por lo tanto, no hemos encontrado evidencia suficiente para corroborar totalmente las hipótesis H6 y H8.

<sup>2</sup> La variación de las variables dependientes ante un cambio en la variable independientes vendría dada por:  

$$\frac{\partial RSC}{\partial Independientes} = \beta_1 + \beta_4 * Regulación; \quad \frac{\partial Divulgación}{\partial Independientes} = \beta_1 + \beta_4 * Regulación.$$
 Por lo tanto, a medida que aumenta la variable Regulación (es decir, mayor fortaleza de la regulación bancaria), el cambio en las variables dependientes será mayor.

Tabla 7. Resultados empíricos sobre el efecto de la regulación bancaria

	RSC		Divulgación		Utilidad		Comparabilidad	
	Coef.	Err.	Coef.	Err.	Coef.	Err.	Coef.	Err.
Independientes .....	0,439**	0,185	5,589**	2,447	2,318**	1,088	2,316	17,450
Mujeres .....	0,65	0,473	39,493**	17,893	13,318*	7,894	67,757	50,490
Regulación .....	-4,01	0,844	-84,262***	12,084	-44,563***	5,580	-146,591***	38,347
Independientes*Regula- ción .....	3,511***	0,699	43,897***	12,934	12,967**	5,858	128,783**	43,372
Mujeres* Regulación ....	9,978***	0,889	-6,600	25,684	11,679	11,816	-54,236	71,516
Tamaño_Consejo .....	0,176***	0,020	1,59***	0,392	0,437**	0,182	3,159**	1,046
Actividad_Consejo .....	0,051***	0,013	0,337*	0,178	0,174**	0,079	1,146**	0,555
Tamaño .....	0,005*	0,027	0,475	0,416	-0,043	0,180	2,300	1,430
Préstamos .....	0,66	0,487	-0,488	8,314	-1,101	3,794	11,638	22,720
Liquidez .....	-1,112*	0,601	-0,791	10,289	-5,539	4,581	26,921	35,466
Riesgo .....	0,011	0,033	0,303	0,318	-0,027	0,138	0,255	3,995
_cons .....	4,647***	0,540	-3,964	8,164	11,135**	3,798	-112,541***	25,195
País	Controlado		Controlado		Controlado		Controlado	
Año	Controlado		Controlado		Controlado		Controlado	
sigma_u .....	30,687***	8,387	23,065***	1,876	11,632***	0,959	45,439***	5,812
sigma_e .....	15,16***	3,808	13,373***	0,492	5,885***	0,230	25,679***	2,062
rho .....	0,804	0,012	0,748	0,034	0,796	0,030	0,758	0,050

## Notas:

- (1) \*, \*\* y \*\*\* representa significatividad estadística al 10 %, 5 % y 1 % de nivel de confianza, respectivamente.
- (2) **Independientes** representa la proporción de consejeros independientes respecto al total de consejeros; **Mujeres** representa la proporción de mujeres en el consejo de administración; **Regulación** es la medida de la fortaleza de la regulación en el sector bancario; **Independientes\*Regulación** y **Mujeres\*Regulación** muestran la interacción entre las tres variables anteriores; **Tamaño\_Consejo** mide el número total de consejeros; **Actividad\_Consejo** indica el número de reuniones anuales del consejo de administración; **Tamaño** representa el total activo; **Préstamos** muestra la proporción de préstamos respecto al activo total; **Liquidez** mide la proporción de activos líquidos respecto al activo total; **Riesgo** hace referencia al riesgo de insolvencia y viene medido por la Z-Altman; **País** y **Año** hacen referencia a las diferentes variables dicotómicas que representan cada uno de los países de origen de las entidades bancarias de la muestra y los años analizados, respectivamente.
- (3) **sigma\_u** y **sigma\_e** representan la varianza a nivel panel y varianza total.

## 6. CONCLUSIONES

El objetivo de esta investigación es mostrar el papel de la independencia y diversidad de género en los consejos de administración de las entidades bancarias a nivel internacional, en términos de RSC, midiendo tanto el nivel de compromiso social y medioambiental, como el grado de divulgación o transparencia informativa sobre tales actividades. Además, esta investigación muestra el efecto de la regulación de este sector sobre la efectividad del consejo. Para ello, usamos una muestra internacional compuesta por 159 entidades bancarias para el periodo de tiempo 2004-2010, lo que nos permite ampliar la evidencia empírica obtenida hasta este momento, centrada principalmente en entidades bancarias de países concretos (BARAKO y BROWN, 2008; KHAN, 2010).

Nuestros resultados empíricos sugieren que la estructura del consejo de administración, en términos de independencia y diversidad entre los miembros, ejerce una influencia relevante sobre el compromiso social y medioambiental asumido por la entidad y sobre el nivel de transparencia informativa respecto a tal compromiso. Concretamente, la presencia de un mayor número de consejeros independientes y de mujeres tiende a incrementar tanto el nivel de compromiso como de divulgación de información sobre RSC. En otras palabras, estos resultados sugieren que ambos tipos de consejeros se preocupan por diferentes *stakeholders*, no únicamente por los accionistas y la maximización de beneficios.

No obstante, los resultados pueden refinarse al tener en cuenta el papel de la regulación bancaria. Los resultados indican que la mayor orientación hacia la RSC (tanto en términos de empeño como de divulgación) de los consejeros independientes es aún más fuerte a medida que aumenta la fortaleza de la regulación en el sector. Esto sugiere un efecto complementario entre ambos mecanismos de gobierno corporativo. Sin embargo, en el caso de la diversidad, el efecto no está tan claro; el rol social de las mujeres incrementa la orientación hacia actividades socialmente responsables en entornos de fuerte regulación bancaria, pero no hemos encontrado evidencia significativa para la regulación en el caso de la divulgación de información sobre RSC.

En general, nuestros resultados sugieren que la toma de decisiones por parte del consejo de administración se ve afectada por su estructura y características de sus miembros, especialmente en términos de independencia y diversidad de género. Las entidades bancarias más socialmente comprometidas suelen tener un mayor número de consejeros independientes y mujeres, quienes tienen en cuenta las demandas de los diferentes *stakeholders*. Esta investigación contribuye a la recomendación del Comité de Supervisión Bancaria, quien sugiere la necesidad de estudiar la importancia de los mecanismos de gobierno corporativo en entidades bancarias. Además, este estudio destaca el efecto de las entidades bancarias sobre la sociedad y el medio ambiente, cuestión polémica hasta el momento. Y finalmente, enfatiza el papel que juega la regulación en un sector tan importante tanto a nivel macro como microeconómico a nivel internacional.

## Bibliografía

- ADAMS, R. B. y FERREIRA, D. [2008]: «Do directors perform for pay?», *Journal of Accounting and Economics*, 46(1), págs. 154-171.
- BARAKO, D. G. y BROWN, A. M. [2008]: «Corporate social reporting and board representation: evidence from the Kenyan banking sector», *Journal of Managerial Government*, 12, págs. 309-324.
- BARTH, J. R.; CAPRIO, G. y LEVINE, R. [2006]: *Rethinking Bank Supervision and Regulation: Until Angels Govern*, Cambridge University Press, Cambridge, UK.
- BEAR, S.; RHAMAN, N. y POST, C. [2010]: «The impact of board diversity and gender composition on corporate social responsibility and firm reputation», *Journal of Business Ethics*, 97(2), págs. 207-221.
- BRANCO, M. C. y RODRIGUES, L. L. [2006]: «Communication of corporate social responsibility by Portuguese banks: a legitimacy theory perspective», *Corporate Communications: An International Journal*, 11(3), págs. 232-248.
- CAI, C. X.; KEASEY, K. y SHORT, H. [2006]: «Corporate governance and information efficiency in security markets», *European Financial Management*, 12(5), págs. 763-787.
- CLARKSON, P. M.; LI, Y.; RICHARDSON, G. y VASVARI, F. [2008]: «Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis», *Accounting, Organizations and Society*, 33(4/5), págs. 303-327.
- DAILY, C. M.; DALTON, D. R. y CANNELLA, A. A. [2003]: «Corporate Governance: Decades of Dialogue and Data», *Academy of Management Review*, 28, págs. 371-382.
- DE ANDRÉS, P. y VALLELADO, E. [2008]: «Corporate governance in banking: The role of the board of directors», *Journal of Banking y Finance*, 32, págs. 2.570-2.580.
- EAGLY, A. H. y JOHANNESSEN-SCHMIDT, M. C. [2001]: «The leadership styles of women and men», *Journal of Social Issues*, 57, págs. 781-797.
- FAMA, E. F. y JENSEN, M. C. [1983]: «Separation of ownership and control», *Journal of Law and Economics*, 26(2), págs. 301-325.
- FERNÁNDEZ-FEJOO, B.; ROMERO, S. y RUIZ, S. [2013]: «Women on boards: Do they affect sustainability reporting?», *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(6), págs. 351-364.
- FORBES, D. P. y MILLIKEN, F. J. [1999]: «Cognition and corporate governance: understanding boards of directors as strategic decision-making groups», *Academy of Management Review*, 24(3), págs. 489-505.
- GARCÍA-SÁNCHEZ, I. M.; CUADRADO-BALLESTEROS, B. y SEPÚLVEDA, C. [2014]: «Does media pressure moderate CSR disclosures by external directors?», *Management Decision*, 52(6), págs. 1.014-1.045.
- GARCÍA-SANCHEZ, I. M.; RODRÍGUEZ-DOMÍNGUEZ, L. y GALLEGOS-ÁLVAREZ, I. [2011]: «Corporate governance and strategic information on the internet», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(4), págs. 471-501.
- GROVE, H.; PATELLI, L.; VICTORAVICH, L. M. y XU, P. T. [2011]: «Corporate governance and performance in the wake of the financial crisis: Evidence from US commercial banks», *Corporate Governance: An International Review*, 19(5), págs. 418-436.

HAGENDORFF, J.; COLLINS, M. y KEASEY, K. [2010]: «Board monitoring, regulation and performance in the banking industry: Evidence from the market for corporate control», *Corporate Governance: An International Review*, 18(5), págs. 381-395.

HANIFFA, R. M. y COOKE, T. E. [2005]: «The impact of culture and governance on corporate social reporting», *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(5), págs. 391-430.

HARJOTO, M. A. y Jo, H. [2011]: «Corporate Governance and CSR Nexus», *Journal of Business Ethics*, 100(1), págs. 45-67.

HUANG, C. J. [2010]: «Corporate governance, corporate social responsibility and corporate performance», *Journal of Management y Organization*, 16(5), págs. 641-655.

IBRAHIM, N. A. y ANGELIDIS, J. P. [1995]: «The corporate social responsiveness orientation of board members: Are there differences between inside and outside directors?», *Journal of Business Ethics*, 14(5), págs. 405-410.

JAMALI, D.; SAFIEDDINE, A. M. y RABBATH, M. [2008]: «Corporate governance and corporate social responsibility synergies and interrelationships», *Corporate Governance: An International Review*, 16, págs. 443-459.

KHAN, H. [2010]: «The effect of corporate governance elements on corporate social responsibility (CSR) reporting. Empirical evidence from private commercial banks of Bangladesh», *International Journal of Law and Management*, 52(2), págs. 82-109.

LAEVEN, L. [2013]: «Corporate governance: what's special about banks?», *Annual Review of Financial Economics*, 5(1), págs. 63-92.

LAEVEN, L. y LEVINE, R. [2009]: «Bank governance, regulation and risk taking», *Journal of Financial Economics*, 93(2), págs. 259-275.

MICHELON, G. y PARBONETTI, A. [2010]: «The effect of corporate governance on sustainability disclosure», *Journal of Management and Governance*, 16(3), págs. 477-509.

POST, C.; RAHMAN, N. y RUBOW, E. [2011]: «Green Governance: Boards of Directors' Composition and Environmental Corporate Social Responsibility», *Business & Society*, 50(1), págs. 189-223.

TSANG, E. W. K. [1998]: «A longitudinal study of corporate social reporting in Singapore: The case of the banking, food and beverages and hotel industries», *Accounting, Auditing y Accountability Journal*, 11(5), págs. 624-35.

WEBB, E. [2004]: «An examination of socially responsible firms' board structure», *Journal of Management and Governance*, 8(3), págs. 255-277.

## EL FONDO DE COMERCIO. ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES

Sotero Amador Fernández

Ángel González García

*Profesores del CEF*

---

### EXTRACTO

La contabilización del fondo de comercio, y en particular su carácter de activo amortizable o no amortizable, ha supuesto que a lo largo de los últimos años se hayan generado muchas discusiones tanto a nivel doctrinal, como a efectos prácticos por las implicaciones fiscales, contables y mercantiles que suponen estos cambios. Desde la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad de 2007 el fondo de comercio dejó de ser un activo amortizable contablemente, pero la reforma introducida en la Ley 22/2015 ha cambiado este criterio y a partir de 2016 el fondo de comercio vuelve a ser un elemento patrimonial amortizable.

**Palabras clave:** fondo de comercio, amortización, inmovilizado intangible, gasto contable y gasto fiscal.

---

## GOODWILL. ACCOUNTING AND FISCAL ASPECTS

Sotero Amador Fernández

Ángel González García

---

### ABSTRACT

The accounting of goodwill, and in particular its character as a depreciable or non-amortizable asset, has meant that over the last years many discussions have taken place both at doctrinal level and for practical purposes due to the fiscal, accounting and commercial implications of these changes. Since the entry into force of the 2007 General Accounting Plan, goodwill ceased to be an accounting asset, but the reform introduced in Law 22/2015 has changed this criterion and from 2016 goodwill is once again a depreciable equity item.

**Keywords:** goodwill, depreciation, intangible assets, accounting expense and tax expenditure.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Normativa aplicable
- III. El fondo de comercio y su amortización
- IV. La reserva por fondo de comercio
- V. Aspectos fiscales
- VI. Casos prácticos
- VII. Conclusiones

## I. INTRODUCCIÓN

La aprobación de distintas reformas en la normativa mercantil y contable a lo largo de los últimos años ha supuesto que la contabilización del fondo de comercio haya pasado por diferentes fases, especialmente en lo relativo a su amortización, que vamos a tratar de analizar en las siguientes líneas.

Hasta 2007 estuvo en vigor en España el derogado Plan General de Contabilidad de 1990 que establecía la amortización del fondo de comercio en el periodo en que contribuyese a la obtención de beneficios. De modo general se establecía un plazo de amortización de 20 años, criterio que se aplicaba también a efectos fiscales.

La entrada en vigor el Plan General de Contabilidad de 2007, consecuencia de la adaptación de la legislación mercantil española a las normas internacionales de contabilidad, supuso un cambio importante. El fondo de comercio deja de ser un inmovilizado amortizable al no tener una vida útil definida, sin perjuicio de su posible deterioro que habría de ser estimado mediante el correspondiente test de deterioro (*impairment test*).

Una nueva reforma legal para transponer la Directiva 2013/34/UE, realizada a través de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, modificó la situación anterior, estableciendo de nuevo la obligación de amortizar los inmovilizados intangibles aun en el caso de no tener una vida útil definida. A partir de 2016 el fondo de comercio vuelve a tener carácter amortizable, estableciéndose una presunción de 10 años como criterio general para su amortización.

## II. NORMATIVA APLICABLE

El **artículo 39 del Código de Comercio**, modificado por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, en su disposición final primera, apartado cuatro, establece:

«4. Los Inmovilizados Intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El Fondo de Comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles».

El **artículo 273.4 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, suprimido** por el apartado doce de la disposición final cuarta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, establecía:

«4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición».

En la **disposición final decimotercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas**, relativa al régimen jurídico de la reserva por fondo de comercio en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, en relación con esta reserva se establece lo siguiente:

«En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, la reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad y será disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance».

La **Ley del impuesto sobre sociedades, aprobada por la Ley 27/2014**, en relación con la regulación del fondo de comercio en el **apartado 2 del artículo 12** modificado por la Ley 22/2015, de auditoría de cuentas, en su disposición final decimoquinta, señala:

«2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe».

La **disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades**, establece un régimen transitorio para el ejercicio 2015, según el cual la amortización correspondiente al fondo de comercio está sujeta al límite del 1% de su importe, prorrogando hasta dicho ejercicio 2015 la limitación existente desde el ejercicio 2012 para la amortización del fondo de comercio que fue establecida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

El **Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre**, por el que se modifica, entre otras normas, el Plan General de Contabilidad, dispone:

#### «Artículo primero.

[...]

Dos. Se modifica el apartado 2 de la Norma de Registro y Valoración 5.<sup>a</sup> Inmovilizado intangible de la segunda parte, Normas de registro y valoración, que queda redactado de la siguiente forma:

## "2. Valoración posterior.

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro."

Tres. Se modifica la letra c) de la Norma de registro y valoración 6.<sup>a</sup> Normas particulares sobre el inmovilizado intangible de la segunda parte, Normas de Registro y Valoración, que queda redactada de la siguiente forma:

"c) Fondo de comercio. Solo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores"».

**«Disposición adicional segunda.** Aplicación del real decreto a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

1. Este real decreto será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

2. Las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2016 se presentarán incluyendo información comparativa ajustada a los siguientes criterios:

a) La amortización del fondo de comercio y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida solo surtirá efectos en la información comparativa si la entidad opta por seguir el criterio recogido en la disposición transitoria única, apartado 2. Sin perjuicio de lo anterior, la estimación de la vida útil de estos activos para aplicar el tratamiento prospectivo al valor en libros que subsista deberá realizarse en la fecha de inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto y que, con carácter general, será el 1 de enero de 2016.

b) La nueva información que se introduce en el modelo normal de memoria no será obligatoria para la información comparativa.

c) Las empresas que elaboren el modelo abreviado de memoria o sigan el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas podrán excluir de la memoria la información comparativa sobre las indicaciones que se eliminan mediante este real decreto».

«**Disposición transitoria única.** Fondo de comercio, otros intangibles y reserva por fondo de comercio.

1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

2. No obstante lo indicado en el apartado precedente, se podrá optar por amortizar estos activos con cargo a reservas, incluida la reserva por fondo de comercio, siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición, o desde el inicio del ejercicio en que se aplicó por primera vez el vigente Plan General de Contabilidad, en caso de que la fecha de adquisición fuese anterior. El cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio al valor inicial del elemento patrimonial deberá minorarse en la pérdida por deterioro que hubiere reconocido la empresa desde la fecha en que se inicie el cómputo de los diez años.

El valor en libros que subsista se amortizará de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este real decreto. A tal efecto, se presumirá, salvo prueba

en contrario, que la vida útil del fondo de comercio será el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años a que se refiere el párrafo primero de este apartado. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Estas reglas se aplicarán de modo uniforme, en la formulación de las cuentas anuales individuales, al fondo de comercio y a los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida».

### III. EL FONDO DE COMERCIO Y SU AMORTIZACIÓN

Nos vamos a referir a lo largo de las siguientes líneas al fondo de comercio que surge como consecuencia de combinaciones de negocios, sin entrar en la problemática que se plantea en el caso del fondo de comercio en las cuentas consolidadas. Tampoco se aborda el denominado «fondo de comercio financiero», es decir, aquel que está implícito en el precio de adquisición de unas acciones por encima del valor que correspondería a la parte proporcional de los activos y pasivos correspondientes al porcentaje adquirido.

En definitiva, nos centraremos en el fondo de comercio que se contabiliza como un inmovilizado intangible en las cuentas individuales de una sociedad, surgido en una combinación de negocios.

La Directiva 2013/34/UE introduce un nuevo tratamiento contable de los inmovilizados intangibles en el artículo 12.11 y, en particular, del fondo de comercio. La transposición de este criterio a nuestro derecho contable ha traído consigo, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, una serie de cambios normativos que han sido reproducidos en el apartado anterior.

Resulta muy conveniente leer la exposición de motivos del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifica, entre otras normas, el Plan General de Contabilidad. Su amplia extensión nos aconseja no reproducir aquí todo su contenido, si bien haremos una síntesis de la misma.

Empieza explicando el significado de la nueva previsión en el sentido de amortizar los intangibles en un plazo de 10 años cuando su vida útil no puede estimarse de manera fiable.

Esta regla general debe aplicarse en ausencia de fiabilidad en la determinación de la vida útil o de otra disposición legal como podría ser el plazo de cinco años previsto en el Plan General de Contabilidad para los gastos de investigación y desarrollo.

Para el caso concreto del fondo de comercio, cuya delimitación no suele ser sencilla dada la diversidad de elementos que se aglutinan en el mismo y la interacción entre ellos, se establece una presunción, que admite prueba en contrario, de su recuperación de forma lineal en 10 años. Esto evitará en muchos casos unos cálculos complejos para determinar el plazo en que dicho fondo de comercio contribuye a la generación de beneficios futuros.

Por todo ello se considera que no es razonable mantener este intangible durante un periodo de tiempo indefinido.

También se modifica el régimen en materia de corrección valorativa del fondo de comercio en relación con el criterio a seguir en materia de deterioro al resto del inmovilizado.

Se mantienen los criterios de imputación y reversión de la pérdida regulados en la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad y, en su desarrollo, en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 18 de septiembre de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Se mantiene la regla que impide la reversión del deterioro del fondo de comercio y se justifica porque es más que probable que, en caso de recuperación de valor de la unidad generadora de efectivo, esta reversión esté motivada por un fondo de comercio autogenerado después de la combinación y, como es sabido, no está permitida la activación de fondos de comercio que no provengan de una combinación de negocios.

Concluye la exposición de motivos aludiendo a la amplia información que debe incluirse en la memoria en relación con el fondo de comercio y su amortización.

La obligación de amortizar el fondo de comercio a partir del 1 de enero de 2016 tendrá un efecto sobre el beneficio de la empresa, ya que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 22.<sup>a</sup> sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, el cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto, y por tanto estos cambios no afectarán a los resultados de ejercicios anteriores.

El posible reparto de dividendos también se verá afectado, puesto que el beneficio repartible será diferente con los nuevos criterios contables. En principio habrá un menor beneficio como consecuencia del gasto contable, antes inexistente, correspondiente a la amortización del fondo de comercio. Esta minoración se compensa en parte con la eliminación de la obligación de dotar la reserva por fondo de comercio en la aplicación del resultado.

Esto supondrá en la práctica que el beneficio repartible no disminuirá tanto como el resultado del ejercicio, ya que la dotación de la reserva por fondo de comercio suponía una minoración del beneficio repartible, el máximo que se podría destinar al pago de dividendos.

En caso de no estar cubiertas las reservas legal o estatutaria la dotación a ambas reservas podría ser menor que en la situación anterior al haber menos beneficio contable.

Por todo ello, el beneficio repartible que podría ser destinado a la remuneración vía dividendos de los accionistas será diferente al que hubiera sido posible repartir con la normativa anterior. Veamos un ejemplo.

**EJEMPLO 1**

La sociedad anónima Lisbon presenta en su balance, entre otras, las siguientes cuentas:

Activo	Importe	Pasivo y patrimonio neto	Importe
Fondo de comercio .....	20	Capital social .....	100
		Reserva legal .....	10
		Reserva estatutaria .....	10
		Reserva por fondo de comercio .	6
		Resultado del ejercicio .....	15

Supondremos que los estatutos de la sociedad obligan a dotar una reserva equivalente a la reserva legal, y una vez cubierta las dotaciones obligatorias se quiere repartir el máximo dividendo posible.

Si esta situación es anterior al año 2016 la empresa no habrá amortizado contablemente el fondo de comercio, pero sí podría amortizar fiscalmente un 5 % (prescindiendo de la limitación al 1 % existente en los años 2012 a 2015) a condición de dotar la reserva por fondo de comercio.

Beneficio del ejercicio ..... 15

Aplicación del resultado:

A reserva legal (10 % × 15) .....	1,5
A reserva estatutaria (10 % × 15) .....	1,5
A reserva por fondo de comercio (5 % × 20) .....	1
A dividendos .....	11
Suma .....	15

El máximo dividendo a repartir es, por tanto, de 11 um una vez cubiertas todas las obligaciones legales y estatutarias relativas a la dotación de reservas.

Veamos ahora cuál sería el importe máximo a repartir como dividendos si se trata del ejercicio 2016 u otro posterior.

El fondo de comercio habrá de amortizarse en un 10 %, por lo que su valor sería de 18 y el beneficio de 13 al imputar como gasto contable la amortización de dicho intangible.

.../...

.../...

El balance de la sociedad sería el siguiente, por lo que hace referencia a las cuentas que afectan al reparto de dividendos:

Activo	Importe	Pasivo y patrimonio neto	Importe
Fondo de comercio .....	18	Capital social .....	100
		Reserva legal .....	10
		Reserva estatutaria .....	10
		Reserva por fondo de comercio .	6
		Resultado del ejercicio .....	13

La aplicación del resultado sería la siguiente:

Beneficio del ejercicio .....	13
Aplicación del resultado:	
A reserva legal (10% × 13) .....	1,3
A reserva estatutaria (10% × 13) .....	1,3
A dividendos .....	10,4
Suma .....	13

Como se puede comprobar en este ejemplo el beneficio repartible es menor cuando el fondo de comercio se amortiza en un 10% y desaparece la obligación de dotar la reserva por fondo de comercio. La redacción de los estatutos en cuanto a la obligación de dotar o no reservas de carácter estatutario, la posibilidad de dotar las reservas por capitalización o de nivelación también tendrían influencia en la cantidad máxima que podría ser objeto de reparto como dividendos en las sociedades.

#### IV. LA RESERVA POR FONDO DE COMERCIO

La diferente redacción de la disposición final decimotercera, de la **Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas**, y del **Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre**, en relación con la cuenta 1143, «Reserva por fondo de comercio» puede generar alguna controversia que vamos a comentar.

De la lectura de la ley parece desprenderse que toda la reserva por fondo de comercio debería ser traspasada a reservas voluntarias y parece deducirse que una parte de estas últimas tendrían el carácter de indisponibles.

En este caso sería razonable crear una subcuenta dentro de las reservas voluntarias para tener identificada la cantidad traspasada desde la reserva por fondo de comercio, fundamentalmente por las implicaciones fiscales que pudieran derivarse en el futuro.

Este tema puede generar dudas acerca de determinar cuál es el importe indisponible de estas reservas voluntarias.

Veamos esto con un ejemplo.

**EJEMPLO 2**

La sociedad anónima Zelta presenta en su balance a 1 de enero de 2016, entre otras, las siguientes cuentas:

Activo	Importe	Pasivo y patrimonio neto	Importe
Fondo de comercio .....	100	Reserva por fondo de comercio ...	40
		Reservas voluntarias .....	200

En el ejercicio 2016 se procederá, de acuerdo con la Ley 22/2015, a amortizar el fondo de comercio y a traspasar a reservas voluntarias la reserva por fondo de comercio mediante los siguientes apuntes contables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	10	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ...		10

Código	Cuenta	Debe	Haber
1143	Reserva por fondo de comercio .....	40	
113	Reservas voluntarias .....		40

.../...

.../...

En el balance a final del año 2016 tendríamos estos saldos:

Activo	Importe	Pasivo y patrimonio neto	Importe
Fondo de comercio (1) .....	90	Reservas voluntarias .....	240
(1) Neto de su amortización acumulada.			

¿Cuál debe ser el importe de reservas voluntarias de carácter indisponible?

En una primera interpretación podría pensarse que el importe de las reservas voluntarias equivalente al fondo de comercio, es decir, 90 um, tendría carácter indisponible, pero esto nos llevaría a considerar como indisponible no solo 40 um correspondientes a la preexistente reserva por fondo de comercio, sino también unas reservas voluntarias que fueron dotadas con anterioridad al traspaso efectuado este año.

En nuestra opinión, únicamente deberían considerarse como indisponibles las reservas voluntarias que proceden del traspaso de las reservas por fondo de comercio, en nuestro ejemplo solamente 40, y hasta el límite del fondo de comercio no amortizado. Una vez que el fondo de comercio sea amortizado el exceso de esta reserva sobre el fondo de comercio debería considerarse plenamente disponible.

Sin embargo, la redacción dada a esta cuestión en el Real Decreto 602/2016 nos llevaría a mantener la reserva por fondo de comercio y se reclasificaría solo como reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

En el ejemplo anterior no se podría traspasar a reservas voluntarias ningún importe de la reserva por fondo de comercio hasta que el fondo de comercio no tenga un saldo inferior a las 40 correspondientes a la reserva indisponible.

A partir de ese instante la reserva por fondo de comercio se debería traspasar a reservas voluntarias cada año en la misma medida que el fondo de comercio se vaya amortizando.

Parece claro que la distinta redacción dada en la ley y en el real decreto a este tema genera dudas sobre su interpretación, ya que parece haber una cierta contradicción entre ambos textos legales.

En nuestra opinión la solución dada por el real decreto es mucho más ortodoxa desde un punto de vista estrictamente contable, al margen de la posible contradicción existente con el texto de la ley.

## V. ASPECTOS FISCALES

La modificación mercantil y contable relativa a la amortización contable del fondo de comercio tiene también consecuencias tributarias, y en este sentido se ha producido una reforma de los artículos 12 y 13 de la Ley 27/2014, del impuesto sobre sociedades.

Hasta el ejercicio 2015 la amortización del fondo de comercio era deducible fiscalmente a través de un ajuste extracontable en la base imponible. Al no ser amortizable contablemente no se requería de inscripción contable para su deducibilidad fiscal y así lo establecía la normativa del impuesto sobre sociedades.

A partir del ejercicio 2016 la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veintea parte de su importe.

Al igual que ocurre con otros inmovilizados intangibles para los que no se pueda estimar con fiabilidad su vida útil, el gasto deducible tendrá un límite máximo del 5 % anual, exigiéndose en todo caso la inscripción del gasto contable, en la misma línea que el resto de amortizaciones del inmovilizado, para su deducibilidad.

Por tanto, a efectos fiscales solo sería deducible como amortización del fondo de comercio el 5 % de su valor. A partir de 2016, por la diferencia entre la amortización fiscal y contable, se producirá una diferencia temporaria deducible que generará un pasivo fiscal hasta su reversión.

Las diferencias entre la amortización contable y fiscal se van a seguir produciendo a partir del ejercicio 2016, pero en sentido inverso a lo que ha ocurrido en los ejercicios precedentes.

Hasta 2015 el ritmo de amortización fiscal era mayor que el contable, puesto que no había amortización contable. A partir del ejercicio 2016 la amortización contable, en principio, será mayor que la fiscalmente deducible, por lo que se producirán ajustes positivos en la base imponible del impuesto sobre sociedades con el consiguiente registro de activos por impuestos diferidos.

Conviene recordar que la normativa fiscal aplicable desde 2015 no permite la deducibilidad fiscal de los deterioros.

Otra cuestión que puede plantearse es si podría ser deducible una amortización superior al límite del 5 % que con carácter general establece la normativa fiscal. Se trataría de un gasto que habría que demostrar bajo el principio de depreciación efectiva que se considerase necesaria, y que habría de demostrar el contribuyente, al igual que ocurre con otros inmovilizados.

En ningún caso la amortización fiscal del fondo de comercio afecta al denominado «fondo de comercio financiero» derivado de la compra de acciones, pues este no es objeto de amortización contable.

Comentar, por último, que los fondos de comercio originados por procesos de fusión u otras operaciones fiscalmente protegidas tienen una regulación específica en la Ley 27/2014, que incluye

diferentes regímenes transitorios aplicables a adquisiciones anteriores a 2015, y que en general no admite la deducibilidad de la amortización de los fondos de comercio surgidos estas operaciones.

## VI. CASOS PRÁCTICOS

### EJEMPLO 3

La empresa Alfa presenta en su balance a 31 de diciembre de 2015 un fondo de comercio por importe de 100.000 um.

Dicho saldo procede de una combinación de negocios realizada con efectos 1 de enero de 2008 y no ha sido objeto de deterioro como consecuencia de los test realizados cada año desde su registro contable.

Registrar los ajustes que correspondan de acuerdo con las diferentes alternativas que permite la normativa contable.

Los gastos contables y fiscales registrados en los años transcurridos deben ser los siguientes:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)
2008	0	5.000	-5.000
2009	0	5.000	-5.000
2010	0	5.000	-5.000
2011	0	5.000	-5.000
2012	0	1.000	-1.000
2013	0	1.000	-1.000
2014	0	1.000	-1.000
2015	0	1.000	-1.000
Suma	0	24.000	-24.000

Estas diferencias habrán generado cada año un pasivo fiscal aplicando el tipo de gravamen al ajuste realizado en la base imponible.

.../...

.../...

Cada año se habrá hecho un apunte como este:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	-	
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....		-

El importe será cada año el resultado de aplicar el tipo de gravamen de dicho año a la diferencia entre el gasto contable y el gasto fiscal.

Suponiendo un tipo de gravamen para nuestra empresa en 2016 del 25 %, el pasivo fiscal sería de 6.000 um (24.000 × 25 %), ya que los pasivos registrados con tipos diferentes en años anteriores habrán sido ajustados al nuevo tipo de gravamen en el momento del cambio de tipo impositivo.

Por tanto, en el balance a 31 de diciembre de 2015 deberá figurar un importe de 6.000 um en la cuenta 479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles».

### Opción A)

Si optamos por amortizar el fondo de comercio de forma prospectiva a partir del año 2016 cada año, durante los 10 años próximos, se amortizará el fondo de comercio en un 10 % de su importe.

*Años 2016 a 2025*

El apunte contable cada año será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	10.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ...		10.000

Como fiscalmente es deducible un 5 % (excepto los años 2012 a 2015 en que solo se admitió un 1 %), se produce una serie de diferencias que se resumen en el siguiente cuadro:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)	Diferencia acumulada	Efecto contable
2008	0	5.000	-5.000	-5.000	Se genera un pasivo fiscal

.../...

.../...

.../...

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)	Diferencia acumulada	Efecto contable
.../...					
2009	0	5.000	-5.000	-10.000	Se genera un pasivo fiscal
2010	0	5.000	-5.000	-15.000	Se genera un pasivo fiscal
2011	0	5.000	-5.000	-20.000	Se genera un pasivo fiscal
2012	0	1.000	-1.000	-21.000	Se genera un pasivo fiscal
2013	0	1.000	-1.000	-22.000	Se genera un pasivo fiscal
2014	0	1.000	-1.000	-23.000	Se genera un pasivo fiscal
2015	0	1.000	-1.000	-24.000	Se genera un pasivo fiscal
2016	10.000	5.000	+5.000	-19.000	Revierte un pasivo fiscal
2017	10.000	5.000	+5.000	-14.000	Revierte un pasivo fiscal
2018	10.000	5.000	+5.000	-9.000	Revierte un pasivo fiscal
2019	10.000	5.000	+5.000	-4.000	Revierte un pasivo fiscal
2020	10.000	5.000	+5.000	+1.000	Revierte un pasivo fiscal Se genera un activo fiscal
2021	10.000	5.000	+5.000	+6.000	Se genera un activo fiscal
2022	10.000	5.000	+5.000	+11.000	Se genera un activo fiscal
2023	10.000	5.000	+5.000	+16.000	Se genera un activo fiscal
2024	10.000	5.000	+5.000	+21.000	Se genera un activo fiscal
2025	10.000	5.000	+5.000	+26.000	Se genera un activo fiscal
2026	0	5.000	-5.000	+21.000	Revierte un activo fiscal
2027	0	5.000	-5.000	+16.000	Revierte un activo fiscal
					.../...

.../...

.../...

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)	Diferencia acumulada	Efecto contable
...					
2028	0	5.000	-5.000	+11.000	Revierte un activo fiscal
2029	0	5.000	-5.000	+6.000	Revierte un activo fiscal
2030	0	5.000	-5.000	+1.000	Revierte un activo fiscal
2031	0	1.000	-1.000	0	Revierte un activo fiscal
Suma	100.000	100.000	0		

Los apuntes contables a realizar en estos años relativos a las diferencias surgidas entre los gastos contables y fiscales serían:

*Años 2008 a 2011*

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	1.250	
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....		1.250

*Años 2012 a 2015*

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	250	
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....		250

*Años 2016 a 2019*

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....	1.250	
6301	Impuesto diferido .....		1.250

.../...

.../...

Año 2020

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....	1.000	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....	250	
6301	Impuesto diferido .....		1.250

Años 2021 a 2025

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....	1.250	
6301	Impuesto diferido .....		1.250

Años 2026 a 2030

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	1.250	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....		1.250

Año 2031

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	250	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....		250

Los importes de los asientos anteriores están calculados con un tipo de gravamen del 25 %, que es el tipo general actualmente en vigor para el impuesto sobre sociedades. En caso de que el tipo fuera distinto, se calcularían aplicando el tipo de cada año, ajustándose con posterioridad los activos y pasivos por impuestos diferidos cuando se produzcan variaciones en el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades.

### Opción B)

Amortizar con cargo a reservas lo que corresponda a los años transcurridos y amortizar el resto de forma prospectiva en los años que resten hasta los 10 que se establece como vida útil.

.../...

.../...

Como han transcurrido ocho años desde su registro haremos el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas .....	80.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..		80.000

Dado que la reserva por fondo de comercio debería tener un saldo de 24.000 um, equivalente al gasto fiscalmente deducido en los años 2008 a 2015, podría utilizarse el exceso sobre el fondo de comercio que quedará en balance, es decir, 4.000 um. El resto debería hacerse con reservas voluntarias.

El resto del fondo de comercio se amortizará en los dos años que restan para completar los 10 de la vida útil que se presupone a dicho intangible.

El apunte contable en los años 2016 y 2017 será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	10.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..		10.000

Las diferencias entre gastos contables y fiscales quedan reflejadas en el cuadro siguiente:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)	Diferencia acumulada	Efecto contable
2008	0	5.000	-5.000	-5.000	Se genera un pasivo fiscal
2009	0	5.000	-5.000	-10.000	Se genera un pasivo fiscal
2010	0	5.000	-5.000	-15.000	Se genera un pasivo fiscal
2011	0	5.000	-5.000	-20.000	Se genera un pasivo fiscal
2012	0	1.000	-1.000	-21.000	Se genera un pasivo fiscal
2013	0	1.000	-1.000	-22.000	Se genera un pasivo fiscal
2014	0	1.000	-1.000	-23.000	Se genera un pasivo fiscal

.../...

.../...

.../...

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)	Diferencia acumulada	Efecto contable
.../...					
2015	0	1.000	-1.000	-24.000	Se genera un pasivo fiscal
2016	80.000 (1) 10.000	5.000	+85.000	+61.000	Revierte un pasivo fiscal Se genera un activo fiscal
2017	10.000	5.000	+5.000	+66.000	Se genera un activo fiscal
2018	0	5.000	-5.000	+61.000	Revierte un activo fiscal
2019	0	5.000	-5.000	+56.000	Revierte un activo fiscal
2020	0	5.000	-5.000	+51.000	Revierte un activo fiscal
2021	0	5.000	-5.000	+46.000	Revierte un activo fiscal
2022	0	5.000	-5.000	+41.000	Revierte un activo fiscal
2023	0	5.000	-5.000	+36.000	Revierte un activo fiscal
2024	0	5.000	-5.000	+31.000	Revierte un activo fiscal
2025	0	5.000	-5.000	+26.000	Revierte un activo fiscal
2026	0	5.000	-5.000	+21.000	Revierte un activo fiscal
2027	0	5.000	-5.000	+16.000	Revierte un activo fiscal
2028	0	5.000	-5.000	+11.000	Revierte un activo fiscal
2029	0	5.000	-5.000	+6.000	Revierte un activo fiscal
2030	0	5.000	-5.000	+1.000	Revierte un activo fiscal
2031	0	1.000	-1.000	0	Revierte un activo fiscal
Suma	100.000	100.000	0		
(1) Contabilizado contra reservas.					

.../...

.../...

*Años 2008 a 2011*

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	1.250	
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....		1.250

*Años 2012 a 2015*

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	250	
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....		250

*Año 2016*

Tal y como se establece en el Plan General de Contabilidad, cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición, incluyendo las variaciones relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Por tanto, la reversión del pasivo fiscal y el activo fiscal que surge como consecuencia del ajuste contra reservas del fondo de comercio se harán contra reservas de libre disposición. El apunte contable sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....	6.000	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....	14.000	
113	Reservas voluntarias .....		20.000

El apunte correspondiente al activo fiscal que surge en el año 2016 como consecuencia de la diferencia entre el gasto contable y fiscal de este año sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....	1.250	

.../...  
.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
6301	Impuesto diferido .....		1.250

Año 2017

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....	1.250	
6301	Impuesto diferido .....		1.250

Años 2018 a 2030

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	1.250	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....		1.250

Año 2031

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	250	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....		250

Todos los activos y pasivos fiscales se han contabilizado aplicando un tipo de gravamen del 25 %, si bien sería más ortodoxo registrarlos aplicando el tipo vigente en cada año, y ajustar posteriormente los activos o pasivos si cambia el tipo de gravamen del impuesto sobre beneficios.

#### EJEMPLO 4

La empresa Beta presenta en su balance a 31 de diciembre de 2015 un fondo de comercio por importe de 35.000 um que procede de una combinación de negocios realizada con efec-

.../...

.../...

tos 1 de enero de 2013. Inicialmente el fondo de comercio se valoró en 100.000 um, pero en el ejercicio 2015 se ha producido un deterioro del mismo por valor de 65.000 um. Este deterioro no tiene carácter deducible de acuerdo con la legislación fiscal en vigor para el ejercicio 2015.

La empresa ha decidido amortizar el fondo de comercio de forma prospectiva en los 10 años que establece la normativa contable.

Registrar los ajustes que correspondan de acuerdo con las diferentes alternativas que permite la normativa contable.

Los gastos contables y fiscales y sus diferencias en cada año se resumen en siguiente cuadro:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)	Diferencia acumulada	Efecto contable
2013	0	1.000	-1.000	-1.000	Se genera un pasivo fiscal
2014	0	1.000	-1.000	-2.000	Se genera un pasivo fiscal
2015	65.000	1.000	+64.000	+62.000	Revierte un pasivo fiscal Se genera un activo fiscal
2016	3.500	5.000	-1.500	+60.500	Revierte un activo fiscal
2017	3.500	5.000	-1.500	+59.000	Revierte un activo fiscal
2018	3.500	5.000	-1.500	+57.500	Revierte un activo fiscal
2019	3.500	5.000	-1.500	+56.000	Revierte un activo fiscal
2020	3.500	5.000	-1.500	+54.500	Revierte un activo fiscal
2021	3.500	5.000	-1.500	+53.000	Revierte un activo fiscal
2022	3.500	5.000	-1.500	+51.500	Revierte un activo fiscal
2023	3.500	5.000	-1.500	+50.000	Revierte un activo fiscal
2024	3.500	5.000	-1.500	+48.500	Revierte un activo fiscal

.../...

.../...

.../...

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia (Ajuste en base imponible)	Diferencia acumulada	Efecto contable
.../...					
2025	3.500	5.000	-1.500	+47.000	Revierte un activo fiscal
2026	0	5.000	-5.000	+42.000	Revierte un activo fiscal
2027	0	5.000	-5.000	+37.000	Revierte un activo fiscal
2028	0	5.000	-5.000	+32.000	Revierte un activo fiscal
2029	0	5.000	-5.000	+27.000	Revierte un activo fiscal
2030	0	5.000	-5.000	+22.000	Revierte un activo fiscal
2031	0	5.000	-5.000	+17.000	Revierte un activo fiscal
2032	0	5.000	-5.000	+12.000	Revierte un activo fiscal
2033	0	5.000	-5.000	+7.000	Revierte un activo fiscal
2034	0	5.000	-5.000	+2.000	Revierte un activo fiscal
2035	0	2.000	-2.000	0	Revierte un activo fiscal
Suma	100.000	100.000	0		

Al no ser reversible el deterioro del fondo de comercio, la amortización contable debe hacerse sobre su saldo a 31 de diciembre de 2015 sin perjuicio de la amortización fiscal que corresponda.

*Años 2013 y 2014*

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	250	
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....		250

.../...

.../...

Año 2015

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible .....	65.000	
204	Fondo de comercio .....		65.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporales imponibles .....	500	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....	15.500	
6301	Impuesto diferido .....		16.000

Años 2016 a 2025

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	3.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..		3.500

Años 2016 a 2025

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	375	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....		375

Años 2026 a 2034

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	1.250	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....		1.250

.../...

.../...

Años 2035

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	500	
474	Activos por diferencias temporales deducibles .....		500

Todos los activos y pasivos fiscales se han contabilizado aplicando un tipo de gravamen del 25 %, si bien sería más ortodoxo registrarlos aplicando el tipo vigente en cada año, y ajustar posteriormente los activos o pasivos si cambia el tipo de gravamen del impuesto sobre beneficios.

## VII. CONCLUSIONES

A partir del 1 de enero de 2016, todos los inmovilizados intangibles se consideran de vida útil definida y se amortizarán en función de su vida útil. Desaparecen los inmovilizados de vida útil indefinida.

Cuando la vida útil no pueda estimarse de manera fiable, la amortización contable se realizará en un plazo de 10 años (salvo que una disposición legal o reglamentaria establezca otro plazo diferente).

La amortización fiscal se realizará a lo largo de la vida útil. Cuando la vida útil no pueda establecerse con fiabilidad, la amortización fiscal se realizará en general en un plazo de 20 años, incluida la amortización del fondo de comercio.

El fondo de comercio se amortizará contablemente. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de 10 años.

Desaparece, con efectos 1 de enero de 2016, la obligación contable de dotar una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio.

La reserva por fondo de comercio se reclasificará a reservas voluntarias y, en principio, será disponible en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

El fondo de comercio puede ser objeto de un deterioro, que tendrá carácter irreversible.

El régimen fiscal para estos intangibles requiere imputación contable del gasto por amortizaciones para su deducibilidad.

El diferente criterio de imputación temporal de la amortización contable y fiscal del fondo de comercio genera, como es obvio, activos y pasivos por diferencias temporarias.

**Comparativa de la amortización contable y fiscal**

