

Revista Técnica Tributaria

- Dos cuestiones sobre el embargo: el orden de embargo y la orden de embargo
- La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales
- La oscura “entrada en funcionamiento” de los elementos destinados al arrendamiento
- Crónica de la RIC 2014. La nueva RIC 2015-2020
- La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal
- Reflexiones acerca de la improcedencia de declarar responsable solidario -Ex Art 42.1.A) LGT- al receptor de facturas falsas imputado por delito fiscal respecto de la sanción impuesta al emisor de la factura



Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez	7
--------------------------------	---

Editorial:

Dos cuestiones sobre el embargo: el orden de embargo y la orden de embargo	
Antonio Cayón Galiardo	13

Estudios:

La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales	
Antonio Durán-Sindreu Buxadé	33
La oscura "entrada en funcionamiento" de los elementos destinados al arrendamiento	
Luis García Spínola	99
Crónica de la RIC 2014. La nueva RIC 2015-2020	
Salvador Miranda Calderín	113
La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal	
Raquel Álamo Cerrillo y M ^a Gabriela Lagos Rodríguez	135
Reflexiones acerca de la improcedencia de declarar responsable solidario al receptor de facturas falsas imputado por delito fiscal respecto de la sanción impuesta al emisor de la factura	
Nuria Puebla Agramunt	165

Jurisprudencia:

STC de 21-07-2014. Recurso de amparo. Vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva	189
STS de 22-09-2014. Procedimiento de Inspección. Actuaciones de comprobación e inspección	191
STS de 11-12-2014. Procedimiento sancionador. Principio de proporcionalidad. Sanción por emisión de facturas con datos falsos o falseados del art. 201 de la LGT	192
STS de 15-12-2014. Requerimientos de información tributaria.	194
STS de 16-12-2014. Procedimiento sancionador. Principio "ne bis in idem procesal"	196
STS de 02-02-2015. Responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho Comunitario.	198
SAN de 29-12-2014. Responsabilidad de la Administración. Procedencia de indemnización de los daños y perjuicios causados a la sociedad interesada como consecuencia de una indebida liquidación por IVA	200

STSJ de Madrid de 03-10-2014. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del capital inmobiliario	202
STSJ de Madrid de 28-11-2014. Procedimiento Tributario. Posibilidad de aportar en el recurso de reposición pruebas no aportadas previamente	203

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 23/10/2014. LGT. Procedimiento especial de rectificación de errores	207
RTEAC de 23/10/2014. IVA. Sujetos pasivos. Urbanizadores de terrenos ocasionales	209
RTEAC de 30/10/2014. Procedimiento de recaudación. Procedimientos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003: alcance de la responsabilidad	211
RTEAC de 06/11/2014. IRPF. Rendimientos del trabajo. Período de generación superior a dos años	213
RTEAC de 18/12/2014. Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad solidaria basada en el artículo 42.2 a) de la LGT	215
RTEAC de 08/01/2015. LGT. Notificaciones. Notificación por comparecencia	217
RTEAC 22/01/2015. IVA. Devolución a no establecidos. Facturas rectificativas	219
RTEAC 05/02/2015. Sanciones tributarias. Anulación de acuerdo de imposición de sanción por el TEA por falta de motivación de la sanción	220

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 09-10-2014. IRPF y Libre Circulación de capitales-Tributación de los rendimientos procedentes de fondos de inversión. Obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información por un fondo de inversión	223
STJUE de 22-10-2014. IRPF y Libre prestación de servicios. Tributación de ingresos procedentes de premios obtenidos en juegos de azar	229
STJUE de 09-10-2014. Ayudas de Estado en materia Fiscal—Exención del IBI-Elementos del concepto de ayuda de estado	235
STJUE de 16-10-2014. IVA — Directiva 2006/112/CE. Artículo 44. Puntos de conexión y reparto poder tributario. Concepto de “establecimiento permanente” del destinatario de una prestación de servicios	241

Novedades Editoriales	247
--	------------

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

Antonio Durán Sindreu Buxadé aborda el tema de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales. En primer lugar presenta la tipología de las sociedades profesionales según sean de ejercicio colectivo o de ejercicio individual (de medios, de resultados, de intermediación). En las primeras la sociedad realiza actos profesionales y no en las segundas. El nuevo artículo 27 de la Ley de Renta se aplica a los socios de las primeras. Cobra relevancia en sus previsiones el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social, lo que en las sociedades de ejercicio colectivo depende de si el socio ostenta el control de la entidad, (obligatoria afiliación al RETA), si bien advierte que la Ley 2/2007 de sociedades profesionales obliga a la inclusión en el RETA sin contemplar controles. Este encuadramiento es distinto según la sociedad sea externa, con actividad frente a terceros, o interna, meramente instrumental; también de si el socio tiene la condición de Administrador, o de si obtiene rentas por servicios distintos a su condición de profesional o de administrador; finalmente también influye, en su caso, la existencia o no del control efectivo de la entidad. El nuevo artículo 27 nos remite al encuadramiento en la Seguridad Social, aunque hubiera sido deseable optar por un concepto fiscal propio de profesional, habida cuenta de que aquel encuadramiento se realiza a base de presunciones con prueba en contrario lo que nos remite inevitablemente al caso concreto, dando lugar a desigualdades y diferencias de trato absurdas. La finalidad de la norma es incluir como rendimientos de actividades económicas los obtenidos de sociedades en las que participa por el ejercicio de actividades profesionales de las clasificadas en la Tarifa del IAE siempre que el ejerciente deba estar incluido en alguno de los regímenes especiales, lo que excluye a las sociedades que no prestan servicios profesionales. La norma no exige ningún grado de participación en la sociedad, ni distingue entre participación directa o indirecta, si bien entiende que se trata de participación directa. La nueva normativa sobre operaciones vinculadas excluye las retribuciones por el ejercicio de las funciones de administrador de la sociedad, y modifica criterios de valor para las operaciones de los socios profesionales con entidad vinculada. Además la nueva ley excluye del concepto de liberalidad las retribuciones de los administradores por funciones de alta dirección o laborales, al margen de las previsiones estatutarias. La exclusión del concepto de rentas de trabajo tiene consecuencias en el tratamiento de las dietas, restaurantes, etc., e incide negativamente en los planes de carrera basados en acciones. Además se modifica el régimen de las retenciones, pagos fraccionados, determinación del rendimiento neto, y obligaciones formales de facturación y registro. Difícil es la coordinación de conceptos con los propios del impuesto sobre el valor añadido. En las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, no es entendible que el socio profesional ordene por cuenta propia factores de producción o distribución de bienes o servicios, ni las presunciones del artículo 3 del Código de Comercio, ni existe obligación de inclusión en el IAE. La jurisprudencia del TJUE en este ámbito utiliza como

referencia la existencia o no de una relación de subordinación en la que no se excluye el control mayoritario, es irrelevante que los servicios de la entidad sean de la misma naturaleza de los recibidos del socio, y es preciso analizar caso por caso si el socio utiliza medios de la empresa, percibe retribución fija o no, y si responde personalmente. Pero este no es el criterio de la DGT que se aparta de la construcción jurídica de la Ley 2/2007 dado que las prestaciones accesorias previstas en ella no derivan de contrato de arrendamiento de servicios sino de norma estatutaria, no hay ejercicio individual y la sociedad soporta riesgo. Forzando la literalidad del artículo 27 puede interpretarse que los medios de producción residen en el propio socio, y, en aras de la seguridad jurídica, parece coherente mantener paralelismo entre las calificaciones en el IRPF y en el IVA. La nueva norma afecta al tratamiento de las exenciones en el impuesto sobre el patrimonio, y a su través, a las bonificaciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones, pero siempre teniendo en cuenta que los rendimientos de la actividad económica habilitan la exención en el impuesto sobre el patrimonio y bonificación en el ISD para el negocio profesional, mientras que los rendimientos de trabajo de administradores lo hacen para las acciones y participaciones en el capital. El artículo 27 no es de aplicación a las sociedades civiles de profesionales en régimen de atribución de rentas

Luis García Spínola se ocupa de la oscura “entrada en funcionamiento” de los elementos destinados al arrendamiento. Concepto con relevancia en varios aspectos del ordenamiento tributario: deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, reserva para inversiones en Canarias, libertad de amortización, deducción por inversión de beneficios y regularización de cuotas de bienes de inversión soportadas en el impuesto sobre el valor añadido. En la deducción por reinversión la entrada en funcionamiento tiene relevancia tanto para los bienes transmitidos como para los reinvertidos. Antes del ejercicio 2007 las dotaciones a la RIC podían materializarse en inmuebles para el arrendamiento que entrasen en funcionamiento dentro del plazo de materialización. En la deducción por inversión de beneficios en elementos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectas se exige que los elementos permanezcan en funcionamiento cierto tiempo. La libertad de amortización por adquisición de activos fijos nuevos exigía que durante los veinticuatro meses siguientes al término *a quo*, éstos entraran en funcionamiento. La regularización de las deducciones por adquisición de bienes de inversión en el IVA cuando la entrada en funcionamiento sea posterior, ésta será el término inicial del período de regularización. En los incentivos a la inversión de las empresas establecidas en Canarias (art. 25 ley 19/1994) es condición la entrada en funcionamiento de la inversión en plazo hábil. Afectación y entrada en funcionamiento son conceptos ligados pero progresivamente diferentes, siendo afectación el acto por el que se decide destinar un bien a una actividad como medio de producción, y la entrada en funcionamiento la integración efectiva en el proceso, en condiciones de funcionamiento, preparado para generar ingresos. Un inmueble puede estar afecto a una actividad y no haber entrado en funcionamiento, pero para entrar en funcionamiento es necesario que esté afecto. La duda interpretativa es si basta que el bien esté en condiciones de generar ingresos en el mercado, o si es preciso generación efectiva de ingresos para calificar la entrada en funcionamiento. A esta última línea se apuntan resoluciones del TEAC, y la DGT, creando una cláusula antiabuso no prevista en la ley para evitar que la mera puesta en el mercado dilatando en el tiempo la generación de ingresos se utilice para aplicar beneficios fiscales a patrimonios improductivos. El TSJ de Canarias, por el contrario ha sostenido que la puesta en el mercado de los inmuebles, sin necesidad de que sean efectivamente alquilados califica la entrada en funcionamiento, porque no se puede pretender que las gestiones arrendaticias tengan éxito inmediato, ni condicionar los beneficios fiscales a hechos que no dependen de la propia empresa. Desde este punto de vista se sostiene que la entrada en funcionamiento se produce cuando los activos se incorporan al proceso productivo de una empresa, iniciando labores tendentes a la obtención de ingresos, aunque éstos no se produzcan. Base para ello son: el artículo 3 del Código de Comercio y sus presunciones de ejercicio habitual del comercio, el artículo 80 de la Ley de Haciendas Locales, y el artículo 12 del R.D. 243/1995, de 17 de febrero sobre pruebas del ejercicio del comercio. La publicidad del alquiler de los inmuebles, como

indicio, la diligencia del buen empresario y voluntad de arrendar son instrumentos para acreditar la entrada en funcionamiento. Aún sin necesidad de ingresos efectivos, dado que si se puede amortizar desde que el bien se encuentre en condiciones de funcionamiento (Resolución ICAC de 1 de marzo de 2013), y la amortización se produce por funcionamiento, es que existe entrada en funcionamiento aunque todavía no se hayan generado ingresos. En caso contrario, en los períodos vacantes de ingresos por alquileres, ¿cómo se computarían los períodos de permanencia? En definitiva, para casos de abuso de la norma, sin necesidad de forzar los conceptos, la ley previene institutos como la simulación o el fraude a la ley.

Salvador Miranda Calderín nos presenta su Crónica de la RIC 2014, y la nueva RIC 2015-2020. El R.D.L. 15/2014 reforma la RIC para el período 2015-2020. Adapta la terminología a la nueva LIS. Amplia la dotación a los beneficios generados en la transmisión de activos no afectos a actividades económicas, incluidas acciones y participaciones superando una limitación de la reforma 2007-2013 que dio cobertura legal a la interpretación administrativa y jurisdiccional previa. Es medida acertada que incentiva la inversión en Canarias, aunque en el caso de las sociedades patrimoniales sin actividad económica entiende que esta ampliación no es aplicable, y es aconsejable la prudencia en base a experiencias anteriores. Ante el silencio de la Ley sigue siendo aplicable la restricción jurisdiccional a los ingresos financieros. En el plano de la materialización hay diversas alteraciones: (i) se elimina la obligación de que las zonas comerciales objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, (ii) se elimina la obligación de que las actividades turísticas objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, (iii) se eliminan los límites para considerar que una obra es rehabilitación de un inmueble adoptando el criterio contable de rehabilitación lo que es paradigma de inseguridad, (iv) el suelo de zonas comerciales sigue siendo apto para materializar ante el silencio de la ley, (v) se elimina el límite a los elementos de transporte como inversión inicial que impedía el transporte para terceros, (vi) se incluye la creación de empleo desligada de la inversión inicial con límite del 50% de la dotación y máximo de 36000 euros por trabajador con mantenimiento de plantilla 5 o 3 (para ERD) años, (vii) la materialización indirecta permite que las sociedades participadas inviertan en sustitución de la inversión inicial y en creación de empleo desligada de la inversión inicial, (viii) se posibilita la materialización de las dotaciones RIC en acciones o participaciones de entidades ZEC aunque esta materialización no puede aplicarse a la inversión mínima de las entidades ZEC, (ix) se permite la materialización en instrumentos financieros emitidos por entidades financieras, destinados a financiar proyectos privados de inversión en Canarias, (x) en la materialización en buques se sustituye la obligación de matrícula en Canarias por el puerto base en Canarias, (xi) se admite el mantenimiento de la materialización con la sustitución en seis meses de los elementos que causen baja por su valor neto contable, (xii) se permiten inversiones anticipadas con beneficios de los tres ejercicios futuros con el límite del año 2020. En los aspectos formales desaparecen los planes de inversión y datos a consignar en la memoria por entidades financieras emisoras de instrumentos RIC, y se minora el importe de las sanciones. Por otra parte la reforma de la Ley 27/2014, LIS, afecta a la RIC: (i) la dotación a la reserva de capitalización disminuye el beneficio contable que se puede dotar a la RIC, y la carencia de requisito de inversión la convierte en prioritaria sobre la RIC, (ii) la reserva de nivelación de bases imponibles (ERD) comparte con la RIC la posibilidad de deducir pérdidas futuras dado que en ésta se pueden regularizar voluntariamente las dotaciones en el plazo de materialización, lo que hace más ventajosa la RIC que a la nueva reserva, (iii) la introducción del concepto de actividad económica respecto de los arrendamientos hace desaparecer la obligación de contar con un local de uso exclusivo, (iv) mientras que el nuevo concepto de entidades patrimoniales excluidas del régimen de empresas de reducida dimensión, a la vista de la jurisprudencia en la materia, las deja fuera de la dotaciones RIC. La Crónica de lo acontecido en 2014 en la aplicación de la RIC presenta como novedad la restricción de cuatro a tres años del plazo de materialización en función de un criterio jurisprudencial que la inspección aplica con carácter retroactivo, cimentado en que no existe aprobación de cuentas al ejercicio siguiente al del cierre que permita diferir el cómputo del plazo.

Raquel Álamo Cerrillo y M^a Gabriela Lagos Rodríguez reflexionan sobre la Economía Digital y el Fraude Fiscal. La globalización económica y la comunicación y el comercio electrónico dan lugar a dificultades en materia de fiscalidad internacional, a supuestos de doble imposición o desimposición que afectan a los principios de neutralidad y suficiencia. En este marco los Estados centran su interés en el fraude fiscal promoviendo propuestas normativas desarrolladas en el seno de la OCDE y la UE, para evitar pérdidas recaudatorias. Las diversas acepciones de la economía digital la vinculan con las nuevas tecnologías. La OCDE distingue entre economía digital y comercio electrónico en el plano conceptual. Objeto del comercio electrónico son tanto intangibles como bienes corporales. Ante el avance de estos fenómenos una parte relevante de los presupuestos gubernamentales va destinada al desarrollo de las TIC. A pesar de las adaptaciones de los sistemas tributarios impulsadas por las organizaciones internacionales éstas no han sido suficientes, dado que existe un importante volumen de fraude fiscal asociado a la economía digital. Las características de la economía digital, el elevado nivel de internacionalización y la transmisibilidad de intangibles hacen complicado determinar el estado de origen de las rentas que procuran mejorar su emplazamiento por razones fiscales. Los problemas en el impuesto sobre sociedades giran en torno a la residencia y en el impuesto sobre el valor añadido en la determinación del Estado de destino de los bienes. En el impuesto sobre sociedades los perfiles de la residencia y del establecimiento permanente conocidos han sido insuficientes frene a la deslocalización por razones fiscales, sin olvidar la importancia de los precios de transferencia para una correcta fijación de las bases internas. En la economía digital los tradicionales lazos territoriales entre una actividad productiva de renta y una específica localización quiebran. En el modelo de convenio de la OCDE la residencia es el lugar de dirección efectiva, concepto insuficiente en la economía digital. En el año 2001 la OCDE constituyó un grupo de trabajo que propuso o bien eliminar el concepto de sede de dirección efectiva, o bien una mejora del mismo, y como alternativas una jerarquía de criterios o una situación intermedia entre las dos primeras propuestas. En el año 2003 en un documento sobre el concepto de dirección efectiva sugiere cambios en el modelo de Convenio determinando la residencia: a) por la sede de dirección efectiva, b) si no es determinable, criterio de relaciones económicas más estrechas, o lugar de desarrollo principal de actividad, o de toma de decisiones ejecutivas importantes, c) Subsidiariamente, estado cuyas leyes rigen el estatus jurídico, y d) en defecto de todo, recurso al común acuerdo entre Estados. También la definición interna en cada Estado del concepto de establecimiento permanente provoca situaciones de sobreimposición o de desimposición. En el ámbito de la economía digital pueden ser establecimiento permanente la página web y el equipo informático o servidor. Con los criterios de la OCDE la página web no es un establecimiento permanente, pero sí el servidor, ya que el concepto de lugar fijo de negocios puede ser temporal aunque el servidor sea trasladable con facilidad. Para la OCDE las rentas del establecimiento permanente son beneficios empresariales. Si bien determinadas rentas pueden ser calificadas como cánones por la cesión del uso o derechos de autor, y la reproducción copia y almacenamiento de archivos y documentos no precisa soporte físico, es difícil tener constancia de las transacciones. En relación a los precios de transferencia y el comercio electrónico la OCDE no hace referencia expresa porque considera que esto no da lugar a nuevos problemas. Sin embargo, es complicado determinar el valor de un intangible porque las informaciones precisas no están disponibles dado la ventaja competitiva que supone su reserva. Lo que dificulta la aplicación del principio de libre competencia al tráfico de intangibles. La OCDE y la UE estudian soluciones al problema del fraude en la economía digital, para evitar la erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios (BEPS). La OCDE propone hasta 15 acciones concretas. La UE sigue las directrices de aquella, resumiendo en tres acciones principales: (i) combatir prácticas de competencia fiscal, (ii) revisar reglas de precios de transferencia, y (iii) establecer un nexo de unión de las actividades gravables. Además propone cláusulas de ajuste para instrumentos híbridos diseñados para minorar la tributación, control de empresas bajo control de capital extranjero, lucha contra entramados empresariales promotores de elusión fiscal. En cuanto a los precios de transferencia propone identificar cinco elementos básicos: (i) lugar de asignación de beneficios con

intangibles, revisando el concepto de establecimiento permanente, para contemplar la contratación a distancia y la definición de agente dependiente y comisionista, mejorando la definición de la exención de actividades auxiliares para incluir como actividad principal a los almacenes (ii) asignación de beneficios por el riesgo del negocio, (iii) caracterizar las transacciones, (iv) erosión de bases imponibles, y (v) análisis de cadenas de valor global y divisiones del grupo. En el impuesto sobre el valor añadido la dualidad entre entregas de bienes y prestaciones de servicios con efectos en el lugar de realización de unas y otras permite la localización en territorios fiscalmente ventajosos. Para la Comisión Europea las transacciones del comercio electrónico indirecto, cuando la entrega del bien o servicio se presenta de manera física, constituyen entregas de bienes. Mientras que el comercio electrónico directo, los intangibles adquiridos en la red, son prestaciones de servicios. Las entregas de bienes tributan en destino mientras que las prestaciones de servicios lo hacen en origen, lo que da lugar a que un mismo bien pero con distinto formato (libros) tribute a tipo distinto y en distinto territorio. Lo que resulta lesivo para el principio de neutralidad y el de suficiencia de los ingresos. En este marco la Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero modifica la Sexta Directiva IVA con efectos 1 de enero de 2015, con el régimen especial para empresarios y profesionales no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a destinatarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales. Decretando la tributación en destino, residencia del consumidor, para las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito de las transacciones comerciales electrónicas. El intercambio de información es la pieza fundamental para evitar la evasión o elusión fiscal que aprovechan las jurisdicciones más favorables.

Nuria Puebla Agramunt nos trae un asunto conocido en recientes publicaciones de nuestra Asociación. La improcedencia de declarar responsable solidario al receptor de facturas falsas respecto de la sanción impuesta al emisor de las facturas falsas. La novedad consiste en que la perspectiva tiene en cuenta un supuesto en el que el receptor de las facturas está imputado por delito fiscal. En primer lugar, se ocupa de clarificar que la derivación de la responsabilidad al receptor de las facturas es, frente a lo que pretende la Administración, una manifestación de la potestad sancionadora. Lo que contradice las consideraciones de las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 10 de diciembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010. Según esto nuestros Tribunales exigen la prueba de la culpa para poder derivar la responsabilidad, en base a principios penales como el *nemo tenetur* y *de lex praevia* y *lex certa*. Además, si el derivado está bajo sospecha de haber cometido un delito fiscal, debe primar el principio de prejudicialidad penal para salvaguardar el posible *bis in idem* dado que en el proceso penal se habrá tenido en cuenta la utilización de facturas y la colaboración en su confección. En segundo lugar, no cabe derivar sanciones sin consideración de la culpa imputable al derivado en coherencia con aquella naturaleza sancionadora, incluso si, como sostiene la Administración estamos en presencia de dos conductas distintas (dejar de ingresar y colaborar en la emisión de facturas falsas), no cabe excusar prueba de culpa en la sanción que se pretende derivar. Y dicha prueba de culpa estará pendiente del pronunciamiento del juez penal a quien corresponde su valoración, dada la imputación existente. Pretender lo contrario infringe el principio de prejudicialidad penal: si las facturas son falsas, habrá de calificarlo el juez penal, con la obligación de suspender el procedimiento administrativo que impone el artículo 180 LGT. En tercer lugar, debe respetarse el principio de que no se puede sancionar dos veces por los mismos hechos: las sanciones que se imponen al receptor de las facturas por dejar de ingresar cuantifican y gradúan por la utilización de medios fraudulentos, por lo que no existe más que una conducta, la de dejar de ingresar utilizando medios fraudulentos. Porque en el orden penal no se puede analizar la conducta de quien utiliza facturas falsas para minorar la cuota, sin tener en cuenta la acción realizada globalmente considerada. En el ámbito tributario a la misma conclusión se llega con la aplicación de los artículos 3 y 4.3 del R.D. 2063/2004. En definitiva no es posible sancionar dos conductas cuando existe concurso medial, calificado como tal por el legislador penal. A esta tesis se atienen los pronunciamientos de la jurisdicción penal analizados, que obligan a tramitar las falsedades instrumentales de los delitos fiscales

como hechos integrados en el fraude tributario. Finaliza el trabajo con referencias a la doctrina de los Tribunales de Justicia que avalan la tesis de la autora, sin omitir la referencia a la doctrina de otros Tribunales que la contradicen, admitiendo, como pide la Administración que estamos ante conductas distintas sancionables de forma independiente. Matizando que estas últimas no contemplan supuestos en que el receptor de las facturas está imputado por delito contra la Hacienda Pública, sino que resuelven supuestos de ambos tipos de infracción y sanción en vía administrativa.



Dos cuestiones sobre el embargo: el orden de embargo y la orden de embargo

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios de la AEDAF

1. Introducción

Los problemas que en el ámbito jurídico suscita la recaudación del tributo vienen cobrando, a nuestro juicio, cada vez mayor importancia e interés. Ello explica que en otras ocasiones nos hayamos ocupado de las modificaciones legislativas que incidían en el régimen regulador de la potestad recaudatoria y que volvamos en esta ocasión a dedicar nuestras reflexiones a estas cuestiones.

Ahora bien, en este momento nos interesan dos temas relacionados con la práctica del embargo que no están relacionados entre sí pero ponen de manifiesto que, el funcionamiento de las actuaciones administrativas en la fase del procedimiento ejecutivo, y lo que, a nuestro juicio, son las previsiones de las normas que rigen estas actuaciones, no caminan tan unidas como sería deseable.

La primera cuestión que suscita nuestro interés se refiere al cómo y cuándo cabe el ejercicio por parte del deudor de la facultad que le confiere la LGT de acordar con la Administración la alteración del orden en que los bienes y derechos van a ser embargados, pues el orden establecido en la Ley, puede ser modificado a solicitud del contribuyente, siempre que se respeten las condiciones fijadas en las normas.

La segunda cuestión a examinar afecta a la situación que se plantea en los casos en los que, al embargar un crédito del contribuyente (salario, crédito comercial, etc.), y habiéndose emitido por la Administración la orden de embargo al pagador del mismo –la traba del crédito- imponiéndole el deber de retener su pago y de ingresar su importe en el Tesoro, este tercero incumple dicha orden pero tan solo parcialmente pues, si bien deja de satisfacer su deuda con el contribuyente –retiene-, no hace el ingreso en las cajas públicas.

En el examen de ambas cuestiones veremos que estarán presentes argumentos de peso que toman en consideración la posibilidad de que, detrás de estas conductas, se encuentren o produzcan actuaciones fraudulentas que podrían justificar prácticas por parte de la Administración que deban ser objeto de un replanteamiento, pues sería conveniente examinar si son las más adecuadas a las normas y a la propia naturaleza de las situaciones que generan.

El examen de ambos temas irá precedido de unas notas previas en las que hacemos un recordatorio de ideas que habremos de manejar y tener en cuenta posteriormente.

2. Cuestiones previas

2.1. La protección del crédito tributario en la fase de recaudación

Nos hemos referido en otras ocasiones a la preocupación creciente que se advierte en el seno de la Administración por el eficaz funcionamiento de la recaudación de los tributos. Esta preocupación resulta evidente en la Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012, en la que se lee:

“De poco sirve la labor de control si las liquidaciones y sanciones a que da lugar no llegan a ingresar en el erario público. Sin cobro efectivo de las cantidades adeudadas, la actividad de lucha contra el fraude desarrollada por la Administración Tributaria deviene inútil. Por este motivo, la Agencia va a volcar su esfuerzo en medidas destinadas a lograr el ingreso efectivo de la deuda tributaria.”

En esta orientación, nuestro ordenamiento tiene atribuida a la Administración una potestad que comprende varias funciones o facultades tendentes a hacerla efectiva y que se acompaña de una especial protección en otras vertientes de nuestro derecho (Civil y penal). Así, los órganos recaudadores, se ven investidos de las siguientes facultades: investigadoras, de aseguramiento del crédito, ejecutivas, etc. y tienen a su alcance la posibilidad de sancionar o de extender la responsabilidad exigible al deudor a quienes incumplan sus órdenes, actúen obstaculizando etc.

Por otra parte se ha dotado de medios a estos órganos mejorando la propia organización, sus medios materiales, su información y hasta sus conexiones con otras Administraciones cuando la dimensión del problema es internacional. Preocupación que no es nueva porque, ya en 1991, la Resolución de la Secretaría General de Hacienda, de 31 de marzo de 1991, dictaba instrucciones sobre la forma en que debían proceder los órganos de recaudación cuando tengan conocimiento de actuaciones de los obligados al pago de una deuda que tengan por objeto la elusión del cobro de ésta, disponiendo que efectúen “cuantas actuaciones de recaudación ejecutiva sean posibles y dictarán los actos administrativos que procedan de declaración o derivación de responsabilidad, sea ésta solidaria o subsidiaria, o de requerimiento del pago a otros obligados”, que soliciten “del Servicio Jurídico del Estado el ejercicio de acciones civiles”, así como de las acciones penales que procedan. Es decir, poner en funcionamiento todos los resortes que les confiere el ordenamiento jurídico.

En concreto, y haciendo un recordatorio de estas posibilidades, destacaremos las siguientes.

2.1.1. Las potestades administrativas para la ejecución del patrimonio del deudor

Sin olvidar la presencia de recargos e intereses de demora que incrementan la deuda a cargo de los contribuyentes que no hubiesen cumplido en plazo con sus obligaciones, nos vamos a limitar ahora a la mención de las más importantes concreciones de la autotutela ejecutiva de que goza nuestra Administración tributaria: la vía de apremio y de sus funciones instrumentales, sean investigadoras, calificadoras, o de aseguramiento.

Todas ellas están previstas en el artículo 162 de la LGT, en el que se atribuye a los órganos de recaudación, con la finalidad de asegurar o efectuar el cobro de la deuda las mismas facultades que los artículos 142 y 146 de la citada ley confieren a la inspección de tributos, si bien, en estas disposiciones no se incluye la potestad calificadora cuya regulación se contiene en el artículo 115 de la precitada Ley. Antes bien, como hemos sostenido en otro lugar, este vacío ha sido compensado por medidas legislativas antiabuso, llenando la propia Ley de un conjunto de disposiciones en las que se tipifican concretas conductas realizadas en fraude del tributo cuando este se encuentre en la fase de su recaudación.

Pero es más, dada la aparición de una dimensión internacional en este tipo de fraudes, hemos asistido a la reforma de la LGT y a la celebración de Convenios internacionales de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, con entrada en vigor desde el 1 de junio de 2011. De esta preocupación se nos da cumplida noticia en la "Resolución de 22 de enero de 2013 de la Presidencia de la Agencia sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, que establece una estructura competencial en este área que permitirá hacer frente a las necesidades y exigencias actuales de la gestión recaudatoria" en la que se mencionan como instrumentos encaminados a combatir estas prácticas, la nueva declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero, la vigencia del Acuerdo FATCA entre el Reino Unido, Italia, Alemania, Francia y España con Estados Unidos (basado en el intercambio automático de información sobre las cuentas de los residentes en dichos países europeos en Estados Unidos que permitirá un mayor control de las inversiones realizadas en dicho país por contribuyentes españoles), y el compromiso de una utilización extensiva de los convenios firmados con otros Estados en materia de colaboración en la gestión recaudatoria.

Todo ello se ha visto acompañado de un conjunto de reformas organizativas, técnicas, de funcionamiento que se han previsto en los Planes de Control Tributario, y formalizado mediante normas de distinto rango publicadas en el Boletín Oficial. Basta con referirse al Plan de Control para 2004 (con medidas de coordinación de actuaciones en materia de riesgo recaudatorio y de las relaciones entre Gestión y Recaudación) al Plan Agencia Tributaria 2005 (con medidas para efectuar un control integrado de los contribuyentes, para la vigilancia de los incumplimientos de diligencias de embargo de créditos con trascendencia recaudatoria relevante, y frente a la ausencia reiterada de contestaciones a requerimientos o diligencias de embargo emitidas por los órganos de recaudación).

2.1.2. La posibilidad de extender a terceros la responsabilidad del deudor o obligado principal

Un segundo bloque de respuestas a los fines de mejorar la protección de los créditos tributarios en fase de recaudación, ha consistido en la reforma de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria previstos en la LGT, esencialmente en el art. 42.2., así como de las normas reguladoras de estas figuras, a cuyo examen procederemos más adelante.

2.1.3. Las acciones civiles y penales protectoras de la recaudación crédito tributario

En el orden civil hemos de mencionar la acción pauliana y la acción revocatoria y, en el orden penal (dejando al margen las infracciones de naturaleza tributaria a que después nos referiremos), la posibilidad de acudir a los tribunales instando la aplicación de los tipos delictivos regulados en el CP bajo el título “De las insolvencias punibles”, donde se tipifica, junto al tipo general del alzamiento de bienes en perjuicio de los acreedores (cualquier maniobra de ocultación patrimonial que sirva para eludir, dilatar o dificultar la satisfacción de obligaciones previamente existentes, originando un estado de insolvencia en el deudor, del art. 257.1.1º CP), el tipo específico referido a los alzamientos cometidos en perjuicio de la Hacienda pública, siempre que tengan como resultado la imposibilidad de cobrar las deudas tributarias, delito cuya sanción se ha fijado por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio “en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, la pena a imponer será de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses”.

2.2. Las limitaciones y dificultades en la actuación administrativa

El breve recorrido que acabamos de hacer podría dar la imagen de que la protección del crédito tributario en fase de recaudación está tan fuertemente protegido que la eficacia recaudatoria es plena. Sin embargo ello no es así, pues lo que percibimos examinando los Planes de Control – un excelente instrumento para conocer preocupaciones y previsiones que finalmente se plasmarán en normas-, es que existe cada vez una mayor preocupación por lograr que los anteriores mecanismos sean verdaderamente efectivos.

Así, en el Plan de 2013 encontramos con que se repiten objetivos ya marcados para 2004, de entre los que destacamos, por interesarnos ahora:

- *Control de embargos de activos financieros y derechos de crédito: verificar el efectivo cumplimiento por las entidades colaboradoras, gestoras, depositarias o deudoras de las diligencias de embargo.*
- *Control de embargos de sueldos y salarios, dirigido a mejorar la relación existente entre las diligencias de embargo generadas y los requerimientos de información emitidos.*

Nos queda pues la duda de dónde debe situarse el elemento que hace ineficaz, al menos parcialmente, la variedad de instrumentos y la intensidad o gravedad de los mismos, pues según hemos visto alcanzan al mismo deudor, a terceros que colaboren con él, etc. y abarca desde sanciones administrativas hasta responsabilidades civiles importantes y también sanciones de naturaleza penal.

A este respecto, existen trabajos (nos referimos al de Santolaya Blay, Manuel “Precisiones sobre el embargo de créditos” en “El fraude fiscal en la recaudación tributaria”, edición nº 2, Editorial CISS, Madrid, Enero 2010) que han precisado al respecto, en relación con deudores que llevan a cabo actividades empresariales o profesionales, donde el embargo de créditos es una práctica frecuente tanto en procedimientos ejecutivos como en cautelares, que “el conocimiento de los hábitos de pago de los agentes privados es insoslayable. Entre dichos hábitos destacan, por su importancia, el pago a través de confirming, el recurso a la emisión de documentos de giro -especialmente pagarés- y el pago mediante tarjetas.” Es decir, advertirían de una cierta disfunción entre las normas que rigen las actuaciones en la recaudación ejecutiva y las nuevas modalidades contractuales que afectan a los créditos que la Administración pretende embargar, sin embargo, en estos mismos trabajos se pone de manifiesto que los órganos

de recaudación son conocedores de las nuevas formas de contratación mercantil y que han adoptado previsiones al respecto.

En este sentido encontramos la Resolución de la Dirección General de Tributos 1/2004, de 6 de febrero, en la que se examinan algunos contratos atípicos; en relación con el contrato de “confirming” se señala que las diligencias de embargo suelen incorporar en ocasiones una leyenda que reza: “Tratándose de créditos la gestión de cuyo cobro se halle concertada con una gestora de pagos o, general, entidad de confirming, el crédito se entenderá pendiente siempre que no haya vencido el plazo de su pago a la fecha y hora de recepción del presente requerimiento, aun cuando en dicho momento haya sido ya remitido a la mencionada entidad gestora para su pago....”; y en relación con créditos formalizados en documentos de giro, estas diligencias indican que “Tratándose de créditos documentados en efectos cambiarios o cheques en los que conste expresamente la cláusula no a la orden, se entenderán pendientes de pago siempre que la comunicación a esa mercantil de la cesión a terceros por parte de XXXXX (el deudor) del crédito a ellos incorporado sea posterior a la fecha y hora de recepción de la presente diligencia de embargo”.

Otras posiciones sitúan la causa de la ineficacia de las actuaciones administrativas en la falta de medios -legales, humanos, técnicos- de que dispone la Administración para enfrentarse a un problema que cada vez más cobra mayor intensidad y se planifica con instrumentos mas sofisticados.

En relación con esta opinión nos interesa advertir que la defensa del crédito tributario en esta fase de recaudación, la fase de los embargos, ha de ser examinada en la vertiente de un ordenamiento que debe conjugar el deber constitucional de contribuir con otros valores constitucionales no menos dignos de tutela. Nos referimos, claro es, a las garantías y derechos que deben asistir al contribuyente. A nuestro juicio, el hecho de que el contribuyente no haya pagado la deuda tributaria en el periodo voluntario no lo convierte en un sujeto que ha de ver disminuidos o reducidos sus derechos frente a la Administración, quien, en su condición de perjudicada, debe verse compensada con un mayor fortalecimiento de sus potestades. Este sería un enfoque inadecuado, pues la forma en que debe abordarse la situación no es otra que la vuelta al punto de partida: frente al deudor que no ha cumplido con su obligación, la ley ya ha reaccionado incrementado la cuantía de su deuda, atribuyendo a la administración un bien trabado cúmulo de facultades que son ejercitables también frente a terceros, y disponiendo de otras vías de tutela judicial que cierran ya una posición bien reforzada que no requiere ni del intérprete ni del aplicador que acudan a sus respectivas imaginaciones para establecer mecanismos inexistentes en las leyes y de dudosa naturaleza.

Con ello no olvidamos que, como ha señalado el Tribunal Constitucional en su sentencia 78/1996, de 20 de mayo, el privilegio de autotutela reconocido a la Administración engarza con el principio de eficacia reconocido en el art. 103 de la Constitución (STC 22/1984), de forma que la ejecutividad de los actos administrativos no vulnera forzosamente la tutela judicial efectiva, si bien este derecho fundamental exige que los jueces puedan fiscalizar las actuaciones de la Administración y que su intervención no impida que la resolución final de cualquier conflicto sea plenamente eficaz.

Se trata, por tanto, de conjugar ambas exigencias, pues estamos en un terreno en el que las actuaciones administrativas que se exceden de sus límites, pueden, además de ser objeto de un reproche de ilegalidad, dar lugar a que se le exija la responsabilidad patrimonial que conforme a Derecho pueda corresponder.

Es el caso de la sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de diciembre de 2014 en el cual, unas actuaciones tendentes al cobro de unas liquidaciones y sanciones habían provocado la situación de insolvencia y la declaración

de concurso voluntario de la contribuyente, por lo que, una vez anulados esos acuerdo de liquidación y sanción, la Administración debía responder por las consecuencias irreparables que ocasionó al interesado el procedimiento concursal, procedimiento que no se hubiera solicitado si no se hubieran dictado y ejecutado los acuerdos de liquidación.

La sentencia se ampara en el artículo 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJyPAC, que proclama el derecho de los particulares a ser indemnizados por las Administraciones Públicas por toda lesión sufrida en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión fuera consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, sin que para ello sea óbice el artículo 142.4 de la misma Ley en el que se dispone que “la anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone derecho a la indemnización”

La sentencia, tras razonar que “para que exista lesión en sentido propio no es suficiente con que exista un perjuicio material, sino que se requiere que ese perjuicio patrimonial sea antijurídico, y el perjuicio es antijurídico y se convierte en lesión resarcible siempre y cuando la persona que lo sufre no tiene el deber jurídico de soportarlo” y que, en el caso había existido “una relación de causalidad entre la declaración de insolvencia y la actuación de la Administración” dice:

“... en principio los embargos practicados no son elevados (unos 319.000 euros) ahora bien, si que aprecia esta Sala una relación de causalidad entre esos embargos y la declaración de concurso, ya que la Administración una vez iniciado el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria, inició una batería de actuaciones consistentes en diligencias de embargo de depósitos y cuentas bancarias de créditos, compensaciones de oficio de devoluciones tributarias y embargo de bienes y precisamente la declaración de concurso, pretendía evitar se dictaran nuevas diligencias de embargo para el pago de la deuda tributaria derivada de las liquidaciones referidas al IVA 97-99.....

Por otra parte el hecho de que se dictaran diligencias de embargos de cuentas bancarias, de créditos en las que se hiciera constar el importe total reclamado que ascendía a más de 3 millones de euros, supuso la pérdida de prestigio empresarial de la sociedad recurrente que incidió en la posibilidad de obtener nuevos créditos o relaciones comerciales.”

Señalado lo anterior a modo de recordatorio, examinaremos los dos asuntos que habíamos enunciado al principio de estas líneas.

3. El orden de embargo: la intervención del deudor

3.1. Las previsiones legales sobre el orden de embargo

La Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su artículo 169 la práctica del embargo de bienes y derechos. A este efecto, dispone:

2. *Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado.*

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.

b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

c) Sueldos, salarios y pensiones.

....

4. ... A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros"

Este precepto incorpora al texto de la Ley una importante novedad respecto al régimen anterior que supone dotar de mayor flexibilidad a la actuación administrativa recaudatoria. Nos referimos a la incorporación de una norma similar a la prevista en el artículo 592.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en el que se establece: "Si acreedor y deudor no hubieren pactado otra cosa, dentro o fuera de la ejecución, el tribunal embargará los bienes del ejecutado procurando tener en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el ejecutado".

Con este mandato se permite que el obligado pueda acordar con la Administración la ejecución de bienes al margen del orden de embargo establecido en la propia Ley, siempre que los bienes y derechos ofrecidos garanticen el cobro de la deuda con la misma eficacia que aquéllos que deban ser trabados de forma preferente y sin que su ejecución pueda causar daños a terceros. En lo demás, la norma mantiene disposiciones semejantes a las establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil y en el artículo 112 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación (hoy derogado).

Esta "posibilidad de alterar el orden de embargo a solicitud del obligado", se entiende por parte de algunos autores "sometida a la libre apreciación, en cuanto a su conveniencia, por parte de la Administración (si bien aquí debe traerse a colación, nuevamente, el principio de proporcionalidad)" (Montero Domínguez, Antonio, en sus comentarios contenidos en "El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado", edición nº 1, Editorial LA LEY, Madrid, Enero 2006).

A nuestro juicio, y sin entrar ahora en discutir el sentido y naturaleza del marco en el que ha de moverse la Administración -¿cuál es su "libre apreciación"?- lo que nos interesa subrayar ahora es simplemente que, como ha defendido Sabina de Miguel Arias (La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria) ni en la Ley General Tributaria ni en el Reglamento General de Recaudación se contiene disposición alguna que fije el cómo y el cuándo puede el contribuyente ejercitar el derecho, facultad o garantía que establece la Ley. Ello incluso aceptando que se trata de un beneficio, de carácter renunciante incluso tácitamente, por el contribuyente.

Ciertamente que la vía de apremio no es un proceso de ejecución -con dos partes y una autoridad como el proceso común- donde la disposición de la LEC tiene mejor cabida, pero el mandato de la LGT no parece una disposición desprovista de sentido y fundamento.

3.2. La presencia del deudor en la fijación del orden de bienes a embargar

El ejercicio de la facultad de que nos estamos ocupando requiere que podamos determinar un momento, procedimentalmente adecuado, en el cual el contribuyente pueda manifestar a la Administración su solicitud, con mención de los bienes que ofrece para su embargo, y ésta pueda tomar una decisión al respecto. Sea cual sea la denominación que queramos dar a ese momento, se trata de un trámite semejante al de audiencia que debería tener lugar en un tiempo anterior a aquel en el que el órgano de recaudación hubiese ya efectuado el embargo de bienes siguiendo el orden fijado en la Ley. Entendemos que el momento debe ser anterior, de modo preferente, porque las razones que pueden mover al contribuyente a alterar el orden legal podrían decaer si ya se hubiese ordenado la traba de bienes distintos.

Este trámite, además de estar previsto legalmente (aunque imprecisamente) parece conveniente en muchos casos en los que el inicio de las actuaciones ejecutivas no puede ser previsto por el contribuyente, pues en este caso, siempre podría presentar la solicitud que ha previsto la LGT (casos en los que el deudor, por ejemplo, no tuviese a su disposición la posibilidad de instar un aplazamiento o fraccionamiento en periodo ejecutivo).

Pues bien, hemos de señalar que en la mayoría de los ordenamientos, el embargo se efectúa sin dar audiencia previa al deudor, aunque siempre se haya previsto la necesidad de notificarle este acto, pero tal comunicación se suele situar una vez realizada la traba, ya que se considera que debe prevalecer el efecto sorpresa frente a otras consideraciones, lo que tampoco vulneraría la tutela judicial por cuanto el juez fiscalizará después la legalidad de lo actuado. Se resuelve así esta cuestión con los mismos criterios que cuando se aborda el régimen de las medidas cautelares o de los embargos preventivos.

En efecto, en la anterior LEC, de 1981, estas actuaciones se desarrollaban sin oír al deudor a quien se otorgaba posteriormente un plazo para formular su oposición a la medida, habiéndose aceptado su constitucionalidad en las SSTC 14/1992, de 10 de febrero y 218/1994, de 18 de julio. Ahora bien, en la vigente LEC la ausencia de un trámite de audiencia ya no está contemplada en la forma antes descrita pues se ha previsto su adopción tras la comparecencia de ambas partes ante el tribunal, si bien, se establece una excepción a lo anterior cuando la audiencia previa pudiera comprometer el buen fin de la medida cautelar provocando el peligro de una insolvencia futura.

Algo semejante está previsto en el ámbito tributario, en el artículo 81 (Medidas cautelares) de la LGT en el que se dispone que la medida cautelar *"deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación"*, y se prevé su levantamiento en el plazo de seis meses salvo:

"c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente."

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. ..."

Ahora bien, según se interpretan estas disposiciones por la Administración se pueden adoptar medidas cautelares, como el embargo preventivo, sin que en su adopción haya habido trámite previo de audiencia y propuesta de resolución, y sin que esta actuación pueda merecer reparo alguno "pues la audiencia previa del afectado podría

perjudicar en muchos casos la efectividad de la medida cautelar, pudiendo llegar a menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva" (expresión esta que, veremos enseguida toma la Administración del Tribunal Constitucional en un asunto de índole civil). Este es el contenido de la Resolución del TEAC, de 29 de mayo de 2014 (Vocalía 11ª R.G. 6752/2012) en la que se explica el contenido del artículo 81.1 de la LGT diciendo que "es éste el momento en el que el interesado tendrá noticia de la medida adoptada y podrá impugnarla, dado que en su adopción no ha habido trámite previo alguno de audiencia y propuesta de resolución, precisamente por su naturaleza de medida provisional de garantía de la deuda tributaria".

Y la llamada naturaleza de estas medidas que justifica la falta de audiencia previa, derecho del contribuyente según la propia Ley, la razona el TEAC con cita de la STC de 10 de febrero de 1992, cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 1.219/1988 y otras, en la se declaraba:

"Como ya se ha dicho, el embargo preventivo es decretado inaudita parte debitoris, pero ello no puede merecer reparo de inconstitucionalidad, pues en sí misma considerada la orden de embargo no es más que una medida cautelar, cuya emisión no requiere una plena certeza del derecho provisionalmente protegido, ni es forzoso tampoco que se oiga con antelación a quien la sufre (ATC 186/1983). Es más, la audiencia previa del afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar, y siempre la retrasaría en detrimento de su eficacia, lo cual podría llegar a menoscabar el derecho a tutela judicial efectiva, reconocido en el art. 24 de la Constitución, pues la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso." (fundamento jurídico 7°).

Asimismo, se refiere el TEAC, ya en materia tributaria, a "La Dirección General de Registros y del Notariado, en resolución de 1 de octubre de 2005 (Boletín Oficial del Estado de 17 de noviembre de 2005) se pronuncia precisamente sobre esta cuestión al declarar...<4. En cuanto a la notificación al deudor, la no necesidad de la misma deriva de las siguientes consideraciones: a) la necesidad de evitar que la Administración vea frustrada su legítima expectativa de obtener el pago de las deudas tributarias...; y e) la específica previsión en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, de la adopción de medidas cautelares sin previa audiencia del afectado (cfr. artículo 733 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), así como la equiparación legal entre los mandamientos judiciales de embargo y los expedidos por el órgano competente para el procedimiento de apremio administrativo (cfr. artículo 134 de la Ley General Tributaria)...>".

Ahora bien, aceptada solución en el conflicto de intereses que están en presencia, sin embargo hemos de destacar que, aplicada de forma general, puede conducir a dos efectos indeseables: de una parte, a la la posibilidad de causar daños a los contribuyentes (ya hemos citado una sentencia ordenando la responsabilidad patrimonial de la Administración en algún caso) y también a la posibilidad de impedir incluso el propio pago de la deuda (cierre de la empresa, etc.)

Cabría por tanto plantear una conciliación de estos intereses de forma que la Administración, antes de emitir una orden de embargo, pudiera o debiera medir la capacidad del deudor para realizar actuaciones en fraude del crédito tributario, así como su grado de aparente solvencia a la luz de la información de que dispone (fumus boni iuris y periculum in mora), decidiendo entonces el ofrecimiento de un trámite para alterar el orden legal del embargo, y, en los casos en los que lo aconsejable fuese la práctica de un embargo preventivo sin audiencia previa, siempre, antes de su transformación en una medida definitiva, diese al contribuyente la posibilidad de alterar el orden de bienes a embargar con garantía de que los bienes ofrecidos fuesen suficientes, etc.

En definitiva, lo que parece mejorable es la práctica de trasplantar al ámbito de los embargos definitivos las previsiones referidas a las medidas cautelares, en cuanto a su adopción sin audiencia del deudor, pues se acaba dejando sin eficacia –sin efecto– una facultad legalmente ordenada.

4. La orden de embargo: su incumplimiento parcial

En el examen de este segundo tema nos vamos a limitar, según dijimos, al supuesto de embargos de créditos, tomando como ejemplo el embargo de un crédito cualquiera y dejando a un lado los especiales problemas que se suscitan con determinados tipos de créditos (salarios y pensiones, depósitos o saldos en cuentas bancarias, etc.), si bien ya advertimos que las cuestiones que vamos a abordar también aparecen cuando el embargo se dirige sobre una expectativa de crédito pues, se trata de un derecho de crédito en formación que es susceptible de embargo. Así lo entiende, por ejemplo, el Comité para la Unificación de Criterios del Servicio Jurídico de la AEAT (Resolución de febrero de 1998) en el que declara: *“Es dable en nuestro ordenamiento, el embargo de expectativas de derechos, a tenor de lo dispuesto en los artículos 1.447 LEC y 131.2 LGT, de los que se infiere, lógicamente y finalísticamente, que son embargables los derechos presentes (existentes en el momento de la traba) de contenido patrimonial en su sentido más amplio; esto es, cualquier situación jurídica subjetiva de carácter activo que entrañe un poder jurídico patrimonial para su titular y, por ende, las denominadas expectativas de derecho que, por definición, suponen un derecho subjetivo en formación caracterizado por su incertidumbre, pero protegido por el ordenamiento jurídico, susceptible de enajenación patrimonial y, por tanto, de embargo y posterior venta forzosa a un tercero adjudicatario”*.

Advertido lo anterior, la situación que nos va a ocupar es la de aquéllos casos en los que, al embargar un crédito del contribuyente (salario, crédito comercial, etc.), y habiéndose producido y notificado la traba del mismo (es decir, dictada la orden de embargo que impone al tercero el deber de retener su pago y de ingresarlo en el Tesoro), este tercero incumple dicha orden parcialmente, pues deja de satisfacer su deuda al contribuyente pero sin hacer el ingreso en las cajas públicas.

El problema surge porque, en tales casos, la Administración suele continuar desplegando sus potestades ejecutivas en relación con otros sujetos y bienes embargables, incluso respecto del propio contribuyente, pues entiende que el crédito tributario no ha sido satisfecho y que, en consecuencia, el contribuyente no ha perdido su condición de deudor. Debiendo añadirse a ello que, de facto, la Administración, al seguir desarrollando sus facultades ejecutivas (nuevos embargos y trabas, etc.) ignora que la retención que ha ordenado ha sido practicada, lo que puede dar lugar a que el contribuyente sufra varias veces un sacrificio patrimonial que puede ser, en conjunto, superior al importe del crédito tributario impagado.

4.1. Las previsiones legales sobre la orden de embargo

La vigente LGT, dispone en su artículo 170 (Diligencia de embargo y anotación preventiva):

1. *Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.*

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así

como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

Como se ha comentado, esta disposición (y la del artículo 76 del RGR) introduce, en lo que afecta a la notificación del embargo, una ampliación respecto de lo ordenado en la norma que es su antecedente inmediato, en la que solo se contemplaba la necesidad de que la notificación del embargo se efectuase al interesado y a su cónyuge si se trataba de bienes que formaban parte de la sociedad de gananciales.

Por otra parte, la disposición legal transcrita, cuando se trata de embargos de créditos, se desarrolla en el artículo 81 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio que aprueba el Reglamento General de Recaudación, en el que se ordena:

Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

- a) Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.*
- b) Si se trata de créditos garantizados, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.*

Aunque son varias las disposiciones que podríamos citar relacionadas con esta materia, nos basta con las anteriores para dejar constancia de los mandatos esenciales que inciden en el tema, y con señalar que, en el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación, antecedente del actualmente vigente, contenía normas muy semejantes a las que acabamos de transcribir.

Así, en cuanto al embargo de créditos y derechos, el artículo 112, disponía:

- 1. Cuando se trate de otros créditos y derechos distintos de los del artículo anterior, se procederá como sigue:*
 - a) Si se trata de créditos y derechos sin garantía, se notificará el embargo al deudor y a la persona o Entidad deudora del apremiado, apercibiéndole de que, a partir de la fecha de la notificación, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al deudor. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, deberá aquella ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho consiste en pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro su importe hasta el límite de la cantidad adeudada.*

- b) *Si se trata de créditos garantizados, se notificará también el embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se ejecutará la garantía, según la naturaleza...*

Y, en lo que respecta al incumplimiento de las órdenes de embargo, el artículo 116, disponía:

1. *Con carácter general, el incumplimiento en sus propios términos de las órdenes de embargo por el deudor y por cualquier otra persona física o jurídica obligada a colaborar en el embargo así como la obstrucción o inhibición en la práctica de dichas órdenes, dará lugar a la incoación de expediente sancionador, sin perjuicio de las acciones penales que procedan.*
2. *Cuando el incumplimiento u obstrucción sea realizado por depositarios de bienes embargables será aplicable el apartado 1. No obstante, si se produce levantamiento de los bienes, con colaboración o consentimiento del depositario que tenga conocimiento previo del embargo, se incoará expediente de declaración de responsabilidad solidaria, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 18 de este Reglamento.*
3. *Los órganos y agentes de recaudación están facultados por las leyes para llevar a cabo las actuaciones materiales necesarias para la aprehensión de los bienes objeto de embargo, incluso en los casos de negativa, obstrucción, inhibición o ausencia reiterada del deudor o depositario de los bienes. Cuando para ello sea necesario el auxilio de las autoridades gubernativas les será solicitado y éstas deberán prestarlo.*

Con estos materiales normativos podemos ya examinar el problema que habíamos enunciado al inicio de este apartado.

4.2. La retención del crédito frente al contribuyente sin ingreso de su importe en el tesoro

4.2.1. La desdibujada naturaleza de la retención ordenada al deudor del contribuyente

Del examen de los artículos comentados, y de otras disposiciones legales vigentes en nuestro ordenamiento, así como de los pronunciamientos de nuestros tribunales, no es posible concluir claramente cómo se debe calificar la posición de quien, siendo deudor del contribuyente, ha sido notificado de la orden de embargo emitida por la Administración recaudadora, clarificación necesaria para dilucidar a su vez, la naturaleza de sus relaciones con el contribuyente y la propia Administración.

Así, podemos empezar descartando que se trate de un obligado tributario, ya que el resto de disposiciones por las que, veremos, se rige, determinarían un estatuto jurídico inaceptable por lo restrictivo de sus derechos frente a la Administración. Por poner un ejemplo, se nos dice en la Consulta V nº V1572/2014 (DGT: 13-06-2014), frente a un sujeto que había recibido orden de embargo de los créditos que tenía con terceros y que estimaba no ajustados a las leyes, que:

"Las diligencias de embargo deben ejecutarse en sus estrictos términos, de lo que deriva que no corresponde al pagador entrar a valorar si el acto administrativo o la actuación tributaria que determina la deuda o la diligencia recibida incurren en errores materiales o si se ajustan o no a Derecho.

Es el deudor tributario el que está facultado para oponerse a las diligencias de embargo interponiendo en tiempo y forma el correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa, pudiendo alegar contra dichas diligencias únicamente los motivos de oposición tasados en el art. 170.3 Ley 58/2003"

También en relación con su posición para accionar frente a la Administración, alegando vicios o defectos que afecten al embargo, encontramos la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 29 de octubre de 2010 (rec. 876/2007. Ponente: Rodríguez Moral, Javier) en la que se nos dice:

"...todo da a entender que la recurrente pretende poner de manifiesto que la cuantía del crédito embargable no es la que el órgano de recaudación supone, sino que su importe es inferior al de señalado en la diligencia. Si no hemos entendido mal, como prueba del menor importe de la cantidad embargable, se pretende traer a colación la existencia de una suerte de situación de cuenta corriente entre la actora y Frutas San Miguel, caracterizada por una serie de flujos de cobros y pagos, y por tanto, de créditos y deudas recíprocas de ambos interesados sujetas a una compensación automática, que arrojarían como resultado que la terminación de algún ejercicio ésta última se constituyese en deudora de quien recurre.

Si la recurrente ha querido considerar embargable el saldo resultante de la compensación automática de deudas, consideramos, al menos en principio, que esta alegación tiene el inconveniente de que semejante mecanismo de extinción recíproca de deudas no es en principio oponible a la Administración, por impedirlo el artículo 1196.5 del Código Civil, conforme al cual para que las deudas recíprocas sean extinguidas en la cantidad concurrente es preciso que sobre ninguna de ellas haya retención o contienda promovida por tercero y oportunamente notificada al deudor , por lo que no le es posible a este Tribunal aceptar aquí, sin más, y de forma automática la eficacia de este mecanismo extintivo de obligaciones para acceder a reducir el embargo a la cifra equivalente al supuesto saldo.

Y de entender que por ello resultaba perjudicada, lo procedente habría sido que la parte actora hubiese hecho valer su derecho a ser reintegrada de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio mediante la oportuna reclamación.."

Por otra parte, también se descarta que el embargante –la Administración- se sitúe en la condición de parte en la relación jurídico-privada origen del crédito, en cuyo caso entenderíamos que se habría de producir una novación subjetiva, solución que posiblemente nos conduciría a mayores problemas que los que tratamos de resolver. Es decir, la orden de embargo no supone que el crédito que ostenta el tercero frente al contribuyente cambie de titular.

Finalmente, y siguiendo la literalidad de las normas que más arriba hemos reproducido, resaltaremos que, notificado de la orden de embargo y apercibido de sus obligaciones de retener e ingresar, si hiciere algún pago al contribuyente, *"no tendrá carácter liberatorio"* pues el crédito queda afectado a la deuda que ha motivado el embargo. Es decir, como se desprende de lo ordenado en el ámbito civil, en el supuesto de que la persona pagadora abone al ejecutado su salario haciendo caso omiso de la retención acordada por el Secretario judicial, se ha de aplicar el art. 1165 del CC según el cual «no será válido el pago hecho al acreedor por el deudor después de habérsele ordenado judicialmente la retención de la deuda», por lo que si ha realizado un acto inválido, no se libera de su obligación, pudiendo el Juzgado reclamarle la parte correspondiente de los sueldos pagados al deudor para que los ingrese, si bien, ello sin perjuicio del derecho de repetición de dicho pagador contra el ejecutado a fin de no ocasionar un enriquecimiento injusto. Solución esta que matizamos interpretando la norma en el sentido de que,

la expresión legal que priva a ese pago de efecto liberatorio, lo que significa es que el deudor del contribuyente que, notificado del embargo del crédito hubiese hecho el pago, no podrá alegar frente a la Administración la extinción del crédito.

Podemos añadir a lo anterior, como ejemplo del perfil difuso de estas figuras que la retención del crédito ordenada por la Administración parece que, a determinados efectos jurídicos, carece de relevancia, siendo lo único importante el momento en el que el retenedor del contribuyente hubiese realizado el ingreso en el Tesoro. Nos referimos a los casos en los que, el contribuyente, cuyo crédito –salario, en el caso- fue embargado e ingresado en el Tesoro, siendo después anulada la actuación administrativa, había solicitado la devolución de ingresos indebidos con abono de los intereses de demora correspondientes, pues en este caso la respuesta que recibe de la Administración es, respecto del tiempo sobre el que se calculan los intereses, que el día inicial no es el día en el que su pagador solía ingresarle la nómina que resultó embargada, sino la fecha en que se realizó el ingreso en el tesoro que luego se ha declarado indebido. Es decir, se ignora el momento en el cual el contribuyente ya ha soportado el sacrificio económico (la retención del crédito que le era debido) y se atiende exclusivamente al momento en que el que la Administración percibe el ingreso.

4.2.2. Otras reacciones del ordenamiento tributario frente a los incumplimientos

Si de lo expuesto anteriormente no se deduce una clara naturaleza jurídica sobre la posición de quien es el deudor del crédito embargado, en cambio sí que están establecidas en las normas las previsiones sobre la reacción que puede desplegar la Administración tributaria frente al incumplimiento de la orden de embargo, aunque con los matices que vamos a señalar.

Así, como sostienen algunos autores, cabe entender que, en aplicación del artículo 203 de la LGT, el sujeto que desatiende la orden de embargo de un crédito ha cometido la infracción tributaria allí prevista, pues dicho precepto señala:

Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, ...*
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.*

A nuestro juicio, en cambio, cabe oponer serias dudas sobre la subsunción en este tipo infractor de la conducta desarrollada por el deudor que ha incumplido la orden de embargo del crédito, pues, creemos, la norma transcrita está posiblemente pensada para conductas distintas, relacionadas con otras clases de requerimientos (información, justificantes, etc.).

Pero si en relación con esta infracción podemos manifestar algunas dudas, en cambio es muy clara la reacción prevista en la LGT en cuanto a la posibilidad de derivación de responsabilidad a estos sujetos.

Si nos fijamos en este supuesto de responsabilidad, recordaremos que nació bajo la vigencia de la LGT de 1963, en cuyo artículo 131 de dispuso:

Artículo 131..... Las personas o Entidades depositarias de bienes embargables que, con conocimiento previo del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, serán responsables solidarios de la deuda hasta el límite del importe levantado...

Y, perfeccionando la anterior previsión, la nueva LGT, ha venido a ordenar:

Artículo 42. Responsables solidarios.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
 - b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
 - c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía..."

Ahora bien, la claridad termina aquí, pues es sabido que esta clase de responsabilidad, de acuerdo con su naturaleza peculiar, va a tener en la LGT varias especialidades en cuanto a su régimen. Así, por anotar un primer ejemplo, respecto del cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir la obligación de pago a estos responsables solidarios, el artículo 67.2 dispone, a diferencia de lo que es norma general, que "cuando la responsabilidad derive de los supuestos de levantamiento o incumplimiento de las órdenes de embargo a que se refiere el artículo 42.2 LGT, desde que ocurran los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad".

Y, al margen de estas especialidades previstas expresamente en la Ley, también encontraremos en la interpretación de estos supuestos de responsabilidad, una clara influencia de los criterios que inspiran el Código Penal en el delito de alzamiento de bienes. Así, es buen ejemplo la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2014 (Vocalía 11ª. R.G. 4910/2012), cuando dice:

“En el art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT), se regula un tipo de responsabilidad con naturaleza y características propias que le diferencian del resto de los supuestos de responsabilidad previstos en dicha Ley 58/2003 (LGT) pues, en este caso, la responsabilidad que se exige no deriva propiamente de la existencia de una deuda de un obligado al pago, sino que tiene su origen específico en la concurrencia de determinadas conductas que impiden la ejecución sobre el patrimonio de un deudor y, por ello, su objeto inmediato es el de resarcir a la Administración tributaria del perjuicio económico que dichas conductas le hayan podido causar.

...Este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria...”

Y, puesto que mencionamos el Código penal, al que ya hemos hecho referencia más arriba en relación con el alzamiento de bienes, hemos de advertir ahora que, dada la redacción del artículo 257, que castigan a quien “se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores”, se trata de un delito en el que difícilmente encaja la conducta que nos ocupa consistente en el incumplimiento de las ordenes de embargo de créditos, pues no se trata de “sus bienes” ni en perjuicio de “sus acreedores”, al menos en una interpretación estricta, pues se trata de un *delito especial propio*. Es decir, que únicamente se considera autor en sentido estricto al deudor principal o subsidiario -como el fiador o el avalista- (en el ámbito tributario, cualquiera de los *obligados al pago* regulados en la LGT) que efectúe la conducta típica del alzamiento, sin perjuicio de que quepan también otras formas de *participación* en la comisión del referido delito, como la cooperación necesaria o la complicidad, reputándose *partícipes* del delito quienes no sean obligados al pago de un crédito público pero participen en las actuaciones constitutivas de alzamiento de bienes, siempre que su actuación no se produjera de buena fe, pues estamos ante un delito doloso que no puede ser cometido por imprudencia.

Volviendo a los casos en los que el incumplidor de la orden de embargo sea declarado responsable solidario, nos encontramos con que, de seguirse las actuaciones administrativas respecto de este sujeto habría pasado de ser un “tercero” a ser un obligado, con atribución de legitimación para oponerse a algunas actuaciones administrativas, aunque tampoco en la misma forma que dentro del régimen general de la responsabilidad, pues, si en la normalidad de los casos cabe que el responsable entable recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad atacando tanto el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad como las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, cuando estamos en presencia del supuesto de responsabilidad que ahora nos ocupa, no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino tan solo el alcance global de la responsabilidad”. Curiosa limitación que podría provocar situaciones curiosas si el obligado principal u otros responsables obtuviesen la anulación de la liquidación origen del embargo, pues habría que dilucidar si en esta circunstancia sería de aplicación el mandato de la LGT, artículo 174.5, cuando dispone que la resoluciones anulatorias en estos recursos no permiten la revisión de “las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios”. Decimos curioso porque está claro que la liquidación no ha podido ser impugnada en el caso que nos ocupa.

Las especialidades no terminan aquí, pues es sabido que, en virtud del artículo 42.2 de la LGT, el alcance de la responsabilidad si bien se extiende a la deuda, sanciones, recargo e interés de demora del período ejecutivo, por otra parte queda limitado al “importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria”. Además, en cuanto a la derivación de las sanciones, se aplican normas

específicas que se contienen en los artículos 41, 188. 3, y 212.3 de la LGT. A nuestro juicio, no siempre lo que se dispone en estos preceptos se armoniza con la naturaleza jurídica de la sanción, pues la ley ha abordado esta cuestión pensando exclusivamente en la perspectiva de la peculiaridad de los supuestos de responsabilidad que aparecen en la fase de ejecución del tributo.

Nos queda por añadir que, si nos hemos ocupado de la posición de quien recibe la orden de embargo de un crédito del que sea acreedor el contribuyente, ha sido para recordar que la figura de este “tercero”, no tiene un perfil claro en nuestro ordenamiento, y que, en caso de incumplimiento, las normas a las que se someterá no siempre están claras o bien ofrecen dudas sobre su adecuación a los principios jurídicos que debieran respetar. Todo ello puede redundar en perjuicio del contribuyente que, si bien no ha cumplido con sus obligaciones, no debe sujetarse a algunas de las incertidumbres y sacrificios económicos que pueden aparecer, pues iríamos más allá de las previsiones que se han fijado en las leyes para los casos en los que las deudas tributarias se encuentran en la vía de apremio, previsiones a las que nos hemos referido sucintamente más arriba.

4.2.3. Una reflexión sobre la situación del contribuyente en el caso de embargo de créditos

Para concluir con esta exposición hemos de volver al examen de un tema que venimos señalando en varias ocasiones por ser el centro del tema que nos ocupa, y que podemos resumir diciendo que es la situación del contribuyente en la que, habiendo sido embargado un crédito del que era titular, su deudor incumple la orden de embargo en la medida en que practica la retención del pago que se le exige, pero no realiza el ingreso de su importe en las cajas públicas. Hemos dicho también que, el problema surge porque la Administración, desconocedora o no de esta situación, suele continuar desplegando sus potestades ejecutivas en relación con otros sujetos y bienes embargables, de forma que puede dar lugar a que el contribuyente sufra varias veces un sacrificio patrimonial que puede ser, en conjunto, superior al importe del crédito tributario impagado.

A nuestro juicio, esta situación debería evitarse y creemos que es posible hacerlo si se entiende que, una vez practicada la retención del crédito del contribuyente por parte del sujeto que ha sido notificado de la orden de embargo, esta retención debería considerarse con efectos liberatorios para el contribuyente.

Esta propuesta entendemos que se armoniza con varios de los aspectos que hemos expuesto anteriormente atinentes tanto al contribuyente como al sujeto que ha recibido, e incumplido parcialmente, la orden de embargo. En concreto, a nuestro juicio, la actuación del retenedor es legítima –lo ilícito es su falta de ingreso de la suma retenida– porque existe una orden dada por la Administración que le impone esa conducta y con advertencia de las graves consecuencias que se derivan de su incumplimiento. Es más, sin esa orden de embargo del crédito, la conducta del sujeto que no paga su deuda al contribuyente sería ilícita –piénsese en el empresario que no pagase el salario al trabajador–, ilicitud en la que no incurre porque se encuentra sometido a la acción ejecutiva de la Administración. Es decir, podríamos considerar que este sujeto actúa frente al contribuyente como *longa manus* de la Administración, pues aquél no puede oponerse directamente frente a quien le practica la retención, sino que ha de reclamar ante la Administración. De igual modo, el receptor de la orden de embargo nada puede reclamar ante la Administración, según hemos visto.

Esta perspectiva de la posición del retenedor, se refuerza por el hecho de que, en caso de hacer el pago del crédito al contribuyente habiendo recibido la orden de embargo, este pago, dice la ley, carece de efectos liberatorios,

expresión que hemos entendido en el sentido de que no podrá alegar ante la Administración haber hecho el pago pues el crédito, desde que se comunica la orden de su embargo, está afecto a la satisfacción de la deuda tributaria.

Por otra parte, con esta perspectiva las deudas tributarias no quedan desprovistas de protección pues quien actúa reteniendo el crédito y sin ingresar en la Hacienda, debe ser objeto de la reacción prevista en las leyes que ya hemos advertido (desde la derivación de responsabilidad, hasta las sanciones penales que existen), sin que se pueda replicar que una posición como la que sostenemos pudiera dar paso a pactos o negocios en fraude de la Hacienda entre contribuyente y retenedor, pues ya hemos señalado que este no se libera frente a la Administración, si hace el pago, además de que puede incurrir en otros posibles delitos.

Finalmente, entendemos que la Administración, una vez emitida una orden de embargo, en este caso de un crédito, debe ser consecuente con su decisión y desplegar, frente a quien la haya incumplido, las previsiones que, por otra parte, se reiteran en los Planes de Control Tributario, sin que quepa desentenderse de las consecuencias de sus ordenes de embargo, ya que, como también hemos señalado, pueden generar la exigencia de su responsabilidad patrimonial, en los términos que también hemos expuesto en estas páginas. Además, esta parece ser la inspiración de la LGT cuando regula el orden de los bienes y derechos en que debe efectuarse el embargo, pues la dota de facultades flexibles en cuya virtud debe disponer lo que no sea ni más gravoso para el contribuyente, ni menos garante de los créditos tributarios.



La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales ¹

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Doctor en Derecho

Profesor de la Universidad Pompeu Fabra (UPF)

Miembro de la AEDAF

Resumen

La reforma fiscal recientemente aprobada ha modificado el art. 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introduciendo un nuevo supuesto de rendimiento de actividad económica: el obtenido por los socios profesionales que cumplan determinados requisitos.

De esta forma, se pretenden zanjar las dudas que planteaba la calificación en dicho impuesto de los rendimientos obtenidos por los servicios que los socios profesionales prestan a la sociedad en la que participan. Sin embargo, su regulación plantea una serie de cuestiones que el presente trabajo pretende analizar proponiendo, en cada caso, la interpretación que se considera más oportuna.

Especial reflexión merece la sujeción al IVA de tales servicios, cuestión que, a pesar de parecer pacífica, ha planteado importantes dudas a raíz, fundamentalmente, de los recientes *“working papers”* de la *“VALUE ADDED TAX COMMITTEE”* de la Comisión Europea; circunstancia que requiere analizar la jurisprudencia comunitaria con relación al requisito de *“independencia”* que ha de concurrir para que estemos en presencia de un empresario o profesional sujeto al IVA y con relación, también, al concepto de *“lazos de subordinación”* como frontera que delimita la sujeción o no al impuesto.

En definitiva, en el presente trabajo se analiza la nueva fiscalidad de los socios profesionales a partir de 2015.

Abstract

The recently approved tax reform has modified the art. 27 of the Law on Income Tax of Individuals which introduces a new supposed of yield of economic activity: the one obtained by professional partners who meet certain requirements.

Thus, it is intended to settle the doubts raised the rating on the tax of income realized by the services professional partners provide to society in which they participate. However, its regulation raises a number of questions that this paper seeks to analyze and proposes the interpretation considered the most appropriate in each case.

¹ Redacción cerrada el 26 de marzo de 2015

Special consideration deserves the subjection to VAT for such services, an issue which, although apparently peaceful, has raised serious doubts due mainly to the recent "working papers" from the "VALUE ADDED TAX COMMITTEE" of the European Commission; circumstance that requires analyzing the European jurisprudence with regard to the requirement of "independence" to meet the requirement of being a businessman or professional subjected to VAT and related, also, to the concept of "ties of subordination" as boundary delimiting the subjection or not to tax.

Finally, in this paper the new taxation of professional partners is analyzed from 2015.

Palabras clave

Socio profesional, RETA, lazos de subordinación, independencia, riesgo económico, ordenación por cuenta propia, medios de producción, ajenidad, dependencia, rendimiento de actividad económica, rendimiento del trabajo, sociedad de medios, sociedades profesionales, encuadramiento Seguridad Social, IAE, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Keywords

Professional partner, RETA, links of subordination, independence, economic risk, self management, means of production, alienation, dependency, economic activity income, labour income, means' entity, professional entity, Social Security framework, IAE, the Court of Justice of the European Communities.

Sumario

1. Introducción
2. Tipología de sociedades profesionales: sociedades profesionales y sociedades "de" o "entre" profesionales
3. Régimen de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios de los diferentes tipos de sociedades profesionales
4. El nuevo art. 27) de la Ley del IRPF: un nuevo supuesto de rendimientos de actividades económicas
 - 4.1. Delimitación normativa y análisis subjetivo de los requisitos
 - 4.2. Consecuencias jurídicas de su no consideración como rendimientos del trabajo
 - 4.3. Consecuencias jurídicas de la calificación como rendimiento de actividades económicas del nuevo supuesto incluido en el art. 27)
 - 4.3.1. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
 - 4.3.1.1. Retenciones
 - 4.3.1.2. Pago fraccionado
 - 4.3.1.3. Determinación del rendimiento neto y obligaciones registrales
 - 4.3.1.4. Obligación de expedir factura
 - 4.3.2. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
 - 4.3.2.1. Consideraciones generales
 - 4.3.2.2. La Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015
 - 4.3.2.2.1. Consideraciones generales
 - 4.3.2.2.2. Análisis crítico
 - 4.3.2.2.2.1. El concepto de rendimientos del trabajo y las notas de ajenidad y dependencia

4.3.2.2.2. La ordenación por cuenta propia *“con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*

4.3.2.3. Indicios de la existencia de ejercicio individual de la profesión y de falta de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA: una propuesta

4.3.2.4. A modo de conclusión

4.3.3. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

4.3.4. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

4.3.5. Otras consecuencias jurídicas

4.3.5.1. Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

4.3.5.2. Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas

5. Sociedades Civiles de Profesionales: breve referencia

6. Reflexión final

1. Introducción

La Ley 26/2014, -EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014-, modifica, entre otros, el art. 27) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), e introduce, a partir del 1 de enero de 2015, un nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas cuyo objetivo es poner fin a la inseguridad jurídica en torno a la calificación fiscal de las rentas obtenidas por los socios de sociedades profesionales en el ejercicio de su actividad.

En este sentido, hay que recordar que la polémica surge, fundamentalmente, a raíz de la conocida como Sentencia Mahou que, a pesar de ceñirse a la retribución de los administradores, tiene un efecto “tsunami” de grandes dimensiones hasta replantear la fiscalidad de las rentas obtenidas por los socios y administradores de sociedades, incluidas las profesionales.

Huelga decir que la cuestión fue adquiriendo mayor envergadura ya que no sólo se limitó a la calificación de tales rentas a los efectos del IRPF, sino que alcanzó también a la deducibilidad de la retribución de los administradores por sus funciones de Alto Directivo, a su sujeción al IVA, a la exención en el IP y a la reducción por empresa familiar en el ISD. Un verdadero despropósito.

Sin embargo, las siguientes líneas se van a limitar a un aspecto muy concreto del problema: la calificación fiscal en el IRPF de las rentas obtenidas por los socios de sociedades en el ejercicio de su actividad profesional, en particular, y como ya hemos apuntado, en la nueva redacción del art. 27) en vigor a partir del 1 de enero de 2015.

Para delimitar adecuadamente el ámbito del problema, conviene recordar la Nota 1/12, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, sobre *“consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”*. En dicha Nota, se señala que la calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales, la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción en sede del socio.

Respecto al primero, la AEAT recuerda la Consulta Vinculante de la DGT, V1492-08, en el sentido de que la condición de socio se considera como un *“indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad”*, aunque matiza, primero, que es perfectamente posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia alguna y, segundo, que la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad es una cuestión de hecho que hay que analizar en cada caso en concreto teniendo en cuenta todos los elementos de prueba.

Sin embargo, y en opinión de la AEAT, a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad, no se puede entender que concurren tales notas. En este caso, hay que entender pues que existe ordenación por cuenta propia.

En lo que se refiere al segundo de los requisitos, la existencia de medios de producción en sede del socio, la AEAT entiende que en el caso de servicios profesionales -abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, medicina, etc.-, hay que tener en cuenta que el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano.

En consecuencia, y desde la perspectiva fiscal, resulta esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad y la existencia o no de medios de producción en sede del socio. En ausencia de tales notas hay que entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del art. 27) de la LIRPF y que desarrollan, por tanto, una actividad económica. Por el contrario, cuando concurren las notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción, los rendimientos se calificarán como procedentes del trabajo.

Evidentemente, la existencia de tales notas y medios de producción es una cuestión de hecho, cuya valoración, como la AEAT recuerda, corresponde a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y puede ser acreditada por el contribuyente a través de los medios generales de prueba admitidos en Derecho.

Este es, en definitiva, el criterio de la AEAT respecto a la interpretación del art. 27) en su redacción vigente hasta 31/12/2014.

2. Tipología de sociedades profesionales: sociedades profesionales y sociedades “de” o “entre” profesionales

Precisado lo anterior, y dada la nueva redacción del citado artículo, conviene recordar ahora la diferente tipología de sociedades profesionales.

En este sentido, hay que distinguir entre sociedades de ejercicio colectivo, externas, o sociedades profesionales, y sociedades de ejercicio individual, o internas, también denominadas, y para diferenciarlas de las anteriores, sociedades “de” o “entre” profesionales.

Las primeras incluyen dos tipos concretos de sociedades: las sociedades profesionales, civiles o mercantiles, a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, de sociedades profesionales², y que denominamos sociedades profesionales “*estricto sensu*”, y las sociedades profesionales, civiles o mercantiles, excluidas de la misma, por no cumplir los requisitos de su art. 1), a excepción del ejercicio en común, y/o de sus arts. 3) y 4)³, entidades que denominamos sociedades profesionales en “*sentido amplio*”.

2 De acuerdo con lo dispuesto en el art. 1) de la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, son sociedades profesionales aquellas “*que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional*”, entendiéndose como tal “*aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional*”. Por su parte, “*se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente*”.

3 Esto es:

- a. Aquéllas en las que para ejercer la actividad profesional no se requiere titulación universitaria o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial.
- b. Aquéllas en las que para ejercer la actividad profesional no sea obligatoria la inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. No se puede olvidar al respecto el proceso liberalizador que con relación a la colegiación obligatoria se está llevando a cabo en Europa y España.
- c. Sociedades multidisciplinarias en las que una o varias de las actividades profesionales que la sociedad realice no tengan tal condición de acuerdo con la Ley 2/2007.
- d. Sociedades en las que la mayoría del capital social pertenece a socios no profesionales.

Las segundas, esto es, las que hemos denominado sociedades de ejercicio individual, o internas, son aquellas sociedades instrumentales para el ejercicio individual de la profesión, excluidas, por tanto, de la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, entre las que se incluyen las sociedades de medios, las sociedades de comunicación recíproca de resultados y las sociedades de intermediación, esto es, sociedades cuyo objeto no es el ejercicio en común de la actividad ⁴, sino el de proporcionar a sus socios los recursos y medios necesarios para el ejercicio individual de su profesión.

4 Como el propio Tribunal Supremo señala en su Sentencia de 18 de julio de 2012

Sentencia TS civil EDJ 2012/202306 18-07-2012 Rec 1198/2009-, *"el hecho de que la vigente Ley 2/2007, de 15 de marzo, haya tipificado las denominadas sociedades profesionales no constituye un obstáculo al reconocimiento legal de otras agrupaciones profesionales que, aun enmarcadas en el ámbito societario (y denominadas doctrinalmente «sociedades de profesionales» o «entre profesionales», tengan características propias y suficientemente diferenciadoras, de modo que resultan inaplicables determinados requisitos especiales que dicha Ley exige únicamente para la constitución de aquellas y no para éstas».*

No hay que olvidar tampoco la propia Exposición de Motivos de la Ley 2/2007 al indicar que *"quedan (...) fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios (...); las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación (...)"*.

Una primera y elemental forma de colaboración entre profesionales la constituyen las llamadas sociedades de medios. Bajo las mismas se engloban todas aquellas en las que los profesionales pretenden poner en común y compartir los medios materiales y/o personales necesarios para el ejercicio individual de la profesión. Son pues, sociedades de carácter exclusivamente instrumental que se constituyen para la regulación de un aspecto meramente patrimonial: la organización, gestión y regulación de la infraestructura compartida y necesaria para el desarrollo de la actividad profesional, cuyo ejercicio -eso sí- compete individualmente a cada uno de los profesionales miembros, y cuyos resultados les son imputables directamente a ellos y no a la sociedad. Ha de aclararse que la sociedad de medios no es un tipo societario determinado, y que esta denominación hace referencia a la finalidad perseguida con su constitución y no a la forma jurídica utilizada para lograr ésta. De modo que la finalidad perseguida puede articularse a través de la constitución de cualquier tipo social.

Por sociedades de comunicación recíproca de resultados se entienden aquellas cuyo objeto es el reparto de las ganancias y pérdidas provenientes del ejercicio individual de la profesión de sus miembros. Es decir, se ponen en común los resultados prósperos y adversos de la actividad de sus socios, permitiéndoles diversificar riesgos al reducirse la varianza de los ingresos individuales. Normalmente suelen constituirse como sociedades internas, toda vez que no es la sociedad sino los socios individualmente, quienes asumen la prestación de los servicios profesionales.

Cuando se habla de sociedades de intermediación, se hace referencia a sociedades que se inmiscuyen en la relación entre el profesional y el cliente como un agente mediador y coordinador en la prestación de estos servicios. Se hace alusión a sociedades que, sin tener por objeto el ejercicio de la profesión, se limitan a poner a disposición del cliente al profesional o profesionales cualificados para la prestación de los servicios demandados por aquél. En consecuencia la única responsabilidad de estas sociedades estribaría en la elección y organización de los profesionales llamados a prestar los servicios directamente. En realidad, en el ámbito de la prestación de servicios profesionales, cuando se habla de sociedades de intermediación suele hacerse referencia a la construcción societaria ideada por nuestra jurisprudencia registral, al objeto de ahorrar la sociedad profesional propiamente tal a las exigencias del ordenamiento societario y profesional. En efecto, como la sociedad profesional *"estricto sensu"* no se ha considerado jurídicamente viable hasta la Ley 2/2007, se inventó un subrogado que pudiera tener cabida en el sistema: las mal llamadas sociedades de intermediación profesional. El caso más extremo nos lo proporciona el enjuiciado en la RDGRN de 2/5/1986, donde se plantea la inscripción de una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto reflejado en sus estatutos consistía en *"prestar toda clase de servicios y asesoramientos a empresas o personas físicas, contables, fiscales, jurídicas, de administración, gestión y representación"*. La Dirección General admitió la inscripción de tal sociedad. Lo sorprendente, como decimos, es que argumentó su decisión afirmando que se trataba de una sociedad de intermediación y no de una sociedad profesional en sentido estricto, cuando resulta evidente que el objeto social descrito es el típico de una sociedad profesional. La solución resulta tanto más criticable por cuanto el centro directivo diferenció correctamente ambas figuras. Tampoco parece correcto afirmar, como hace la resolución criticada, que sea propio de las sociedades de mediación el hecho de que los servicios profesionales sean prestados, no por la sociedad sino por las personas físicas que reúnen las condiciones habilitantes para poder prestarlo porque, como tendremos ocasión de comprobar, y como no podía ser de otro modo, también en las sociedades profesionales en sentido estricto la prestación material de los servicios profesionales corresponde a los profesionales personas físicas. Nos encontramos en definitiva ante un caso de negación de la realidad para salvar una construcción jurídica inaceptable: en lugar de aceptar lisa y llanamente la legitimidad de las sociedades profesionales en sentido estricto bajo formas mercantiles, se califica a la sociedad como una sociedad de mediación. Tal calificación ha generado una práctica viciosa: los particulares que desean constituir una sociedad mercantil profesional suelen abstenerse de reflejar su verdadero propósito en la cláusula de objeto social que describen como actividad de mediación en el sector de los servicios profesionales, bajo la etiqueta de *"asesoría", "consulting"* o similar. Esto es, bajo la apariencia de una sociedad de mediación encubren lo que en puridad es una sociedad profesional. Este encubrimiento no es producto de una voluntad malévola o fraudulenta de los particulares sino la única alternativa razonablemente disponible que, ante el artificio constructivo ideado por la jurisprudencia registral, queda a los particulares para constituir una sociedad mercantil con objeto profesional. Vid., al respecto, CAMPINS VARGAS, Aurora. *"La sociedad profesional"*. 2000. CIVITAS EDICIONES. Págs. 36 y ss.

En definitiva, y como apunta CASTAÑER CODINA, *"la exclusión de la Ley 2/2007 de este tipo de sociedades, se justifica fácilmente dado que en unos casos no existe una sociedad externa dotada de personalidad jurídica (así, en la sociedad de comunicación de ganancias y, en ocasiones, en la sociedad de medios), en otros casos el objeto de la sociedad no es el ejercicio en común de la actividad profesional (ya que las sociedades de intermediación solamente tienen funciones*

La diferencia fundamental entre las primeras y las segundas, esto es, entre las sociedades de ejercicio colectivo, o externas, y las de ejercicio individual, o internas, es que, en las primeras, los actos propios de la actividad profesional se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social de una sociedad a la que se le atribuyen los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la misma como titular de la relación jurídica establecida con el cliente. Por el contrario, en las segundas, los actos propios de la actividad profesional se ejecutan directa e individualmente por el socio. Por su parte, en las sociedades de ejercicio colectivo, o externas, la actividad profesional del socio se desarrolla en el seno de la propia sociedad, o a través de la misma. Por el contrario, en las sociedades de ejercicio individual, o internas, es el profesional, persona física, quien desarrolla individualmente la actividad profesional y, por tanto, quien presta sus servicios a su sociedad instrumental.

Pues bien, mientras que en el primero de los casos se suscitaba la duda de si los rendimientos que el socio percibe de la sociedad son rendimientos del trabajo o de una actividad económica, en el segundo no se plantea ninguna duda: se trata de rendimientos procedentes de una actividad profesional. La reforma del art. 27) incide pues en el primero de los supuestos, en concreto, cuando el ejercicio de la actividad profesional se presta por una sociedad profesional de tipo mercantil. Y decimos de tipo mercantil ya que si se presta a través de una sociedad civil su régimen fiscal es el de atribución de rentas.

Además de distinguir entre sociedades externas e internas, hay que tener en cuenta un supuesto muy especial: las sociedades irregulares de mediación a las que el Tribunal Supremo se refiere en su Sentencia de 18 de julio de 2012⁵. En efecto; se trata de sociedades de mediación que encubren verdaderas sociedades profesionales y que se

mediadoras y coordinadoras), y en todos ellos la actividad profesional realizada no se imputa directamente a la sociedad sino a sus socios o asociados.”

Así mismo, prosigue, “el concepto de sociedad profesional y, en especial su carácter societario, permite excluir también del ámbito de aplicación de la LSP el ejercicio colectivo o en grupo de una actividad profesional mediante fórmulas no societarias. En particular, existe esa situación de ejercicio colectivo sin base societaria en las relaciones de colaboración o de cooperación entre profesionales”. Vid, al respecto, CASTAÑER CODINA, Joaquim. “Comentario de la Ley de Sociedades Profesionales”. Ed. CISS. Grupo Wolters Kluwer. Valencia. Junio 2007. Págs. 37 y 38.

- 5 El FUNDAMENTO DE DERECHO SEGUNDO de la Sentencia concreta el ámbito del recurso: si es o no inscribible la cláusula estatutaria de una sociedad de responsabilidad limitada según la cual ésta tendrá por objeto, entre otras, la gestión administrativa, y los servicios de asesoramiento contable, fiscal y jurídico.

El Registrador expresa en la calificación impugnada que, al tratarse de actividades que requieren título oficial y están sujetas a colegiación, son actividades propias de las sociedades profesionales sujetas a la Ley de 15 de marzo de 2007.

Por su parte, el FUNDAMENTO JURÍDICO OCTAVO recoge, valga la redundancia, los fundamentos básicos del Tribunal Supremo, a saber:

1. La calificación negativa del Registrador Mercantil no comporta aplicar la Ley de Sociedades Profesionales (en adelante, LSP) a las sociedades de intermediación, sino evitar que una sociedad plenamente encuadrable, por su objeto social, en el ámbito de dicha ley, quedara al margen de los requisitos exigidos por la misma.
2. La calificación registral se ajustó pues a los principios de la LSP de mayor relevancia, aunque inexplicablemente se prescindía de ellos en la resolución de la DGRN), cuales son el de “creación de certidumbre jurídica sobre las relaciones jurídico-societarias que tienen lugar en el ámbito profesional”, erigido en “uno de los propósitos fundamentales que persigue la nueva Ley”; el de establecer “un adecuado régimen de responsabilidad a favor de los usuarios de los servicios profesionales que se prestan en el marco de una organización colectiva”, que se resumen en concebir la LSP como “una norma de garantías: garantía de seguridad jurídica para las sociedades profesionales, a las que se facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente, y garantía para los clientes o usuarios de los servicios profesionales prestados de forma colectiva, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables”; el de “flexibilidad organizativa”, permitiendo a las sociedades profesionales acogerse a “cualquiera de los tipos sociales existentes en nuestro ordenamiento jurídico” pero salvaguardando, “en garantía de terceros”, el cumplimiento de “los requisitos establecidos en la nueva Ley”; el de “inscripción constitutiva en el Registro Mercantil en todos los casos, incluso cuando se trate de sociedades civiles, además de la instauración de un sistema registral que se confía a los Colegios Profesionales”; el de que, por razón de lo anterior, los registradores estén llamados, junto a los notarios, “a garantizar la operatividad del sistema asegurando el cumplimiento de las obligaciones legales mediante la calificación de los documentos que se presenten a inscripción, tanto en el inicial momento constitutivo de la sociedad profesional como, con posterioridad, a lo largo de su existencia”; y en fin, el de “garantía de los terceros que requieran los servicios profesionales” mediante un régimen en el que, “junto a la responsabilidad societaria”, se establece “la personal de los profesionales, socios o no, que hayan intervenido en la prestación del servicio”.

encuentran, actualmente, en situación irregular pendientes de disolución y liquidación o de una solución registral que les permita su reactivación ⁶. No obstante, y hasta que eso ocurra, a efectos fiscales hemos de considerar que estamos en presencia de una sociedad profesional *“estricto sensu”*.

Así mismo, hay que tener en cuenta la particularidad de la sociedad profesional de socio único que, como sociedad unipersonal, no cumple el requisito de ejercer en común la actividad profesional y que queda pues también al margen de la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Sin embargo, se trata, en nuestra opinión, de una sociedad profesional en *“sentido amplio”*.

Podemos resumir la clasificación anterior en el siguiente cuadro:

Ámbito legal de aplicación	Características	Naturaleza Societaria	Prestación de servicios del socio
Sociedades de ejercicio profesional colectivo o en común (sociedades externas)	Sociedad Profesional <i>“estricto sensu”</i> a las que les es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	El socio presta los servicios profesionales y, en su caso, los no profesionales, <i>“en”</i> o <i>“dentro”</i> de la sociedad
		Mercantil	
	Sociedad Profesional en <i>“sentido amplio”</i> a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	
		Mercantil	
Sociedades de ejercicio profesional de socio único (sociedades externas)	Sociedad Profesional en <i>“sentido amplio”</i> a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Mercantil	
Sociedades irregulares (sociedades de ejercicio profesional colectivo o en común sociedades externas <i>“estricto sensu”</i> bajo la apariencia de sociedades de medios)	Sociedad Profesional en <i>“sentido amplio”</i> a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	
		Mercantil	
Sociedades instrumentales para el ejercicio individual de la profesión (sociedades internas)	Sociedad no profesional de carácter instrumental	De medios	El socio presta los servicios profesionales <i>“a”</i> la sociedad y, en su caso, los no profesionales, <i>“en”</i> o <i>“dentro”</i> de la sociedad.
		De comunicación	
		recíproca de resultados	
		De intermediación	

3. El carácter imperativo de la LSP.

4. Donde la ley exige “certidumbre jurídica” el centro directivo (DGRN) no puede optar por la ambigüedad y allí donde la ley trata de evitar que las sociedades profesionales eludan su responsabilidad frente a terceros, descargándola sobre personas naturales, el centro directivo no puede optar precisamente por la solución más favorable a la elusión de esa responsabilidad queriendo ver una sociedad de intermediación en aquélla que, como la del presente caso, declaraba como objeto social de la propia sociedad el asesoramiento contable, fiscal y jurídico.

5. Se trata, en suma, de que las sociedades sean lo que parecen y parezcan lo que son, pues ninguna forma mejor hay de garantizar el imperio de la ley y los derechos de los socios y de los terceros que contraten con la sociedad.

6 Vid, al respecto, MARCOS SÁNCHEZ, Tomas. *“En torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2012 en materia de sociedades profesionales”*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Octubre 2012.

3. Régimen de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios de los diferentes tipos de sociedades profesionales

Si nos centramos ahora en el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social, o modalidad alternativa, hay distinguir entre las sociedades mercantiles de ejercicio colectivo, en las que los socios profesionales están obligatoriamente encuadrados en el régimen de la Seguridad Social del Régimen Especial de los Trabajadores por cuenta propia o Autónomos (en adelante, RETA), y aquellas otras en las que el encuadramiento en este último depende de si el socio ostenta el control efectivo de la entidad. Pues bien; mientras que las sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- son el único supuesto normativo en las que, sea cual sea el grado de participación en la compañía, el socio profesional que ejerce su actividad a través de la misma está obligatoriamente encuadrado en el RETA, o en el régimen de Mutuality asimilado,^{7 8} en las sociedades profesionales a las que no les resulta de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, el encuadramiento del socio en el RETA está en función del control efectivo que éste ostente de la sociedad o, en su caso, de su convivencia con quien lo ostente⁹). Esta particular

7 La Disposición Adicional Quinta de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, establece que *"los socios profesionales a los que se refiere el artículo 4.1.a) de la presente Ley estarán, en lo que se refiere a la Seguridad Social, a lo establecido en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Supervisión y Ordenación de los Seguros Privados."*

En este sentido, los socios profesionales a que se refiere el art. 4.1.a) de la Ley 2/2007, son *"las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma."*

Por su parte, la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 30/1995 regula la *"integración en la Seguridad Social de los colegiados en Colegios Profesionales"*, y señala en su apartado primero que, *"quienes ejerzan una actividad por cuenta propia, en las condiciones establecidas por el Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, que requiera la incorporación a un Colegio Profesional cuyo colectivo no hubiera sido integrado en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, se entenderán incluidos en el campo de aplicación del mismo, debiendo solicitar, en su caso, la afiliación y, en todo caso, el alta en dicho Régimen en los términos reglamentariamente establecidos (...) No obstante lo establecido en los párrafos anteriores, quedan exentos de la obligación de alta en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos los colegiados que opten o hubieren optado por incorporarse a la Mutuality de Previsión Social que pudiera tener establecida el correspondiente Colegio Profesional, siempre que la citada Mutuality sea alguna de las constituidas con anterioridad al 10 de noviembre de 1995 al amparo del apartado 2 del artículo 1 del Reglamento de Entidades de Previsión Social, aprobado por el Real Decreto 2615/1985, de 4 de diciembre. Si el interesado, teniendo derecho, no optara por incorporarse a la Mutuality correspondiente, no podrá ejercitar dicha opción con posterioridad"*.

En definitiva, siempre que se trate de socios de sociedades profesionales a las que les es de aplicación la Ley 2/2007, éstos están encuadrados en el RETA o en la correspondiente Mutuality alternativa.

8 La Sala de lo Social del TSJ de Cataluña, en su Sentencia nº 6554/2014, EDJ 2014/215656 STSJ Cataluña 7-10-2014 Rec 3975/2014, analiza precisamente el encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales a los que la Ley 2/2007 se refiere. Para la Sala, *"queda (...) patente que nos hallamos ante una norma de carácter especial y que por tanto debe primar sobre la regulación general en la materia, de manera que, de existir alguna previsión en la norma relativa a la afiliación a la seguridad social, las previsiones de la ley especial serán las aplicables, y sólo de no existir habremos de acudir a la Ley General de la Seguridad Social"*. Ello nos obliga, prosigue, *"a analizar si existe alguna previsión en (la ley de sociedades profesionales) sobre la afiliación a alguno de los regímenes del sistema de seguridad social"*. Pues bien, continua, *"la Disposición Adicional Quinta establece que: "Los socios profesionales a los que se refiere el art. 4.1.a) de la presente Ley estarán, en lo que se refiere a la Seguridad Social, a lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Supervisión y Ordenación de los Seguros Privados"*. En consecuencia, *"la norma básica que debemos aplicar al presente debate es la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y supervisión de los Seguros Privados"*.

9 Las normas de control efectivo están reguladas en la Disposición Adicional Vigésima Séptima de la Ley General de la Seguridad Social bajo el título *"campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos"*, y cuyo contenido es el siguiente:

1. *Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.*

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

situación puede producir, como veremos, una tributación diferente en función del tipo de sociedad profesional de que se trate.

Sin perjuicio del necesario análisis caso por caso, lo comentado hasta aquí se puede resumir en los siguientes cinco cuadros.

El primero de ellos recoge el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene por la prestación de servicios profesionales “en” o “a” una sociedad profesional, sea “estricto sensu” o en “sentido amplio”.

Con la expresión “en”, nos referimos, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, a servicios profesionales prestados por el socio en el seno de la propia sociedad que es a quien se le imputa el ejercicio en común de la actividad profesional. Por el contrario, con la expresión “a”, nos referimos a los servicios profesionales prestados individualmente por el socio a la sociedad interna que, como tal, es meramente instrumental.

Recordemos, también, que una sociedad “externa” es la que ejerce la actividad profesional, y que una sociedad “interna” es aquella que tiene un carácter meramente instrumental ya que el ejercicio de la profesión se ejerce individualmente por parte del socio profesional.

Tipo de sociedad profesional	Prestación de servicios profesionales del socio	Ámbito legal de aplicación	Régimen de encuadramiento en la seguridad social	Calificación fiscal de la renta
Sociedad externa	“En” la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA o Mutualidad	Rendimiento de actividad económica
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	Rendimiento de actividad económica/trabajo
Sociedad interna	“A” la sociedad	De medios	RETA o Mutualidad	Rendimiento de actividad económica
		De comunicación recíproca de resultados	RETA o Mutualidad	
		De intermediación	RETA o Mutualidad	

1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

2. No estarán comprendidos en el Sistema de Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios.”

El segundo cuadro recoge el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene en su condición de Administrador o miembro del Órgano de Administración “en” una sociedad externa de prestación de servicios profesionales, sea “*estricto sensu*” o en “*sentido amplio*”, y “en” una sociedad interna, bien sea de medios o de comunicación recíproca de resultados o de intermediación.

Sociedad profesional	Prestación de servicios del socio como administrador	Ámbito legal de aplicación	Régimen de encuadramiento en la seguridad social	Calificación fiscal de la renta
Sociedad externa	“En” la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA	Rendimiento del trabajo (Administrador)
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	
Sociedad interna	“En” la sociedad	De medios	Según control efectivo	Rendimiento del trabajo (Administrador)
		De comunicación recíproca de resultados		
		De intermediación		

El tercero de los cuadros recoge el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene por la prestación de servicios distintos a su condición como profesional o administrador “en” el seno de la sociedad profesional, sea “*estricto sensu*” o en “*sentido amplio*”, por ejemplo, como director administrativo, de recursos humanos, etc.

Tipo de sociedad profesional	Otras prestaciones de servicios del socio distintas de las profesionales	Ámbito legal de aplicación	Régimen de encuadramiento en la seguridad social	Calificación fiscal de la renta
Sociedad externa	“En” la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA	Rendimiento del trabajo
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	
Sociedad interna	“En” la sociedad	De medios	Según control efectivo	Rendimiento del trabajo
		De comunicación recíproca de resultados		
		De intermediación		

A mayor abundamiento, y según concurran o no las normas de control efectivo, en el cuadro siguiente se recoge el encuadramiento del socio en uno u otro régimen de la Seguridad Social, según sea en su condición de profesional o de administrador, tanto “en” el seno de una sociedad profesional, sea “*estricto sensu*” o en “*sentido amplio*”, o por los servicios prestados “a” una sociedad de las denominadas “*internas*”. Téngase en cuenta que, en este último caso, las sociedades “*internas*”, los supuestos que se contemplan son los dos siguientes: el socio es a su vez el administrador de la sociedad o miembro del Órgano de Administración, y el socio factura a la sociedad por el ejercicio individual de su profesión.

Tipo de sociedad profesional	Control Efectivo	Administrador	Encuadramiento socio profesional	Encuadramiento socio administrador
Sociedad profesional a la que le es de aplicación la Ley 2/2007 El socio trabaja “en” el seno de la sociedad	Sí	Sí	RETA/Mutualidad	RETA/Mutualidad
	Sí	No	RETA/Mutualidad	-
	No	Sí	RETA/Mutualidad	RETA/Mutualidad
	No	No	RETA/Mutualidad	-
Sociedad profesional a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007 El socio trabaja “en” el seno de la sociedad	Sí	Sí	RETA	RETA
	Sí	No	RETA	-
	No	Sí	Régimen General	Régimen General
	No	No	Régimen General	-
Sociedad interna o instrumental El socio trabaja “en” la sociedad	Sí	Sí	RETA	-
	Sí	No	RETA	-
	No	Sí	Régimen General	-
	No	No	Régimen General	-
Sociedad interna o instrumental El socio factura “a” la sociedad	Sí	Sí	RETA	-
	Sí	No	RETA	-
	No	Sí	RETA	-
	No	No	RETA	-

Y por último, en el siguiente cuadro reflejamos los criterios de control efectivo a los efectos del régimen de encuadramiento en la Seguridad Social. Recordemos que, en todos los casos, se trata de cuadros orientativos ya que, en la mayoría de los supuestos, hay que analizar los hechos que individualmente concurren.

Naturaleza de la norma	Porcentaje de participación	Encuadramiento del socio administrador	Encuadramiento del socio “Trabajador”
Dispositiva	Igual o superior al 50 %	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 33,33 %	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 25 % y funciones de dirección y gerencia	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 50 % (conjuntamente con socios, con los que conviva, y con quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado)	RETA	RETA
Presunción	A juicio de la Administración	RETA	RETA

Hechas tales puntualizaciones, analicemos ya el alcance del nuevo supuesto de rendimientos de actividades económicas.

4. El nuevo art. 27) de la Ley del IRPF: un nuevo supuesto de rendimientos de actividades económicas

4.1. Delimitación normativa y análisis subjetivo de los requisitos

El nuevo art. 27.1) de la LIRPF señala, en su primer párrafo, que *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*. En particular, prosigue en su párrafo segundo, *“tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”*.

Hasta aquí, sin novedad. Ésta se recoge en su tercer párrafo que, literalmente, dice lo siguiente: *“no obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre ¹⁰, tendrán esta consideración*

¹⁰ A saber, y a modo de resumen:

- Agrupación 01. Doctores y Licenciados en Ciencias Biológicas, Ingenieros Agrónomos y de Montes.
- Agrupación 02. Ingenieros Técnicos Agrícolas y Forestales, Técnicos en Biología, Agronomía y Silvicultura y otros técnicos similares.
- Agrupación 09. Otros profesionales relacionados con la agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca, n.c.o.p.
- Agrupación 11. Doctores y Licenciados en Ciencias Físicas, en Ciencias Geofísicas y en Ciencias Geológicas, Ingenieros de Minas.
- Agrupación 12. Doctores y Licenciados en Ciencias Químicas.
- Agrupación 13. Ingenieros Técnicos de Minas, Facultativos y Peritos.
- Agrupación 19. Otros profesionales relacionados con las actividades propias de la energía, agua, minería e industria química, n.c.o.p.
- Agrupación 21. Ingenieros Aeronáuticos y Navales, Ingenieros de Telecomunicación e Ingenieros de Armamento y Construcción y similares.
- Agrupación 22. Ingenieros Técnicos y Ayudantes de la aeronáutica y Ayudantes de Ingenieros de Armamento y Construcción y similares.
- Agrupación 29. Otros profesionales relacionados con las industrias de la aeronáutica, de la telecomunicación y de la mecánica de precisión n.c.o.p.
- Agrupación 31. Ingenieros Industriales y Textiles.
- Agrupación 32. Ingenieros Técnicos Industriales y Textiles y Técnicos en Artes Gráficas.
- Agrupación 39. Otros profesionales relacionados con otras industrias manufactureras, n.c.o.p.
- Agrupación 41. Arquitectos e Ingenieros Superiores de Caminos, Canales y Puertos.
- Agrupación 42. Arquitectos Técnicos o Ingenieros Técnicos en la Construcción.
- Agrupación 43. Delineantes y Decoradores.
- Agrupación 44. Técnicos Superiores en Desarrollo de Proyectos Urbanísticos y Operaciones Topográficas.
- Agrupación 49. Otros profesionales relacionados con la construcción, n.c.o.p.
- Agrupación 51. Agentes Comerciales.
- Agrupación 52. Técnicos en hostelería.
- Agrupación 59. Otros profesionales relacionados con el comercio y la hostelería, n.c.o.p.
- Agrupación 61. Gestores o intermediarios en las operaciones de transporte, y conductores de vehículos terrestres.
- Agrupación 69. Otros profesionales relacionados con el transporte y las comunicaciones n.c.o.p.
- Agrupación 71. Profesionales relacionados con los seguros.
- Agrupación 72. Gestores de asuntos públicos y privados.
- Agrupación 73. Profesionales del Derecho.
- Agrupación 74. Profesionales de la Economía y de las Finanzas. Especialistas en Inversiones y Mercados y otros técnicos similares.
- Agrupación 75. Profesionales de la Publicidad.
- Agrupación 76. Profesionales de la Informática y de las Ciencias Exactas.
- Agrupación 77. Profesionales de actividades diversas.
- Agrupación 79. Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres n.c.o.p.

cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados”.

En definitiva, estamos ante un rendimiento procedente de una actividad profesional cuando concurren los siguientes requisitos:

- a. Que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe y que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, EDL 1990/14653 RDLeg. 1175/1990 de 28 septiembre 1990, esto es, de actividades profesionales.
- b. Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el RETA, o en una Mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995-, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Antes de analizar tales requisitos, conviene señalar que hubiera sido deseable optar por configurar un concepto fiscal propio de actividad “profesional” sin remisión alguna a conceptos y definiciones propias de otras ramas del Derecho. Nada obsta, por ejemplo, para que el legislador hubiese optado por incluir entre los rendimientos de actividades económicas los obtenidos por el contribuyente de una sociedad profesional en la que éste participa y presta servicios profesionales de los incluidos en la Sección Segunda del IAE, vinculándolo, o no, a un porcentaje de participación en concreto en la sociedad. O todavía más fácil; presumir, sin más, que en el ejercicio de las actividades profesionales, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción reside siempre en sede del socio sin perjuicio de que su único destinatario sea una sociedad de servicios profesionales en las que el socio participa.

Introducir conceptos propios de otras ramas del Derecho tiene sus inconvenientes. En nuestro caso, por ejemplo, que el encuadramiento en el RETA está en la mayoría de los casos construido en base a presunciones que admiten prueba en contrario y que requieren, aunque no siempre, es cierto, el análisis individualizado del caso en concreto. Se trata, además, de una materia sujeta a modificaciones normativas y a apreciaciones jurisprudenciales.

Así mismo, se producen situaciones de desigualdad no deseadas, como la citada en otro lugar, con relación al distinto régimen de encuadramiento de los socios profesionales de una sociedad a la que le resulte o no de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Se trata, en ambos casos, de sociedades que prestan servicios profesionales. Y se trata, en ambos casos, de socios que perciben de la sociedad rendimientos

Agrupación 81. Profesionales que prestan servicios de limpieza.

Agrupación 82. Profesionales de la enseñanza.

Agrupación 83. Profesionales de la Sanidad.

Agrupación 84. Profesionales relacionados con Actividades Parasitarias.

Agrupación 85. Profesionales relacionados con el espectáculo.

Agrupación 86. Profesiones liberales, artísticas y literarias.

Agrupación 87. Profesionales relacionados con Loterías, Apuestas y demás Juegos de Suerte, Envite y Azar.

Agrupación 88. Profesionales diversos.

Agrupación 89. Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta División.

por el ejercicio de su actividad profesional. ¿Qué razón hay para que fiscalmente se trate de forma desigual uno u otro caso? Ninguna. Es más; no es, seguro, ni lo que el legislador realmente pretendía. Pero lo cierto es que un socio profesional con una participación del 1 por 100 en una sociedad profesional "*stricto sensu*", no tiene el mismo trato fiscal que un socio con idéntico porcentaje en una sociedad a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-.

No olvidemos, también, que la finalidad que el Derecho de la Seguridad Social y el Derecho de Trabajo persigue nada tiene que ver con la que rige el Derecho Tributario.

También es absurdo que el mero hecho de ejercer una actividad profesional para cuyo ejercicio la colegiación y titulación es obligatoria, tenga un régimen tributario distinto al que corresponde si su ejercicio no requiere colegiación o titulación. En efecto, mientras que en el primer caso, el socio profesional está obligatoriamente incluido en el RETA, no ocurre lo mismo en el segundo cuya inclusión en el mismo depende de si se ostenta el control efectivo.

En definitiva, inseguridad jurídica.

Tampoco se entiende realmente la trascendencia de discernir entre rendimiento del trabajo y de actividad económica, salvo, claro está, los gastos que son deducibles, gastos, recordémoslo, que, al existir una sociedad de por medio, es ésta, y no el socio, quien normalmente los soportará, salvo, claro está, conceptos muy concretos como la propia cotización por autónomos. Parece incluso que lo más lógico hubiera sido configurarlos como rendimientos del trabajo.

En definitiva, una reforma cuyo origen hay que buscarlo en la propia dinámica de la Administración ya que hasta hace muy poco, y a pesar de las discrepancias, que se aceptaban como normales, esta era una cuestión pacífica. No obstante, la sentencia Mahou y la posterior actuación administrativa abrieron sin duda la "*caja de los truenos*".

Dicho lo anterior, centrémonos ya en el análisis de los requisitos que la ley exige para calificar los rendimientos como procedentes de una actividad económica.

La norma, recordémoslo, obliga que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente que procedan de una entidad en cuyo capital participe.

La ley no exige pues que se trate de una sociedad que presta servicios profesionales, sino que deriven de la realización por parte del contribuyente de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), esto es, de actividades que, de ejercerse individualmente por el contribuyente, darían lugar al alta en el IAE. Hay que excluir, pues, aquellos supuestos de ejercicio por cuenta ajena de la profesión, o asimilados, aunque se trate de actividades objetivamente incluidas en dicha Sección.

Sin embargo, cabría pensar que en la nueva redacción del art. 27) se incluyen también los rendimientos obtenidos por sociedades que no prestan servicios profesionales pero que satisfacen a sus socios, o a algunos de ellos, rendimientos procedentes de dichas actividades. Este sería el caso, por ejemplo, de aquella sociedad de promoción inmobiliaria en la que uno de sus socios es, por ejemplo, arquitecto, y se le satisfacen los honorarios correspondientes por su intervención en la redacción de los proyectos técnicos de una o varias promociones. O este sería también el supuesto de aquel ingeniero industrial, socio de una empresa de diseño y construcción de

infraestructuras, que la sociedad le satisface los honorarios correspondientes a la dirección técnica de los proyectos. La frontera es sin duda muy difusa. Y lo es, porque con este mismo criterio también cabría incluir al economista, socio, por ejemplo, de una compañía de distribución comercial, que se le satisfacen rendimientos por el ejercicio de su profesión inherentes a la dirección contable y financiera de la compañía. Siempre, claro está, y en todos los casos, que dicho socio deba estar encuadrado en el RETA o en una Mutuality alternativa.

No obstante, esa difusa frontera se disipa si interpretamos este requisito con el resto de la dicción literal del precepto, en concreto, recordémoslo, que tales rendimientos procedan de una actividad económica cuando el contribuyente esté incluido, *"a tal efecto"*, en el Régimen especial del RETA o en una Mutuality de previsión social que actúe como alternativa al mismo conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

El aserto *"a tal efecto"* parece indicar que tan solo tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas aquéllos que proceden de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE cuando, para ello, esto es, para la realización de tales actividades, el contribuyente esté incluido, o deba obligatoriamente estarlo, en alguno de los regímenes especiales citados anteriormente. De ser así, el ámbito de aplicación del nuevo precepto se reduce exclusivamente a las sociedades profesionales a las que les es de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, ya que éste es el único supuesto normativo en el que existe obligación de darse de alta en alguno de dichos regímenes por el mero hecho de ejercer una actividad profesional.

Tal interpretación, que pensamos que es la que se corresponde con la literalidad del precepto, deja fuera del ámbito de aplicación del art. 27) a aquellos socios de sociedades profesionales a las que no les resulta de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- y que obtienen rendimientos de estas últimas por la realización de actividades profesionales ya que, en tales casos, su encuadramiento en el RETA no se produce por el mero hecho de ejercer una actividad profesional, sino por el grado de control efectivo que ostentan en la sociedad o por motivos de convivencia con quien así lo ostente; supuestos, no obstante, que en una interpretación analógica del art. 27) hay que concluir que los rendimientos que en tales casos se obtengan se califican, también, como procedentes de una actividad económica, siempre, claro está, que el socio deba estar incluido en el RETA o en una Mutuality alternativa.

Esta última interpretación es además acorde con la finalidad de la norma que no es otra que incluir como rendimientos de actividades económicas los obtenidos de las sociedades en las que se participa por el ejercicio de actividades profesionales siempre que el contribuyente que la ejerza deba estar incluido en alguno de los citados regímenes especiales, sea cual sea su causa, supuestos, en definitiva, en los que se puede afirmar que no concurren las notas de ajenidad y dependencia y que el principal medio de producción, la capacitación profesional, reside en sede del socio; interpretación que deja fuera a las sociedades que no prestan servicios profesionales sin perjuicio del análisis de las circunstancias que concurren en cada caso a los efectos de calificar adecuadamente los rendimientos obtenidos ¹¹.

¿Y qué ocurre con los socios profesionales de sociedades a las que no les es de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- y que no ostentan el control efectivo de la sociedad? Pues que habrá que analizar caso por caso. Existe, eso sí, una cierta apariencia de actividad económica. Ello no impide, sin embargo, su necesario análisis individualizado.

11 Aunque con distintos fundamentos, de esta misma opinión es INDICATOR (GRUPO LEFEBVRE) quien concluye también en el sentido de que *"cabe entender que el nuevo criterio solo será de aplicación a los socios que desarrollen la misma actividad profesional que su sociedad"* APUNTES&CONSEJOS. DOSSIER. *"Tributación de los socios profesionales tras la Reforma Fiscal"*. INDICATOR. Pág. 3. 2015.

La interpretación que proponemos no excluye la existencia de sociedades mixtas, esto es, que desarrollen conjuntamente actividades profesionales y empresariales, sociedades a las que sí les es de aplicación el nuevo art. 27) en la parte que corresponda al ejercicio de actividades profesionales. Quedan en cualquier caso fuera de su ámbito de aplicación aquellas sociedades que desarrollan actividades de naturaleza exclusivamente empresarial sin perjuicio que el socio que perciba rendimientos de la misma deba estar encuadrado en el RETA por razón de su grado de control efectivo o de su convivencia con quien así lo ostente.

Como ya hemos comentado, la norma no exige tampoco que el contribuyente esté dado de alta en la Sección Segunda del IAE sino, tan solo, que realice “objetivamente” alguna de las actividades incluidas en la misma, circunstancia que nos permite distinguir entre el ejercicio individual de la actividad, por el que sí se debe estar dado de alta, y el ejercicio en común de la misma, para el que no es necesario.

Como se ha apuntado también, es requisito imprescindible que el contribuyente, y por el desarrollo de su actividad, esté incluido en el RETA o en una Mutualidad alternativa; inclusión que hay que analizarla en términos de legalidad, esto es, si procede o no en cada caso su encuadramiento. En este sentido, hay que recordar que la inclusión en el RETA puede devenir por razones de convivencia. Imaginemos, por ejemplo, una sociedad que presta servicios profesionales en la que el cónyuge, o el hijo de uno de los socios, profesionales todos, conviven conjuntamente con este último, quien ostenta un grado de participación en el capital social superior al 50 por 100. El cónyuge o el hijo no socios están en este caso incluidos en el RETA, pero los rendimientos que perciben de la sociedad no se consideran procedentes de una actividad profesional ya que quienes los perciben, y a pesar de ejercer su actividad en la propia sociedad, no son socios de la misma. No obstante, si aplicamos a este supuesto el criterio de la AEAT con relación a los medios de producción, está claro que, al ser profesionales, aquéllos residen en sede del socio. ¿Cómo hay pues que calificar los rendimientos que obtienen de la sociedad? Pues parece claro que al exigir la norma que se ostente la condición de socio, accionista o partícipe, éstos no se consideran procedentes de una actividad económica. Se trata, pues, de rendimientos del trabajo sin perjuicio de analizar cada caso en concreto, en particular, aquellos en los que se ostente la condición de socio, se presten servicios profesionales y no se ostente el control efectivo. Y de ahí, una vez más, la conveniencia de construir un concepto fiscal propio de actividad profesional. Como ya hemos apuntado, la inclusión en el RETA está construida en su mayor parte en base a presunciones “*iuris tantum*”, esto es, que admiten prueba en contrario. En este sentido, la posible casuística es muy variada. Imaginemos un socio, con presunto control efectivo, al que, en su día, se le rescinde su relación con la sociedad y se le indemniza por tal motivo. Si los rendimientos que éste percibe son rendimientos de una actividad económica, el importe de la indemnización no está en su caso exento del IRPF. Pero si aquellos proceden del trabajo, sí. ¿Convendrá pues ahora destruir la presunción desde un inicio? ¿Qué ocurrirá si el socio interpone demanda contra la sociedad de la que es socio solicitando el reconocimiento de su relación laboral y aquella prospera? ¿El Tribunal podrá apelar a los “*actos propios*” del contribuyente para desestimar la demanda? Una razón más, pues, para alejarnos de conceptos ajenos al Derecho Tributario y construir conceptos propios ¹².

12 No se puede pues ignorar que desde el punto de vista laboral esta es una cuestión controvertida. Así, por ejemplo, y aunque no es el objeto de nuestro trabajo, cabe citar la Sentencia de la Sala de lo Social del TSJ de Castilla-León de 28 de abril de 2014, EDJ 2014/74297 STSJ Cast-León (Vall) Social 28-04-2014, Rec 564/2014, que confirma la existencia de relación laboral entre una sociedad y los odontólogos afectados. En opinión de la Sala, “los odontólogos que prestan sus servicios en la clínica de la demandada no están fuera del ámbito de organización y dirección de la demandada como sería lo propio de un trabajador autónomo; en efecto no aportan los odontólogos más que su trabajo personal ya que toda la infraestructura material y humana la proporciona la empresa que es la que decide el horario de prestación de servicios en la clínica aunque la distribución de los mismos se organice por los propios odontólogos pero debiendo en todo caso cubrir el horario de apertura de la clínica que fija la demandada, flexibilidad que también tienen para tomar sus vacaciones pero igualmente debiendo cubrir y atender el horario de apertura de la clínica que fija la demandada; los clientes no son de los odontólogos sino que son de la clínica y su asignación se hace por los servicios de administración y de recepción de la clínica; perciben los odontólogos una retribución que oscila entre el 30 y el 33% de la facturación correspondiente

En otro orden de cosas, la norma tampoco exige ningún grado de participación en la sociedad de la que se perciben los rendimientos; cuestión ésta importante porque viene de hecho a confirmar que lo relevante no es el control efectivo sino la realización de actividades profesionales por las que, con independencia del mismo, se haya de estar incluido en uno de los regímenes especiales citados.

La norma tampoco concreta si se trata de una participación directa o indirecta en el capital de la entidad de la que se perciben los rendimientos. Sin embargo, y en nuestra opinión, hay que entender que se trata tan solo de participaciones directas.

Por su parte, la norma se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE. Aunque es obvio decirlo, hay que excluir pues cualquier otro tipo de rendimiento distinto, entre otros, los procedentes del trabajo personal y/o del capital aunque uno y otro se satisfaga al socio por parte de la sociedad en la que este participa ¹³.

a cada uno de ellos por los clientes que hubieren atendido sí bien quien fija las tarifas o precios y confecciona y gira las facturas a los clientes es la empresa que paga al odontólogo su porcentaje con independencia de que el paciente haya o no abonado la factura que le haya sido girada lo que supone por tanto que como es propio de una relación laboral el odontólogo trabaja por cuenta ajena ya que no asume riesgo alguno porque tiene asegurado en todo caso su retribución; tratándose de personal cualificado el que presta sus servicios que lógicamente lo hará de acuerdo con su criterio profesional la diferencia entre el arrendamiento de servicios y el contrato de trabajo radica no en la dependencia en el contrato de trabajo como antaño se caracterizaba, sino en que quien presta sus servicios se integre en el ámbito de organización y dirección de quien los recibe y retribuye, es decir del empleador o empresario."

A tenor de lo expuesto, "parece claro que los odontólogos aunque estén dados de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos y en el I.A.E. e incluso aunque hayan constituido sociedades limitadas profesionales según dice la recurrente son trabajadores por cuenta ajena porque los contratos que han suscrito con la demandada no son realmente de arrendamiento de servicios sino de trabajo ya que la forma en que prestan sus servicios es la propia de tal clase de contrato según lo define el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores".

- 13 Así lo reconoce de hecho la DGT en su Consulta V0276-15, de 26 de enero.

Se trata de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la gestión laboral y confección de nóminas, en la que el socio desarrolla su trabajo bajo el régimen de cotización a la Seguridad Social de Trabajadores Autónomos. Se consulta la tributación por los servicios prestados por el socio a la sociedad.

La DGT distingue nitidamente entre la fiscalidad que corresponde a los ingresos inherentes al cargo de administrador, y la que corresponde por los servicios profesionales prestados en la sociedad.

Respecto a los primeros, la DGT señala con acierto que si "el consultante ejerciera el cargo de administrador, (...) la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del (IRPF), en los rendimientos del trabajo previstos en (el art. 17.2.e) de la ley) que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo "las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos". Por el contrario, en el caso "de que la sociedad no satisfaga ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, el administrador no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto". Y si es así, que lo es, si la retribución satisfecha al administrador es "ilegal" por ser precisamente el cargo gratuito, la conclusión ha de ser la misma: el administrador no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del IRPF.

Respecto a la prestación por los socios profesionales de servicios distintos de los que corresponden al cargo de administrador, la DGT ignora expresamente la naturaleza jurídica de la relación que existe entre la sociedad y el socio. En efecto; no corresponde a este Centro Directivo, señala, "calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio profesional con la entidad consultante". No obstante, puntualiza que «para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, como se señala en la resolución a la consulta vinculante de este Centro Directivo V1492-08, de 18 de julio, que "en ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad»".

Recuerda, también, que "con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que (...) (la) valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el (Impuesto sobre Sociedades)".

Y centrándose ya en la fiscalidad en el IRPF de los ingresos que se perciben por la prestación de servicios profesionales, la DGT señala que "en el presente caso se cumplen (los requisitos que establece el art. 27 de la Ley del IRPF en su redacción vigente a partir de 1 de enero de 2015), por lo que

En este sentido, los rendimientos que el socio puede normalmente percibir de la sociedad y su correspondiente calificación, y tipo de retención ¹⁴, son los siguientes:

Tipo de renta	Calificación de la renta y tipo de retenciones
Retribución como Administrador (incluidas las funciones de Alto Directivo)	Rendimiento del trabajo. Tipo de retención: 37% (2015)/35% (2016); 20% (2015) /19% (2016)
Retribución por servicios profesionales	Rendimiento de actividades económicas. Tipo de retención: 19% (2015)/18% (2016); 15% (2015)/9% (2016)
Retribución por servicios no profesionales	Rendimiento del trabajo. Tipo de retención: según escala.
Retribución por la condición de socio o partícipe (dividendo o similar)	Rendimiento del capital mobiliario. Tipo de retención: 20% (2015)/19% (2016)
Retribución por la cesión de bienes o derechos sobre bienes inmuebles	Rendimiento del capital inmobiliario. Tipo de retención: 20% (2015)/19% (2016)
Retribución por la cesión de capitales propios	Rendimientos del capital mobiliario. Tipo de retención: 20% (2015)/ 19% (2016)

las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas". Recuerda, por último, que hay que tener también en cuenta la Ley 27/2014 -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014- que, con efectos a partir de 1 de enero de 2015, introduce diversos cambios en la regulación de operaciones vinculadas.

- 14 El art. 101 de la LIRPF, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, establece en su número 2 que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento". No obstante, prosigue "en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19%", porcentajes, ambos, que se reducen a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho en la cuota prevista en art. 68.4 de la LIRPF.

Por su parte, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, - EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014- establece en su número 2, tercer párrafo, que "en el periodo impositivo 2015, el porcentaje de retención del 35 por ciento previsto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley, será el 37 por ciento".

Asimismo, el art. 101.5 a) de la LIRPF establece que el porcentaje de retención e ingreso a cuenta en el caso de los rendimientos de actividades profesionales es el 18%. No obstante "se aplicará el porcentaje del 9 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente". Asimismo, "el porcentaje será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio." Tales porcentajes se reducirán a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el art. 68.4 de la LIRPF.

No obstante, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece en su número 2, primer párrafo, que "en el periodo impositivo 2015, los porcentajes de retención e ingreso a cuenta del 18 por ciento previstos () previstos en la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley serán del 19 por ciento."

Asimismo, el art. 101.4 de la LIRPF establece que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento, porcentaje que se reduce a la mitad cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la. Por último, el art. 101.8 de la LIRPF establece que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento", porcentaje que se reduce "a la mitad cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4" de la LIRPF. No obstante, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece en su número 2, segundo párrafo que "en el periodo impositivo 2015, los porcentajes de pagos a cuenta del 19 por ciento previstos en el artículo 101 () serán del 20 por ciento.

Hay que subrayar igualmente que nos encontramos inmersos en la normativa de operaciones vinculadas sobre la que conviene apuntar, como novedades más destacadas que afectan directamente a la cuestión que ahora comentamos, las siguientes:

Primera.- El artículo 18.2.b) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-, en vigor desde el 1 de enero de 2015, excluye expresamente como supuesto de vinculación las operaciones realizadas por una entidad y sus consejeros o administradores en lo concerniente a la retribución por el ejercicio de sus funciones ¹⁵.

Segunda.- El art. 18.6 de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-¹⁶ modifica también alguno de los requisitos para considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada, en concreto:

- a. Las normas relativas al denominado como “puerto seguro” dejan de tener carácter reglamentario y se incorporan a la ley del impuesto.
- b. Se extiende la aplicación de esta norma a todo tipo de sociedades de profesionales.
- c. Ésta se aplica sin perjuicio del signo del resultado del ejercicio previo a las deducciones de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.
- d. Se reduce del 85 al 75 por 100 el porcentaje para determinar la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad.
- e. Se reduce de 2 a 1,5 el coeficiente multiplicador sobre el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.

15 Establece dicho precepto que “se considerarán personas o entidades vinculadas () una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones”.

16 Dicho precepto señala que “a los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 - 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 - 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.

En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales”.

- f. Se sustituye la referencia *“a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el art. 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*¹⁷ por la de cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)¹⁸.

Tercera.- En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, el porcentaje de participación se eleva del 5 al 25 por ciento como mínimo¹⁹

Por su parte, y en cuanto a la retribución que el contribuyente perciba en concepto de Administrador, el art. 15.e) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, pretende zanjar la polémica existente al respecto al señalar que *“tampoco se entenderán (donativos y liberalidades) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”*²⁰.

La lectura de dicho precepto permite entender que las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección son en todo caso gasto deducible aunque los Estatutos de la sociedad prevean el carácter gratuito del cargo. No obstante, si la sociedad decide retribuirlo, aunque sea tan solo en sus funciones como Alto Directivo, es aconsejable que los estatutos prevean su carácter retribuido y evitar así el riesgo, aunque improbable, que se pretenda considerar como no deducible por aplicación de lo dispuesto en el art. 15.f) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-²¹, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015.

En otro orden de cosas, hay que señalar que la modificación normativa que comentamos no tiene carácter retroactivo ni se puede considerar como una interpretación auténtica de situaciones pasadas. Es, en tal sentido, una norma *“ex novo”* que pretende garantizar la seguridad jurídica en la calificación de este tipo concreto de rentas, calificación que surte pues sus efectos a partir de la entrada en vigor de la nueva norma sin perjuicio de los criterios administrativos que la Nota 1/12 de la AEAT estableció al respecto.

Señalar, por último, que si bien es cierto que el art. 27) introduce un nuevo concepto de rendimiento de actividades económicas y, por ende, de calificación de determinadas rentas, no se modifica dicho concepto en otros tributos, como en el IVA, cuya modificación plantearía sin duda un problema de adaptación con la Directiva, en el IAE, o incluso, y entre otras, en la propia normativa de facturación, falta de modificación que, como veremos, plantea alguno que otro problema de interpretación.

17 Precepto que en su número 4 establece que *“la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del impuesto, al que se refiere el art. 18.2 de la Ley del Impuesto, será de 22.100 euros”*.

18 Y que, para 2014, es de 532,51 € al mes, esto es, 6390,12 € al año (Ley 22/2013, de 23 de diciembre).

19 Establece al respecto el art. 18.2, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que *“en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento”*.

20 El Alto Directivo viene regulado en el Real Decreto 1382/1985, EDL 1985/8994 RD 1382/1985 de 1 agosto 1985, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de Alta Dirección. De acuerdo con lo dispuesto en su art. 1.2, *“se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad”*. En la práctica, el hecho de que tengan poderes muy amplios y que se pueda justificar que los han utilizado habitualmente son criterios básicos para entender que tienen tal condición.

21 Establece dicho precepto que no son deducibles *“los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”*.

4.2. Consecuencias jurídicas de su no consideración como rendimientos del trabajo

La calificación como rendimientos de actividades económicas de las rentas obtenidas por los contribuyentes de sociedades en las que participan por el desarrollo de actividades profesionales, tiene también otras consecuencias importantes.

En efecto; hasta hoy, tales rendimientos se podían calificar como rendimientos del trabajo, al menos, en determinadas circunstancias; calificación que afectaba no sólo a los rendimientos por la prestación de servicios *"estricto sensu"*, sino a otras rentas que se pudieran percibir como consecuencia del trabajo del profesional en la sociedad, como dietas, kilometraje, tickets restaurantes, cursos de formación, etc. Es cierto que para la DGT la mayoría de estos últimos son conceptos exclusivamente de aplicación a supuestos en los que existe una relación laboral, criterio que no compartimos y que obedece al empeño de pretender acercar el concepto de rendimiento del trabajo al de trabajo por cuenta ajena propio del Derecho del Trabajo, acercamiento al que favorece la propia terminología que la ley utiliza al hablar de *"trabajo"*, *"empleo"* o *"empleador"*.

En cualquier caso, lo cierto es que con la nueva redacción del art. 27) estamos ante un rendimiento de la actividad económica. En consecuencia, los importes que se perciban por tales conceptos son un mayor rendimiento íntegro de la misma, sin perjuicio de la deducción de aquellos gastos que, como tales, el contribuyente pueda acreditar, ingresos que hay que documentar mediante la correspondiente factura y sobre los que hay que repercutir, también, y en su caso, el IVA que corresponda. Si tales ingresos derivan de la condición de socio, accionista o partícipe, podríamos incluso estar ante un rendimiento del capital mobiliario.

En definitiva, este nuevo *"marco"* fiscal desincentiva, o puede hacerlo, el acceso a la condición de socio de profesionales ya que, en muchos casos, empeora el tratamiento fiscal de las rentas pactadas y puede no compensar su nueva condición como socio. Hace igualmente difícil un plan de carrera basado en acciones ya que altera, también, su tratamiento fiscal en la medida en que desde el mismo momento que se adquiere la condición de socio se modifica la calificación de las rentas que se obtienen por el ejercicio de su actividad profesional y, por tanto, no le es ya de aplicación lo dispuesto al respecto en el art. 18.2.b) de la LIRPF.

4.3. Consecuencias jurídicas de la calificación como rendimiento de actividades económicas del nuevo supuesto incluido en el art. 27)

Sin duda, el nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas que recoge el art. 27) de la LIRPF tiene otras consecuencias jurídicas en el ámbito del propio impuesto o de otros distintos. Veámoslas por separado.

4.3.1. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

4.3.1.1. Retenciones

El art. 99.2) de la LIRPF, establece que *"las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor,*

en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan”.

Por su parte, el art. 101.5, letra a), de la Ley en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, señala que *“los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas serán el 18 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria”*²². No obstante, *“se aplicará el porcentaje del 9 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente”*. Así mismo, prosigue, *“el porcentaje será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio”*. Por su parte, tales *“porcentajes se reducirán a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley”*, esto es, a la que corresponde por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

Resulta pues claro que, a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, la sociedad ha de practicar la retención del 18/19 por 100 sobre los rendimientos que satisfaga al contribuyente por la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, siempre que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el RETA o en una Mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995-, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Por su parte, el art. 95.1 del Real Decreto 439/2007, EDL 2007/15093 RD 439/2007 de 30 marzo 2007, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, (en adelante, RIRPF), señala en su párrafo segundo que *“en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 9 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades”*.

Pues bien, ¿es de aplicación dicho precepto en el supuesto que ahora comentamos? No hay duda que en una interpretación literal de la norma, sí. Es más, el legislador hubiese podido optar por impedir sin más su aplicación si así lo hubiese deseado. Sin embargo, no es menos cierto que en la mayoría de los casos estaremos ante contribuyentes que ya ejercían una actividad profesional con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma aunque sus rentas no se calificaran hasta entonces como rendimientos de actividades económicas. Por tal motivo, consideramos que la aplicación del tipo de retención reducido no es de aplicación cuando el socio viniese desarrollando con anterioridad ya su actividad profesional a través de la sociedad en la que participa. Así, hay que entender, también, la referencia que el RIRPF hace en el sentido de que no se hubiera ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

22 No obstante, la Disposición adicional trigésima primera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, - EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014 por el que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, EDL 2006/298871 Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, EDL 2004/3428 RDLeg. 5/2004 de 5 marzo 2004, y otras normas tributarias, establece en su número 2, segundo párrafo, que *“en el período impositivo 2015, los porcentajes de retención e ingreso a cuenta del 18 por ciento previstos () en la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley, (será) del 19 por ciento”*.

A mayor abundamiento, el número 2) del art. 95 del RIRPF establece que *“a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales (...), los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”*; precepto que, en coherencia con lo dispuesto en el art. 27), hay que entender en el sentido de que si el ejercicio de tales actividades ya se venía desarrollando con anterioridad a la entrada en vigor de su nueva redacción, no será de aplicación, como decíamos, el tipo de retención reducido.

En cualquier caso, nótese, también, que la norma se refiere a *“contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales”*. Parece pues obvio que su inicio se produce cuando el socio inicia su actividad, esto es, cuando empieza a obtener rendimientos de la sociedad en la que participa por el desarrollo de actividades profesionales en el seno de la misma y con independencia de cuál fuera su calificación a los efectos del impuesto.

En definitiva, hay que distinguir entre nuevo criterio de calificación de determinadas rentas, y el inicio efectivo en el ejercicio de actividades profesionales.

Por último, el art. 95.3) del RIRPF señala en su segundo párrafo que *“no se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo”*.

4.3.1.2. Pago fraccionado

El art. 99.7) de la LIRPF, establece que *“los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen”*.

Por su parte, el art. 109.1) del RIRPF, señala que *“los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes”*.

No obstante, el número 2) de idéntico precepto señala que *“los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta”*. Y a tales efectos, su número 5) precisa que *“en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado”*.

En consecuencia, y en el supuesto que comentamos, no existe obligación de presentar pago fraccionado en la medida que la totalidad de los rendimientos íntegros que el contribuyente obtenga de la sociedad en la que participa están sujetos a retención.

4.3.1.3. Determinación del rendimiento neto y obligaciones registrales

El art. 30.1) de la LIRPF, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, establece que *“la determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada”*.

La modalidad simplificada, prosigue, *“se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan”*.

El contribuyente del nuevo supuesto de actividades económicas previsto en el art. 27) de la ley, ha de optar pues por la modalidad simplificada del método de estimación directa o renunciar a la misma.

En este sentido, y de acuerdo con lo que establece el art. 29.1) del RIRPF, hay que tener en cuenta que la renuncia a la modalidad simplificada, que surte efectos para un período mínimo de tres años, prorrogable tácitamente para cada uno de los años siguientes, se ha de efectuar durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que ha de surtir efecto, de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, EDL 2003/63955 RD 1041/2003 de 1 agosto 2003, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del IAE.

En el caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará según lo previsto en el párrafo anterior.

Recordar, igualmente, que la renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada suponen que el contribuyente determine durante los tres años siguientes el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método.

En lo que se refiere a las normas para determinar el rendimiento neto, el art. 30.2) de la LIRPF recoge las reglas especiales al respecto, entre otras, y que nos afectan en el supuesto en concreto que ahora analizamos, las siguientes:

1.ª Son gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el RETA, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995-, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial.

2.ª Son también gasto deducible las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco

años que convivan con él. El límite máximo de deducción es de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente.

3.ª Así mismo, y en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, hay que tener en cuenta las reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles, incluidos los de difícil justificación; en concreto:

1ª Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014- y que afecten a este concepto.

2ª El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto. Dicho porcentaje no es de aplicación cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el art. 32.2) de la Ley del impuesto²³.

23 Establece dicho precepto en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, que los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros si cumplen los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes:

- a) El rendimiento neto de la actividad económica se ha de determinar con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.ª del artículo 30.2 de la Ley.
- b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del IS sobre Sociedades, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 18 de la LIS.
- c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.
- d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualesquiera de las prestaciones previstas en la letra a) del artículo 17.2 de la Ley, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.
- f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- g) Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

En el caso en concreto que ahora analizamos, hay que tener en cuenta que se puede incumplir el requisito previsto en la letra b) y, con casi toda seguridad, el previsto en la letra e) ya que, lo normal, es que a los efectos de la exención en el IP y de la reducción en el ISD por empresa familiar, el contribuyente perciba rendimientos del trabajo en su condición de Administrador o miembro del Órgano de Administración, exención y reducción que se consiguen igualmente si el requisito de realizar funciones de dirección lo cumple cualquier otra persona del grupo de parentesco.

Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

- a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:
 - a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
 - b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.
- b) Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

En cualquier caso, la cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, no puede ser superior a 2.000 euros anuales.

En cuanto a las obligaciones registrales, el art. 68.5) del RIRPF, establece que *“los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:*

- a. Libro registro de ingresos.*
- b. Libro registro de gastos.*
- c. Libro registro de bienes de inversión.*
- d. Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.”*

En consecuencia, hay que cumplir con las citadas obligaciones registrales que, en la mayoría de los casos que comentamos, se limitarán, de hecho, al libro registro de ingresos y, en su caso, al de gastos, ya que las inversiones las realizará normalmente la sociedad a través de la que se prestan los servicios profesionales; lo mismo que ocurrirá con las provisiones de fondos y suplidos.

4.3.1.4. Obligación de expedir factura

El art. 26) del Real Decreto 1619/2012, EDL 2012/256184 RD 1619/2012 de 30 noviembre 2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, recoge las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto, su número 1 establece que *“los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que obtengan rendimientos de actividades económicas, estarán obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad en los términos previstos en este Reglamento, cuando determinen dichos rendimientos por el método de estimación directa, con independencia del régimen a que estén acogidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Nótese que, sin perjuicio de su condición de empresario o profesional a efectos del IVA, los contribuyentes por el IRPF que obtengan rendimientos de actividades económicas, están obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad, cuando dichos rendimientos se determinen por el método de estimación directa.

En consecuencia, y sin perjuicio de su sujeción al IVA, existe en estos casos obligación de emitir factura y copia de la misma.

Quando no se cumplan los citados requisitos, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

- a) Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 1.620 euros anuales.
- b) Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales.

La reducción prevista en este número 3º conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley no podrá exceder de 3.700 euros.

Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este apartado, el saldo resultante no podrá ser negativo.

En cuanto a la descripción de la operación, hay que recoger, y según cada caso, el importe y concepto por el que se perciben los rendimientos, por ejemplo, importe mensual de la prestación de servicios (o de la prestación accesoria prevista en el correspondiente artículo de los Estatutos Sociales) de acuerdo con lo pactado con la sociedad (o de acuerdo con lo acordado por la Junta General de la fecha que corresponda) correspondiente al ejercicio de la actividad profesional en su condición de socio (o socio profesional) en el seno de la propia sociedad profesional. En este sentido, es conveniente que exista un acuerdo de retribución aprobado por la Junta General y que, en el caso de sociedades profesionales, es la concreción económica de la prestación accesoria que como socio profesional está obligado a prestar.

4.3.2. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

4.3.2.1. Consideraciones generales

Una de las cuestiones más delicadas que plantea la regulación del nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas recogido en el art. 27), es su fiscalidad en el IVA.

Está claro que la configuración normativa de este nuevo supuesto viene a reconocer la dificultad interpretativa de entenderlo incluido entre los que con carácter general se recogen en la definición que de rendimientos de actividades económicas hace el art. 27.1), primer párrafo, de la LIRPF. Dificultad, decimos, porque si la finalidad de la ordenación por cuenta propia es *"intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios"*, es obvio que, en el caso de las sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- son éstas, y no sus socios, quienes cumplen con tal requisito. Éstos, como exige la propia ley, prestan sus servicios a través de la sociedad y en el seno de la misma. No en vano, los actos propios de la actividad profesional se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social de la sociedad a la que se le atribuyen los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la misma como titular de la relación jurídica establecida con el cliente. El socio no presta sus servicios *"a"* la sociedad, sino *"en"* la sociedad. Ello, claro está, no significa en modo alguno una minusvaloración de la condición de profesional del socio que presta el servicio. De ahí, de hecho, su denominación como *"socio profesional"*.

Es obvio, también, que dada la ausencia de las notas de *"ajenidad"* y *"dependencia"*, la calificación de los rendimientos que el socio profesional obtiene plantea también dificultades si se pretenden calificar como rendimientos del trabajo, dificultades, dicho sea de paso, mucho más livianas que de pretenderlos considerar como procedentes de una actividad económica *"estricto sensu"* por la vía de entender que, en estos casos, los medios de producción residen en sede del socio forzando, así, la adecuada interpretación de la expresión medios de producción e ignorando la inexcusable finalidad de dirigir su ordenación a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios. Y entiéndase bien. El problema no es un tema de prurito profesional de definiciones sino de mera interpretación jurídica.

Sea como fuera, lo cierto es que la norma ha tenido que crear un supuesto *"ex novo"* que permita incluir tales supuestos como un nuevo rendimiento procedente de una actividad de dicha naturaleza.

El problema es que dicha modificación normativa se ha limitado, exclusivamente, al IRPF, cuestión que plantea la duda de si tales casos se pueden considerar subsumidos en el concepto de empresario o profesional que el IVA recoge, duda que, en nuestra opinión, hay que resolver negativamente.

En efecto; el art. 4. Uno) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) establece que *“estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas () por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional ()”*.

Por su parte, su art. 5. Uno. a), señala que *“a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales (...) las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”, en concreto, “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. En particular, y entre otras, “el ejercicio de profesiones liberales”*.

Así mismo, su art. 5. Tres), presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales *“en los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio”, esto es, “desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”, y “cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas”*.

Ya hemos comentado antes que en los casos, al menos, de sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, no se puede entender *“estricto sensu”* que el socio profesional ordene por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, *“con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*. Tampoco concurren los supuestos a que se refiere el art. 3) del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el IAE.

En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el art. 27) de la LIRPF, no se puede considerar empresario o profesional en el IVA.

Se dirá, tal vez, que tiene su encaje en los supuestos que prevé el art. 5.Uno.c) de la LIVA, y que considera empresario o profesional a *“quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”*. No se negará, no obstante, que la interpretación es más que forzada.

Por último, el artículo 7, numero 5º), de la ley del impuesto, señala que no están sujetos al mismo *“los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”*.

Tras su lectura, se puede pensar que al no concurrir en nuestro caso las notas de ajenidad y dependencia ni tratarse de una relación de naturaleza administrativa, estamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del impuesto. Sin embargo, su adecuada interpretación exige remitirse a la Sexta Directiva (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006).

En efecto; su art. 9.1) señala que se consideran sujetos pasivos *“quienes realicen con carácter independiente () cualquier operación que implique la explotación de un bien incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”*. Por su parte, su art. 10) establece que *“la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente, (...) excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que*

conciene a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario". Para determinar el alcance de la misma es pues imprescindible averiguar si existen lazos de "subordinación" consecuencia de "cualquier relación jurídica" entre el socio y la sociedad.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto nº C-202/1990 -EDJ 1991/22695 STribunal de Justicia (UE) Sala 5ª 25-07-1991-, Ayuntamiento de Sevilla, subraya que lo relevante para determinar si existe vínculo de subordinación es averiguar si se soporta "el riesgo económico de (la) actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no sólo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad". Considera así mismo como criterio relevante el de la "responsabilidad del empresario", responsabilidad entendida como la "derivada de las relaciones contractuales establecidas por los (profesionales) en el ejercicio de su actividad".

Por su parte, y en idéntico sentido, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/2006, J.A. Van Der Steene, -EDJ 2007/188517 STribunal de Justicia (UE) Sala 2ª 18-10-2007- el Tribunal subraya, de nuevo, que "los contratos (...) eran celebrados por la sociedad", y no por el socio, que, como tal "no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta". Y recuerda, también, que "no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad" citando, al respecto, su Sentencia de 25 de julio de 1991.

Es sin embargo la Sentencia del TJCE, EDJ 2009/244892 STribunal de Justicia (UE) 12-11-2015, Asunto C-154/2008, la que mejor plantea y sistematiza el análisis de la cuestión objeto de comentario: primero, determinar si hay o no una actividad económica; segundo, y en caso positivo, analizar si existe o no una prestación de servicios; y tercero, y en caso afirmativo, verificar si hay o no lazos de subordinación. En definitiva, y como el TJCE señala, hay que examinar "si los servicios prestados (por los contribuyentes) constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 2 de (la) Directiva (y) si las tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva".

Respecto a la primera cuestión, el Tribunal destaca "la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas () y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados", aserto, este último, de suma importancia.

Desde esta concepción "objetiva" del concepto de actividad económica, es obvio que el socio profesional realiza en todo caso una actividad económica. Cuestión distinta es si esta se realiza o no con carácter independiente (art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) y, en definitiva, si existen o no lazos de subordinación con la sociedad a quien se le prestan los servicios (art. 10 de la Directiva).

Concretada la existencia de una actividad económica, hay que averiguar ahora si estamos objetivamente en presencia de una prestación de servicios en términos de la Sexta Directiva, esto es, si se trata de una prestación de servicios a título oneroso, o, como el TJCE señala, si existe "una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida", cuestión que, en nuestro caso, hay que resolver también afirmativamente.

En definitiva, estamos ante una actividad económica que, objetivamente, es una prestación de servicios en el sentido de la Sexta Directiva. Sin embargo, esto no significa que dicha actividad se realice con carácter "independiente". No es pues de extrañar que la DGT, en su Consulta V0933/2014, recuerde que "el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica". Y por eso, también, el TJCE, en la

Sentencia que hemos citado, señala que dado que *“(los contribuyentes) no perciben salario y que no están vinculados () por contratos de trabajo”, es “preciso examinar si (éstos) realizan (su actividad) con carácter independiente o si la relación jurídica entre los (mismos y la sociedad) crea, sin embargo, lazos de subordinación, como los mencionados en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”.*

Y en este sentido, el TJCE afirma que *“por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay “lazo de subordinación” () toda vez que () se () organizan ellos mismos () los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades”.* Para ello resulta determinante *“que la organización de los recursos humanos depende de cada”* profesional, esto es, que el personal *“está vinculado (a este último) por una relación laboral”.* En nuestro caso, recordémoslo, el personal está contratado por la sociedad de la que el profesional es socio, circunstancia en sí misma irrelevante, ya que lo determinante, y como veremos al analizar la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, será si se trata de una sociedad de medios y, por tanto, que el profesional es quien en realidad *“ordena”* los medios personales de *“su”* actividad, o, por el contrario, si se trata de una sociedad profesional *“estricto sensu”* y, por tanto, que quien los ordena es la propia sociedad. En definitiva, el hecho de que el personal esté vinculado a la sociedad de la que el profesional es socio es irrelevante si se trata de una sociedad de medios. De ahí que el Tribunal señale que *“en estas condiciones, la dependencia funcional de los “(profesionales) respecto de (la sociedad) así como la sujeción de los (mismos) a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con (la sociedad) con respecto al (art. 4.4) de la Sexta Directiva”.* Y, *“en estas condiciones”,* no es determinante porque atendidas las circunstancias concretas que concurren en este caso en particular, son los propios profesionales quienes organizan los recursos humanos.

Precisado lo anterior, el TJCE analiza las condiciones retributivas que concurren en el caso en concreto y concluye que *“no existe relación de subordinación, toda vez que los (profesionales) soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los (ingresos), de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (), de (su) eficacia de los registradores” y de “los medios empleados para conseguir (los ingresos)”;* es decir, que *“el beneficio que los (profesionales) obtienen de su actividad depende no sólo del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para (conseguirlos)”.* Para el Tribunal, *“el hecho de que los gastos generales y los gastos en material y personal de cada (profesional) están a (su) cargo”* es a tal efecto determinante.

Pues bien; esta necesaria *“correlación”* entre los ingresos y los gastos o, si se prefiere, la imposibilidad de desvincular los unos de los otros, es, en nuestra opinión, trascendental. En efecto; el profesional soporta los ingresos y los gastos que genera su actividad. Es pues importante conocer quién es el titular real de los gastos, pregunta cuya respuesta sólo puede ser una: quien ordena los medios humanos y/o materiales. Y ¿quién los ordena? Pues quien es titular de la actividad; quien la ejerce. Y ¿quién la ordena y la ejerce? Pues depende. Si se trata de una sociedad de medios, el profesional persona física o, mejor, cada uno de sus socios individualmente; y es así porque la profesión no se ejerce en este caso colectivamente sino individualmente. Sin embargo, cuando se trata de una sociedad profesional *“estricto sensu”*, quien ejerce la actividad es la propia sociedad y no el socio. Y aun así, se podría diferenciar en este último caso entre el socio que percibe de la sociedad una retribución fija desvinculada del resultado de la actividad, del socio que percibe su retribución en función del resultado de la actividad. La Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- deviene pues fundamental para el análisis adecuado de la cuestión que comentamos²⁴.

24 Así, por ejemplo, y con relación a la retribución, su art. 17.1.f) establece que *“en cuanto al régimen de retribución de la prestación accesorio*

La consecuencia inmediata de que la sociedad es quien ordena los medios de producción es que los gastos de la actividad se imputan a la sociedad, esto es, que la retribución que el profesional percibe es “ajena” a los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad. Dicho de otra forma, el profesional no se hace cargo de los mismos ya que, de lo contrario, está asumiendo el riesgo económico de la actividad.

Y ya, por último, el Tribunal señala que *“en lo referente a la responsabilidad del empresario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que la (sociedad) pueda ser considerada responsable por los actos de los (profesionales) () no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación”*. Es decir, que no es suficiente el hecho de que la sociedad sea responsable de los actos de los profesionales. Y no lo es porque lo verdaderamente relevante es si los profesionales soportan o no el riesgo económico de su actividad.

En definitiva, para averiguar si la actividad se realiza con carácter independiente y, en suma, si existen o no lazos de subordinación, hay que analizar si el profesional soporta o no el riesgo económico de la actividad, esto es, si *“el beneficio que (obtiene) de su actividad (no sólo depende) del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad”*.

Si es así, esto es, si el profesional asume el riesgo económico de la actividad, ésta se realiza con carácter de independencia.

Si no es así, esto es, si el profesional no asume el riesgo económico de la actividad, ésta no se ejerce con carácter de independencia.

Y en este sentido, podemos considerar como indicios de que no se asume el riesgo económico, los siguientes:

- a. Que el titular de la actividad sea la propia sociedad, esto es, que se trate de una sociedad profesional *“estricto sensu”*. Hay pues que averiguar si concurren los requisitos del art. 1) de la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Si se cumplen, estamos sin duda ante una sociedad profesional cuyo objeto social es el ejercicio en común de una actividad profesional y, por tanto, en la que los actos propios de la misma se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social y que los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente, le son atribuidos a la sociedad.

En consecuencia, si se trata de una sociedad de medios, es el profesional quien es el titular de la actividad y quien ordena, por tanto, los medios humanos y/o materiales.

- b. Que el importe de la retribución que el socio percibe de la sociedad esté totalmente desvinculado del resultado de la actividad, circunstancia que se cumple cuando se trata de una retribución fija o de una

de los socios profesionales, podrá ser de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del art. 10”, esto es, que “los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. El reparto final deberá en todo caso ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios con las mayorías que contractualmente se establezcan, las cuales no podrán ser inferiores a la mayoría absoluta del capital, incluida dentro de ésta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales”.

Habrà pues que tener muy presente cual es en cada caso el régimen de retribución de los socios profesionales.

retribución variable calculada, en este último caso, teniendo en cuenta los mismos parámetros que para el resto de profesionales con relación laboral con la sociedad.

En consecuencia, si la retribución que el socio percibe está en función del resultado económico de la actividad, se considera que el profesional asume los riesgos económicos de la misma.

Hay pues que analizar el régimen de prestaciones accesorias de la Ley 2/2007 (art. 17.1.f)) -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- y, en concreto, si su cuantía se ha establecido en función o no del resultado de la actividad (art. 10) de la Ley 2/2007).

- c. Que la sociedad es quien asume la responsabilidad patrimonial por los riesgos empresariales inherentes a la actividad que constituye su objeto social (art. 11) de la Ley 2/2007).
- d. Que la sociedad es quien asume solidariamente la responsabilidad patrimonial por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional, circunstancia que no es relevante si concurre el segundo de los dos indicios anteriores pero sí en el caso de que éste no concorra.

Esto quiere decir que si la sociedad es quien ejerce la actividad pero la retribución que el socio percibe no está desvinculada del resultado de la actividad, se considera que se asume el riesgo económico si el socio, además, y aunque sea solidariamente con la sociedad, responde patrimonialmente por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional.

Así mismo, se puede afirmar que hay lazos de subordinación cuando existe una relación laboral o cuando, no existiéndola, la actividad económica no se realiza con carácter de independencia de acuerdo con los criterios comentados. Obviamente, su análisis exige el examen individualizado caso por caso.

En idénticos términos se pronuncia la "VALUE ADDED TAX COMMITTEE" de la Comisión Europea en sus "working papers" nºs 786 y 799, de enero y julio de 2014, respectivamente²⁵, y que, en síntesis, afirman lo siguiente:

25 Introduction "working paper" nº 786

The Spanish delegation has asked the opinion of the VAT Committee on whether professional services provided by a natural person to a company under an employment contract should be qualified as an economic activity, within the meaning of Articles 9 and 10 of the VAT Directive, when that natural person owns the majority of the capital of that company, which supplies the same type of services as those provided by the shareholder under the employment contract.

The question submitted by the Spanish delegation is attached in annex.

Subject Matter

Article 9(1) of the VAT Directive states that "taxable person" shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity", adding that "any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as 'economic activity'".

On its part, Article 10 of the VAT Directive states that "the condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability".

Therefore, activities of the professions are regarded as economic activity, according to Article 9(1) of the VAT Directive. However, to be considered a taxable person, the professional who carries out that economic activity, must do it independently.

In the case submitted by the Spanish authorities, the professional supplies his services under an employment contract to a company which provides the same type of services to its clients.

According to Article 10 of the VAT Directive, the existence of a contract of employment, in principle, would imply that the activity deployed is not carried out independently, so the person who performs that activity would not be considered a taxable person.

However, the Spanish authorities allege that problems arise when the professional providing services to the company directly or indirectly

owns a majority, or all, of the capital of the company. In such cases there is a risk that the dependence and employee status could be undermined, given that this shareholder participates in the company decision-making. In addition, Spanish employment law excludes the possibility of the existence of an employment relationship when, in the case of trading companies, the professionals providing services to a company have a direct shareholding in the company of 50% or more.

It is also alleged that in the case of professional services the main means of production lies in the shareholder himself, as those services are of a strictly personal nature and that the material means made available by the company for the provision of these services are of scant significance compared with the human factor. The shareholder arranges the economic activity himself, where necessary, even if this simply entails making himself available to provide the services.

Thus, we need to determine whether these professional services supplied to a company by a shareholder who controls the majority of the capital of that company, when those services are of the same type as those supplied by the company itself, can or cannot be considered to be an activity carried out "dependently".

The Commission's opinion

Although under Spanish law, the existence of an employment relationship is not possible when the professional who provides services to a company has a direct shareholding in the company of 50% or more, this is not relevant for the qualification of the activity for VAT purposes. Article 10 of the VAT Directive excludes the notion of independence when the person is bound to an employer "by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability". Therefore, we have to look at the conditions under which the services are provided by the professional to the company, to assess if the notion of dependency is present or not.

That the professional is the majority shareholder of the company does not in itself impede the existence of a relationship employer-employee. The Court of Justice of the European Union (CJEU) ruled in case C-355/06 *Van der Steen* that "a natural person carrying out all work in the name and on behalf of a company that is a taxable person pursuant to a contract of employment binding him to that company of which he is also the sole shareholder, the sole manager and the sole member of staff, is not himself a taxable person within the meaning of Article 4(1) of that Directive (the Sixth Directive)".

The CJEU based its conclusions on the following four factors:

- contracts for the provision of services were entered into by the company,
- that the shareholder acted on behalf and under the responsibility of the company,
- that the shareholder did not bear any economic business risk in acting as manager and performing the work in the course of the company's dealings with third parties, and finally,
- that the company paid the shareholder a fixed monthly salary and annual holiday payment, deducting income tax and social security contributions from his salary, so the shareholder depended on the company to determine his remuneration.

Therefore, in the view of the CJEU, the majority shareholder of a company can conclude an employment contract with that company.

Moreover, it is irrelevant to the relationship between them that the services supplied by the company are of the same nature as those supplied by the shareholder to the company. Otherwise, that would imply that none of the professionals, whether shareholders or not, working for a company which provides the same type of services could be considered employees but would have to be regarded as taxable persons.

Thus, we have to analyse the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers, such as working conditions, remuneration and liability, to determine whether the services are supplied by the shareholder dependently or independently.

This is consistent with the ruling of the CJEU in case C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*. The case referred to whether the tax collectors working for the City Council carried out an economic activity. There was no contract of employment, so the CJEU considered whether their legal relationship with the Commune created the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.

Regarding the working conditions, the tax collectors themselves procured and organised independently, within the limits laid down by the law, the staff, equipment and materials necessary for them to carry out their activities.

With regard to remuneration, tax collectors bore the economic risk entailed in their activity as their profit depended on the amounts collected and the expenses incurred for staff and equipment.

Regarding the employer's liability, that the City Council could be held liable for the activity of tax collectors was not considered sufficient to establish the existence of a relationship of employer and employee.

- For those reasons, the CJEU concluded that the activity of the tax collectors was being carried out independently.
- For the Commission services, the fact that the shareholder owns the majority of the capital of the company, and that he provides to the company the same services that the company supplies to its clients, are not by themselves decisive to determine whether the activity is being carried out independently. However, where a professional, who is already a taxable person for VAT proposes:
 - supplies his services to the company under an employment contract, and
 - undertakes this in the same fashion and means as applied in his economic activity as a taxable person,
 - then it could be considered that the services supplied to the company under such an employment contract are carried out independently, notwithstanding the employment contract.

- a. Que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado.
- b. Es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa.
- c. Para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:
 - › Si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios.
 - Si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.
 - Si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

En definitiva, las prestaciones de servicios realizadas por quienes no soportan el riesgo económico de la actividad y que se desarrolla utilizando los medios materiales y humanos propiedad de la empresa, no están sujetas al impuesto; conclusión, además, que se refuerza si la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales es de la sociedad y el profesional recibe en concepto de honorarios una retribución fija.

Y en nuestro caso, sociedades profesionales, es obvio que es la sociedad, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquélla realiza y quien asume los derechos y obligaciones dimanantes de las

Therefore, to determine whether in these situations there is a dependent or an independent relationship, it is necessary to perform a case-by-case analysis similar to the one of the CJEU in the *Ayuntamiento de Sevilla* case, examining all circumstances of the case.

Thus, elements such as

- whether the shareholder uses the means of the company to provide the services or different means, or
- whether he receives a fixed remuneration plus commission and bonuses or the remuneration is a percentage of the profits or the amounts invoiced to the clients, or
- whether he has personal responsibility for his work towards the clients, all have to be weighed in order to qualify the relationship between the shareholder and the company as dependent or independent.

It should be mentioned at this point that the VAT Committee already in 2012 discussed the conditions to be met for an activity to be regarded as an economic activity within the meaning of the VAT Directive. That however was before the most recent decision of the CJEU in case C-62/12 *Kostov*. In its working paper, the Commission services had considered that when a member of the board who is a taxable person, was only on the board because he owned shares and not because he had been appointed to the board in his professional capacity, then that would be an activity carried out on an occasional basis and therefore outside the scope of VAT, unless the Member State had availed itself of the option provided for in Article 12(1) of the VAT Directive. With the recent CJEU decision in the *Kostov* case, it would appear that in that respect the conclusion reached in that working paper has been overruled.

In conclusion, a natural person who owns the majority of the shares of a company can be bound to that company by an employment contract. The qualification of the relationship of the shareholder with the company as dependent or independent has to be done on a case-by-case basis, analysing the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers such as working conditions, remuneration and liability. Where that shareholder is already a taxable person for VAT purposes, the services supplied to his company under an employment contract could be considered carried out independently in cases where there is no difference in the means used by that shareholder when supplying services to third parties as a taxable person, and those used when supplying services under the employment contract to the company where he is the majority shareholder.

Delegations' opinion

Delegations are invited to express their views on the matters raised by the Spanish authorities and the observations made by the Commission.

relaciones contractuales suscritas con terceros. Existe, pues, un vínculo o relación de “subordinación” entre el socio y la sociedad que le excluye por tanto del ámbito de aplicación del impuesto.

Por ello, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto nº C-355/2006 -EDJ 2007/188517 STribunal de Justicia (UE) Sala 2ª 18-10-2007-, señala que *“si bien la actividad (desarrollada por la sociedad) era realizada tan sólo por el (socio único de la misma y administrador), los contratos () eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual (). En consecuencia, (el socio único y administrador) dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas”*. La Sentencia subraya también que quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad *“no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta”*. En consecuencia, el socio *“no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas”*.

En definitiva, la prestación de servicios realizada por el socio profesional de una sociedad a la que la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- le es de aplicación, no está sujeta al IVA salvo, tal vez, en aquellos casos en los que en el sistema de retribución del socio se tengan en cuenta elementos o circunstancias que, analizados caso a caso, permitan concluir la falta de un vínculo de subordinación.

Es obvio, también, que, aunque con matices importantes y con fecha muy anterior al reciente informe de la Comisión, este no es el criterio de la DGT. En efecto; tanto en la Consulta Vinculante V1492-08, de 18 de julio, como en la V0179-09, de 2 de febrero, el centro Directivo contesta de idéntica forma: *“dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley 37/1992”*. En consecuencia, concluye, *“las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”*²⁶.

26 Respecto a la primera, la Descripción de los hechos es la siguiente: *“la entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social es la realización de servicios en el ámbito de la asesoría legal y tributaria, y en general la prestación de servicios propios de la abogacía. Asimismo la sociedad presta servicios de toda clase en el campo de la consultoría y de la asesoría de empresas. Los profesionales que prestan servicios a los clientes de la entidad consultante se dividen en dos categorías, según ostenten o no la condición de socio de la entidad. Los socios-profesionales (abogados, economistas y profesores mercantiles) suscriben con la entidad consultante un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes. En particular dicho contrato obliga a los socios-profesionales a prestar a los clientes de la sociedad aquellos servicios comprendidos en su objeto social, así como a participar en las funciones de gobierno y administración de la entidad según su capacidad e idoneidad. Como remuneración de los citados servicios, los socios-profesionales tienen derecho a percibir determinadas retribuciones por parte de la entidad consultante que se articulan mediante la emisión de las correspondientes facturas por el socio-profesional en concepto de anticipos, que son objeto de regularización también mediante la facturación correspondiente (positiva o negativa) a final del ejercicio en función del desempeño realizado por el socio-profesional (cumplimiento del objetivo de ingresos; responsabilidades asumidas; conocimiento del mercado; flexibilidad o movilidad. ...) y de la actividad profesional de la entidad. Cada socio-profesional es titular aproximadamente de un 4 por 100 del capital de la entidad. Asimismo, los socios-profesionales están obligados a financiar las operaciones de la entidad mediante el otorgamiento de préstamos personales. En cuanto al desempeño de sus servicios, los socios-profesionales disponen de gran flexibilidad y autonomía en el cumplimiento del horario de trabajo y en la permanencia en el lugar de trabajo. El ejercicio de la actividad profesional es competencia exclusiva de los socios-profesionales, y se ejerce de forma que queda garantizada su propia independencia”*.

Respecto a la segunda, la Descripción de los hechos es sumamente sucinta: *“dos personas físicas van a constituir una sociedad profesional, adquiriendo la condición de socios profesionales de la misma, y a realizar para dicha sociedad los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social”*.

Sin embargo, si se lee con atención la *“Descripción de los hechos”*, en especial, la de la primera consulta, se observa que se habla de socios que suscriben con la sociedad un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a presar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, servicios por los que emite la correspondiente factura. Respecto a la segunda de las consultas, se habla de profesionales que realizan para la sociedad en la que participan los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social. Pues bien; salvo en este último caso, y con matices, es obvio que en ambos supuestos estamos ante una operación sujeta y no exenta del impuesto ya que lo que los profesionales suscriben es un contrato de arrendamiento de servicios con la sociedad, contrato que manifiesta la existencia de dos partes contratantes sujetas, por tanto, a los derechos y obligaciones que dimanen del mismo. No se trata, pues, de una obligación *“interna”* de la sociedad. Los socios, en este caso, no prestan sus servicios *“en”* la sociedad, sino *“para”* la sociedad. Hay pues independencia y asunción de riesgo económico²⁷.

Sin embargo, esta no es la construcción jurídica que la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- hace. En efecto; en el ámbito de esta última estamos en el ámbito de *“prestaciones accesorias”* de los socios que, en su condición de profesionales, están obligados a cumplir; prestaciones que no derivan de un contrato de arrendamiento de servicios sino de una disposición estatutaria de naturaleza mercantil de carácter interno. Se trata, pues, de una obligación *“estatutaria”*. De ahí, precisamente, que los socios prestan sus servicios profesionales *“en el seno”* de la sociedad. No hay un ejercicio individual y externo separado de la sociedad, sino interno y en la propia entidad. Y lo que es más importante: el riesgo económico lo soporta la entidad sin perjuicio de la lógica y obvia responsabilidad civil del socio-profesional. No hay que olvidar que el ejercicio profesional lo desarrolla la propia sociedad. A ella se le imputan los correspondientes derechos y obligaciones con los clientes. Y para desarrollar tales servicios no se suscribe ningún tipo de contrato con los socios, sino que éstos se obligan, en el

27 En este sentido, son muy ilustrativos los fundamentos que se recogen en el número 3 de la contestación a la Consulta Vinculante V0179-09, a saber: *“según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007), tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto”*. De acuerdo con la citada sentencia, *“en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un “precio” o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral”*. De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, *“los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones”*. Asimismo, prosigue la consulta, *“existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de Febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que «un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez “a quo”, es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal»”*.

seno de la propia esfera organizativa interna, a prestarlos “en”, y no “para”, la sociedad. Nos gustará más o menos, pero es lo que la ley dice con meridiana claridad²⁸.

En consecuencia, es obvio que en estos casos concretos no hay sujeción al IVA porque no hay, en términos comunitarios, una situación de “independencia” sino de “subordinación”. Y no hay independencia, insistimos, porque es la sociedad quien soporta los riesgos económicos de las operaciones que se realizan, cuestión ésta esencial para determinar la sujeción al impuesto.

La Consulta Vinculante V0933/2014, de 2 de abril, analiza también idéntica cuestión aunque desde una perspectiva muy diferente. La cuestión que en ésta se plantea es la de la fiscalidad en el IVA de los servicios profesionales prestados a la sociedad por el administrador, y socio único, en el caso de que se simultaneen las tareas propias del cargo y otras distintas²⁹.

28 El art. 1.1, primer párrafo, de la Ley 2/2007, establece que “las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley”. Esto quiere decir que el objeto social de una sociedad profesional es el ejercicio en común de una actividad profesional. Dicho en otras palabras; quien presta dicho servicio es la sociedad. De ahí, precisamente, que su art. 1, tercer párrafo, establezca que “a los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente”. Y de ahí, también, precisamente, que su art. 5.2 establezca que “los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los profesionales contemplada en el art. 11 de esta Ley”, precepto que, en su número 1, establece que “de las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio” y que “la responsabilidad de los socios se determinará de conformidad con las reglas de la forma social adoptada”, y, en su número 2, que “no obstante, de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan”. Su número 3 obliga a las “sociedades profesionales (a) estipular un seguro que cubra la responsabilidad en la que éstas puedan incurrir en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyen el objeto social”.

Por su parte, su art. 2 señala que “las sociedades profesionales (desarrollarán) el ejercicio en común de actividades profesionales (...) bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales”. Esto es, que quien desarrolla la actividad es directamente la sociedad.

Su art. 4.1.a) indica igualmente que son socios profesionales “las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma”. La propia ley establece pues la obligación por parte de los socios profesionales de prestar los servicios en el “interior” de la sociedad; esto es, en su propio ámbito y esfera organizativa. Es más; su art. 17. 2 establece que “las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevarán aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social”.

A mayor abundamiento, su art. 9 establece que “la sociedad profesional y los profesionales que actúan en su seno ejercerán la actividad profesional que constituya el objeto social de conformidad con el régimen deontológico y disciplinario propio de la correspondiente actividad profesional”; que “en ningún caso será obstáculo el ejercicio de la actividad profesional a través de la sociedad para la efectiva aplicación a los profesionales, socios o no, del régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional”; que “sin perjuicio de la responsabilidad personal del profesional actuante, la sociedad profesional también podrá ser sancionada en los términos establecidos en el régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional”; y que “en los trabajos profesionales que se sometan a visado, éste se expedirá a favor de la sociedad profesional o del profesional o profesionales colegiados que se responsabilicen del trabajo”.

Es pues obvio que dado que es la sociedad profesional, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos dimanantes del ejercicio de su actividad, y que los servicios que el socio profesional presta se proyectan en el interior de la propia sociedad consecuencia de la prestación accesoria inherente a su condición de socio y que se materializa en el seno de la propia sociedad, se puede afirmar que no exista una “independencia” del socio para con la sociedad, al menos, en los términos de la Directiva y que no hay, por tanto, dos operadores económicos sino uno solo: la sociedad, único sujeto pasivo del IVA.

29 La consultante plantea las dos siguientes opciones de retribución: prever la retribución del cargo de administrador en los estatutos sociales (actualmente el cargo es gratuito) o que este último sea gratuito y facturar a la sociedad los servicios profesionales prestados. Y las cuestiones que se consultan son dos también. La primera, si se considera que la relación mercantil absorbe a la laboral o que se desarrollan servicios profesionales además de las funciones propias del cargo de administrador. La segunda, cuál sería la tributación en el IVA en los tres supuestos siguientes: relación mercantil, fijándose la retribución como administrador en los estatutos, relación laboral y prestación de servicios. Fijese,

En efecto; el consultante no plantea expresamente la tributación en el IVA de los servicios prestados en su condición de socio profesional, sino, de forma más concreta, la fiscalidad de los servicios que el socio presta por razones distintas a su cargo como administrador en dos supuestos muy concretos: que su relación con la sociedad sea laboral, o que se trate de una mera prestación de servicios, en concreto, y en el contexto de la consulta, hay que entender que se refiere a un contrato de arrendamiento de servicios. En realidad, la cuestión principal que se plantea es la de la tributación de las tareas distintas a las propias de administrador³⁰.

Así planteada, la cuestión no ofrece ninguna duda ya que los servicios prestados en régimen de dependencia laboral no están sujetos al IVA y los que se prestan como consecuencia de un contrato de prestación de servicios profesionales están sujetos al mismo.

En efecto; la DGT inicia su Resolución remitiéndose a los preceptos legales que resultan de aplicación al caso en concreto y recuerda que *“lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al (IVA) es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5 de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial»”*.

Y en este sentido, la DGT se remite al art. 9.1) de la Directiva que, recordémoslo, establece que *“serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”*.

A tales efectos, la DGT parte de la hipótesis de que la sociedad contrata los servicios del profesional; hipótesis que coincide con la que el consultante plantea, en concreto, que el socio y administrador factura a la sociedad los servicios profesionales que le presta. Insistimos en ello ya que no es lo mismo consultar la fiscalidad de los ingresos que se *“facturan”* a la sociedad consecuencia de un contrato de prestación de servicios, que la de los

pues, que la inquietud de la consultante es realmente la compatibilidad entre las funciones como administrador y otras distintas y su concreta fiscalidad. Nada que ver, pues, con su condición como socio, sino, en todo caso, con la de administrador.

Se trata de una sociedad que presta servicios de publicidad y marketing a terceros independientes y en la que el socio administrador realiza parte de ese trabajo. En concreto, y además de las tareas de representación, administración y dirección de la sociedad, a las que dedica un 20 por 100 de su tiempo, las de desarrollo de ideas y diseño de campañas publicitarias y de marketing así como de páginas webs, a las que dedica el 80 por 100 restantes. Para el desarrollo de la actividad profesional, la sociedad cuenta con la colaboración de dos profesionales autónomos y una persona con contrato laboral.

- 30 No en vano, la DGT estructura su respuesta analizando su fiscalidad en los tres tributos principales: el IS, el IRPF y el IVA. El Órgano Directivo parte *“de (que) el administrador es socio único de la entidad, (su) cargo (como tal) es gratuito (y) desempeña la labor de diseño de ideas y campañas publicitarias y marketing”*. Pues bien; en *“aquellos casos en que los socios prestan servicios profesionales tanto a la propia sociedad como a terceros clientes de la sociedad, deberán distinguirse este tipo de servicios, y serán fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS”*. Y con relación al IRPF, la DGT señala que *“los servicios profesionales que un socio puede prestar a una sociedad pueden englobar tanto los que tienen como destinatario a la propia sociedad, como a terceros clientes de la sociedad, a los cuales el socio presta dichos servicios en nombre y por cuenta de la sociedad”*. Y todo ello, prosigue, *“con independencia de la calificación que en el IRPF corresponda a los honorarios satisfechos por la sociedad al socio por dichos servicios profesionales (rendimientos de trabajo. o de actividades económicas) y con independencia de que dichos servicios puedan prestarse adicionalmente a otros servicios distintos y propios del ejercicio del cargo de administrador, cuyos honorarios tendrán la calificación a efectos del IRPF de rendimientos de trabajo del artículo 17.2.e) de dicha Ley, que establece que en todo caso, y con independencia por tanto de su naturaleza mercantil, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”*”.

ingresos que se perciben de la sociedad por quien ostenta la condición de socio. Es cierto que la consultante no habla expresamente de un “contrato” de tales características, pero así se infiere de los hechos y así creo también que lo entiende la DGT.

Es por ello lógico que la DGT afirme que *“el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica”*, elemento, éste, que es también relevante para determinar si existen o no lazos de subordinación.

En este contexto, la DGT se remite con acierto a la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90, y subraya que *“el hecho decisivo () es que (quien presta los servicios, soporte) el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que (obtiene) trae causa no sólo (de sus ingresos,) sino también de los gastos en que (incurre) por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad”*. La DGT recuerda también que el Tribunal se ha pronunciado en idéntico sentido en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08; Sentencia que, recordémoslo, concluye *“que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores españoles (están sujetos al IVA), toda vez que (éstos) actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva”*. Esto es así, prosigue, *“en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto”*. Sin embargo, la DGT no profundiza en esta cuestión trascendental de la existencia o no de lazos de subordinación. Y no lo hace porque no es sin duda necesario para resolver las cuestiones que se le plantean.

Y es en esta cuestión trascendental donde la DGT se remite a la doctrina del TS con relación a las notas de ajenidad y dependencia. Y es ahí, precisamente, donde creemos que radica el error. Y lo es, porque si bien es cierto que estas son las notas que definen uno de los supuestos de no sujeción al IVA, no lo es menos que éste no es el único supuesto de relación de subordinación no sujeta. Y la prueba es la Sentencia Van Der Steene. Se podrá concluir, eso sí, que analizadas las circunstancias que concurren en el caso de que se trate, no existe una relación laboral ni ningún otro indicio que permita concluir con carácter general que no existe tampoco ningún lazo de subordinación. Y para ello, la inexistencia de una relación laboral es importante, pero no decisiva. Es, como tantas veces se ha dicho, un indicio, pero un indicio que, en el caso que nos ocupa, y dada su especial complejidad, requiere, si cabe, de una mayor actividad probatoria. Eso es en definitiva lo que los *“working papers”* famosos dicen y lo que el propio TJCE hace en sus diferentes Sentencias, en concreto, en las tres más importantes al respecto: Asunto C-202/90, C-355/2006 y C-154/08.

Sin embargo, no nos ha de extrañar que, a tenor de los hechos que se plantean en la consulta, la DGT concluya sin más que *“la prestación de servicios profesionales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurren las notas configuradoras del mismo a que se refiere el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores, esto es, cuando el profesional se compromete voluntariamente a prestar sus servicios por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección del empresario a cambio de una retribución”*. A sensu contrario, prosigue, *“dicha prestación podrá instrumentarse a través de un contrato de arrendamiento de servicios cuando no concurren en ella los caracteres propios de la relación laboral, esto es, cuando el profesional no preste un servicio dependiente, remunerado y por cuenta ajena”*.

Nada que decir, salvo que tal conclusión no aborda la problemática de fondo: las retribuciones que el socio profesional percibe de su sociedad en su condición como tal. Resuelve, claro está, los extremos, pero no las zonas grises. Y resuelve, claro está, lo que se le ha consultado.

Conclusión, eso sí, que se complementa con otras dos. La primera, que si la relación es laboral *"los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante (están) no sujetos"*. La segunda, que *"las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo"* en la medida en *"que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional"*.

En definitiva, la DGT aborda tan solo lo que se le consulta: la fiscalidad en el IVA de los servicios que se prestan a una sociedad como consecuencia de una relación laboral o de un contrato de prestación de servicios.

La DGT no aborda pues, porque no se le consulta, la cuestión objeto de controversia. Tampoco se plantea en ninguna de las tres Resoluciones citadas la concurrencia de circunstancias que permitan concluir que existen o no de lazos de subordinación más allá de la concurrencia o no de las notas de ajenidad y dependencia. La DGT tampoco se ha planteado hasta hoy tan polémica cuestión desde la perspectiva de la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Y en ninguna de las tres Resoluciones se abordan tampoco las zonas grises que hay entre los dos extremos: la relación laboral y el contrato de arrendamiento de servicios.

A diferencia de las dos Resoluciones anteriores, la DGT apunta en esta última Resolución, eso sí, cuál es el camino a seguir; camino que no se limita a averiguar si concurren las notas de ajenidad y dependencia sino si existen o no lazos de subordinación, cuestión, ésta, que requiere el análisis caso por caso y la existencia de criterios orientadores. Ese es pues el camino. Pero cuidado; la cuestión no es tan simple como pretender afirmar que en ausencia de una relación laboral estamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y no lo es porque resolverla exige aceptar que hay zonas grises que requieren objetivizar el concepto de ordenación por cuenta propia con criterios concretos o fijar indicios claros que garanticen la seguridad jurídica en el marco en concreto del IVA.

Dicho cuanto antecede, es cierto que la razón que justifica la modificación del art. 27) de la LIRPF no es otra que la de asimilar el nuevo supuesto a una actividad profesional en la que, aunque de forma realmente muy forzada, se considera que los medios de producción residen en sede del socio y, por ende, que estamos, de hecho, ante un supuesto de actividad profesional, interpretación que justificaría que, a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, se repercuta el IVA correspondiente. Pero se trata, sin duda, de una interpretación voluntarista, aunque sin duda coherente, pero que no tiene un fundamento claro en la propia normativa del impuesto. Pero ello no es óbice para que se pueda interpretar, también, que estamos ante una operación que estaba ya sujeta y no exenta del IVA con anterioridad a dicha modificación o, por el contrario, que continuamos estando ante un supuesto de no sujeción y que no procede, por tanto, la deducción del IVA soportado por la sociedad que satisface al socio los rendimientos correspondientes. Esperemos, en cualquier caso, cordura en la aplicación del impuesto en un supuesto en el que, a mayor abundamiento, no existe ningún efecto negativo para los intereses de la Hacienda Pública. En cualquier caso, y en aras a la seguridad jurídica, lo deseable hubiere sido acometer la correspondiente adaptación normativa en el IVA a pesar de su difícil encaje con la Directiva. Sea como fuere, parece coherente mantener un paralelismo entre la calificación de la renta obtenida a los efectos del IRPF y la sujeción al IVA de la

prestación de servicios correspondiente, paralelismo que, desde la entrada en vigor de la nueva norma parece claro: rendimiento de actividad económica y correspondiente sujeción al IVA³¹.

La cuestión que ahora tratamos no ha pasado tampoco desapercibida para la doctrina científica.

En efecto; en opinión de CAAMAÑO³², *“aunque es necesario y urgente que la DGT se pronuncie sobre este extremo”, el “legislador fiscal ha impreso en la LIRPF una fictio iuris. Ha adoptado la ficción -o, si se prefiere, la presunción iuris et de iure, la cual no admite, por definición, prueba en contrario- de que cuando el socio-profesional ha cursado alta en el RETA o en una mutualidad de previsión, está ordenando por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios, en cuyo caso la contraprestación necesariamente estará sujeta al IVA”*.

Coincidimos plenamente en que esa es la conclusión más lógica. Pero esta no es, sin duda, la conclusión adecuada si nos atenemos a los preceptos que regulan el concepto de empresario y profesional en el ámbito del IVA y del IRPF. Es más, el hecho de que en IRPF determinadas rentas se califiquen como procedentes de una actividad económica, no significa en modo alguno que opere un automatismo respecto a su consideración como tal en el ámbito del IVA, y viceversa.

Esta es también de hecho el criterio del TJCE que, en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154-08, señala con acierto que *“si bien el tratamiento fiscal nacional de los ingresos de (los profesionales) no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva, constituye no obstante un indicio adicional sobre la naturaleza real y la esencia de los servicios prestados a (a la sociedad)”*.

Hay pues que analizar en cada caso si concurre el carácter de *“independencia”* que la Directiva exige y, en definitiva, si existen o no *“lazos de subordinación”*.

Sin embargo, para MARTÍN HERNÁNDEZ, la cuestión es también clara³³: *“la calificación como rendimiento de actividad económica presupone la sujeción a IVA de las operaciones”*. Esta conclusión, prosigue, *“cumple con lo dispuesto en el art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, cuando señala que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Acudiendo a la Ley española del tributo, concurren los dos requisitos, exigidos en su art. 5.Dos. De un lado, la ordenación por cuenta propia de factores de producción y, de otro, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, se consideran actividades empresariales, entre otras, el ejercicio de profesiones liberales y artísticas”*.

Para dicho autor, y tras la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, que después comentaremos, *“es cierto que es posible una calificación distinta en el IRPF y el IVA (...), pero no en las prestaciones de servicios que llevan a cabo los socios profesionales a su sociedad”*. Hemos de tener presente, señala, *“que la modificación operada en el IRPF*

31 A pesar de ello hay que recordar supuestos realmente curiosos en los que a criterio de la DGT estamos ante rendimientos del trabajo sujetos al IVA. Este es el caso, por ejemplo, de la Consulta Vinculante V2556-06, de 21 de diciembre de 2006, relativa al colectivo de árbitros que realizan una labor totalmente *“amateur”* actuando en campeonatos de dicha naturaleza de niños, señoras y caballeros, sin tener ninguna relación laboral con la Federación y percibiendo por ello determinada retribución por día de arbitraje.

32 CAAMAÑO, Miguel. *“A propósito de la naturaleza de las rentas de los socios profesionales”*. Inédito. 2015.

33 MARTÍN HERNÁNDEZ, Javier. *“Hacienda y sociedades profesionales”*. CINCO DÍAS, Tribuna. 23 de febrero de 2015.

se debe al carácter personalísimo de los servicios profesionales. Por tanto, urge que, desde el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se lleve a cabo una interpretación que equipare la regulación en ambos tributos. La seguridad jurídica lo exige”.

A pesar de la coherencia de sus argumentos, no se puede ignorar que el concepto de “lazos de subordinación”, propio del IVA, admite una variedad de matices más allá de los que son propios en el IRPF. Se ignora, también, la importancia que la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- tiene al respecto. El carácter personalismo de los servicios profesionales, no lo olvidemos, no excluye que el titular de la actividad sea la propia sociedad.

GARCÍA NOVOA es de opinión contraria a la de los dos anteriores autores³⁴. A su juicio, que compartimos, “a efectos de IVA, lo determinante no es una eventual calificación en el IRPF, sino que nos encontremos ante una prestación de servicios sujeta”. Dicho autor centra la cuestión de forma correcta. En su opinión, “para que una entrega o un servicio se encuentre gravado por el impuesto es imprescindible que lo preste una persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional, entendiéndose por tal quien desarrolla una actividad económica”. Lo trascendente “no es, por tanto, estar ante un rendimiento de actividad económica en el IRPF, sino desarrollar una actividad económica a efectos del IVA”. Y en este sentido, “para determinar cuándo hay una actividad económica sujeta y cuándo un servicio prestado en régimen de dependencia no sujeto, hay que recordar que las calificaciones en el IVA son propias de este impuesto. La interpretación de los términos contenidos en la Ley del IVA debe llevarse a cabo con criterios propios de este impuesto, que tiene unas características que le diferencian de los demás impuestos del sistema. Sobre todo, por su condición de impuesto armonizado a nivel europeo, que lo convierte en una figura fiscal dependiente del Derecho de la Unión Europea. De esta forma, las interpretaciones que priman son las guiadas por la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea, y de acuerdo con principios como el de neutralidad”.

En suma, “diga lo que diga la reforma de la Ley del IRPF, una retribución no está sujeta al IVA en tanto no cumpla con la definición de actividad económica en este impuesto, la cual procede de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y de la interpretación que, de la misma, ha efectuado la jurisprudencia comunitaria”. Y en este sentido, “aunque en el Derecho español de la Seguridad Social no parece posible una relación laboral cuando el profesional que presta servicios a una sociedad tiene una participación directa igual o superior al 50 por 100, esto no es relevante para la calificación de la actividad a efectos del IVA, pues el artículo 10 de la Directiva del IVA excluye la noción de independencia cuando la persona está ligada a un empleador “por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación respecto a las condiciones de trabajo, remuneración y la responsabilidad del empleador””. Así pues, “para determinar si las rentas percibidas por el socio dado de alta en el RETA constituyen prestaciones de servicios sujetas a IVA no hay que estar a la calificación como rendimientos de actividades económicas en el IRPF sino a si esas rentas son subsumibles en el artículo 4,1 de la Ley del IVA, interpretado de acuerdo con la definición de actividad económica que se contiene en el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE y la exégesis que de dicho precepto ha realizado el Tribunal europeo —por ejemplo, en las sentencias de fecha 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08 y 18 de octubre de 2007, asunto C-355/06-”.

Y concluye: “no cabe deducir automáticamente la sujeción al IVA por el hecho de que ciertas rentas se califiquen a efectos del IRPF como rendimientos de actividades económicas. No obstante, para el caso que estamos comentando, sería deseable que la Dirección General de Tributos diera unos criterios que aportaran seguridad jurídica a los contribuyentes”.

34 GARCÍA NOVOA, César. “El IVA en las retribuciones de los socios profesionales y la reforma del IRPF”. Colegio de Economistas de Pontevedra, 2015.

Sea como fuere, coincidimos con el único punto común que hay en los tres autores: la necesidad de que la DGT aclare esta cuestión.

4.3.2.2. La Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015

4.3.2.2.1. Consideraciones generales

Con fecha 10 de febrero de 2015, la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT emitió una Nota sobre la *“incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014”*, Nota de la que en brevísimo espacio de tiempo se han publicado dos versiones.

Ante todo, conviene analizar su valor jurídico. Y al respecto, el art. 12.3) de la LGT establece en su primer párrafo que *“en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda”*. En consecuencia, la AEAT carece de facultades interpretativas. Es cierto, no obstante, que la Nota en cuestión no se ha emitido con tal pretensión sino, tan solo, con la de fijar un criterio provisional, hay que entender de carácter *“interno”*, o, como se precisa en su segunda versión, de carácter informativo. En cualquier caso, quien sin duda es imprescindible que se pronuncie al respecto es el Ministro de Hacienda o, en su caso, la DGT, en contestación a las consultas vinculantes que al respecto se le planteen. No es pues de extrañar que en la segunda versión de la Nota se recuerde que *“tanto una como otra versión (...) tienen carácter provisional y (...) se está a la espera de emisión de Informe o Consulta Vinculante por parte de la Dirección General de Tributos”*.

Sea como fuere, lo que es evidente es que la reforma fiscal recientemente aprobada plantea, en este tema en concreto, dudas interpretativas que, acláremoslo, ya existían antes, y que la reforma sólo hace que avivar.

El problema es que la Nota, valorada en su conjunto, no contribuye tampoco a solventarlas. Y no contribuye, entre otras razones, por las siguientes:

Primera.- Omite toda referencia a los *“working papers”* nº 786 y 799, de enero y julio de 2014, de la *“VALUE ADDED TAX COMMITTEE”* de la Comisión Europea, que son trascendentales a los efectos que nos ocupa. Es cierto que la Nota se remite a la jurisprudencia comunitaria que en aquellos se cita, pero omite las importantes conclusiones que en los mismos se recogen.

Segunda.- Cita consultas de la DGT que son anteriores a los citados *“working papers”* y que, en realidad, no abordan frontalmente la cuestión principal ya que se ciñen, fundamentalmente, a la prestación de servicios consecuencia de un contrato de arrendamiento de servicios. Es cierto que en alguna de ellas, en concreto, en la nº V0933/2014, de 2 de abril, se citan y recogen algunos de los fundamentos de las Sentencias del TJCE de 25 de julio de 1991 y de 12 de noviembre de 2009 que sirven también de fundamento para las conclusiones recogidas en aquellos. Pero más relevantes son, pensamos, los recogidos en los propios *“working papers”*.

Tercera.- Cita parcialmente jurisprudencia comunitaria. Y decimos parcialmente, porque omite otras cuestiones que en nuestra opinión son relevantes. Así, por ejemplo, la Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90, no habla de *“relación de dependencia empleador-empleado”* sino de vínculo de subordinación, concepto, éste, más amplio que el anterior. Así mismo, dicha Sentencia no afirma tan solo que los recaudadores municipales *“soportan*

el riesgo económico de la actividad", sino que añade, y es importante, "en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no sólo del importe de los tributos recaudados sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad". Sentencia, ésta, que señala, también, que "el criterio decisivo es el de la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales establecidas por los Recaudadores en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por los perjuicios causados a terceros cuando no actúan como delegados del poder público".

Así mismo, y con relación a la Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06, ésta señala igualmente que *"si bien la actividad () de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. Van der Steen, los contratos () eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones".*

Por último, y con relación a la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08, se omiten también fundamentos que consideramos esenciales.

Se dirá, y es cierto, que se han citado las cuestiones que la AEAT considera más relevantes, pero no lo es menos que las que no se citan son igual o más relevantes que las anteriores si lo que se pretende es tener una información completa sobre tan dudosa cuestión.

En cualquier caso, y aunque se cita, la Nota no centra tampoco acertadamente el problema y que no es otro que interpretar la expresión *"lazos de subordinación"*.

Cuarto.- Omite toda referencia a la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, de sociedades profesionales, norma de suma importancia a los efectos que nos ocupa porque es la única de nuestro ordenamiento jurídico que regula el ejercicio colectivo de actividades profesionales y que regula, además, el régimen concreto de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales.

Quinto.- Omite, en consecuencia, toda referencia al régimen legal de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales de las sociedades sometidas a la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, régimen cuya regulación no se recoge en ninguno de los anexos que se adjuntan a la Nota.

Sexto.- Se limita a reproducir los fundamentos recogidos en la Resolución de la DGT V0933-14 que, como ya hemos comentado, es anterior al importante pronunciamiento del Comité correspondiente de la Comisión Europea; resolución, además, que concluye en términos estrictos de *"laboralidad"* que nada tienen que ver con los que el Comité señala. Así, por ejemplo, mientras la citada Resolución concluye afirmando categóricamente que *"si la referida relación debe calificarse como laboral (), los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Ley 37/1992"*, la Comisión Europea afirma, en síntesis, que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado, que es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa, y que para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, teniendo en cuenta, entre otros, si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios, si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes, y si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

Séptimo.- Simplifica la cuestión a tan solo dos situaciones: socios cuya relación con la sociedad es de naturaleza laboral y socios cuya relación con la sociedad no es de naturaleza laboral (o, como la Nota señala, socios que llevan a cabo *“la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional”*); simplificación que obedece, sin duda, al empeño de contemplar tan solo dos situaciones extremas y excluyentes: la existencia de las notas de ajenidad y dependencia o, en su ausencia, la existencia de una ordenación por cuenta propia. No en vano, la Resolución de la DGT V0933-14, tras afirmar que si la relación es laboral la prestación de servicios no está sujeta al IVA, señala que *“en caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo. Y esto es así en la medida en que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional”*.

Y es cierto que al Nota concluye acertadamente que *“el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial”*. Ocurre, no obstante, que tal conclusión incurre en un error de concepto. En efecto; el problema no está en la inclusión en el RETA, que sin duda es un indicio. Y no lo está porque la cuestión es mucho más amplia: se trata, sin más, de que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF, no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA. Así; sin matizaciones.

Y es cierto, también, como la Nota señala, que hay que *“analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto”*. Pero si es así, no proceden las dos siguientes conclusiones: la primera, que *“si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA”*; y la segunda, que *“si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5º LIVA”*. Y no proceden, con los debidos respetos, por obvias. Procede, eso sí, enumerar criterios orientativos de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA de acuerdo con los criterios que los *“working papers”* recogen. Y procede, porque el problema no se limita a averiguar tan solo si concurren o no las notas de ajenidad y dependencia. Y aunque no se dice, el criterio de la AEAT parece sustentarse básicamente en esta sola cuestión.

Octavo.- Introduce conceptos jurídicamente indeterminados como los de grado de participación *“puramente testimonial”* o de *“mera apariencia formal”*. Y afirma, incluso, que *“resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una “mera apariencia formal”*”. Ignora, pues, o así lo parece, la opinión de la Comisión en el sentido de que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado. Afirmación aquélla, además, errónea, ya que el titular de la actividad económica, en concreto, la sociedad, asume siempre los riesgos inherentes a la actividad. Y es obvio, también, que los socios participan en las decisiones de la sociedad. ¿Quién si no lo va a hacer? Pero cuando lo hacen, las decisiones son de la propia sociedad y no de sus socios sin perjuicio, claro está, de la responsabilidad en la que éstos puedan en su caso incurrir si aquéllas son contrarias a derecho. Es cierto, hay que decirlo, que la Nota se limita en este sentido a reproducir la Resolución de la DGT V0933-14 que, a su vez, reproduce diversas Sentencias de la Sala de lo Social del TS.

Noveno.- Reproduce de hecho los fundamentos recogidos en la Nota de la propia AEAT 1/2012, de 22 de marzo, sobre *“consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”*, fundamentos que, en el ámbito del IVA, nada tienen que ver, o muy poco, con los recogidos en los *“working papers”* citados.

Décimo.- No concluye a la luz de los *“working papers”* ni, en realidad, de la jurisprudencia comunitaria interpretada en su integridad. Se limita, en definitiva, a concluir en idéntico sentido que la DGT, cuestión, por su parte, que no solo es obvia, sino lo adecuado en términos de legalidad, y que deja la Nota sin sentido.

En definitiva, una Nota que, por las razones expuestas, no recoge de forma completa la información relevante en la materia que nos ocupa. En cualquier caso, es la DGT quien se ha de pronunciar necesariamente sobre las cada vez mayores dudas que esta cuestión plantea.

4.3.2.2.2. Análisis crítico

Aunque somos conscientes que la nueva redacción del art. 27) de la ley del IRPF zanja, o pretende zanjar, la cuestión relativa a la calificación jurídica de los rendimientos obtenidos por los socios profesionales en los que concurren las circunstancias recogidas en aquél, conviene valorar ese empeño administrativo de remitirse reiteradamente a las notas de dependencia o ajenidad con la finalidad de interpretar, creemos erróneamente, el concepto de ordenación por cuenta propia de los medios de producción.

Y es importante, porque a pesar de que somos conscientes que esta cuestión ya no es relevante en el IRPF, salvo para los periodos impositivos anteriores a 2015, sí que lo es a los efectos del IVA.

Detengámonos pues en ellos.

4.3.2.2.2.1. El concepto de rendimientos del trabajo y las notas de ajenidad y dependencia

La AEAT persiste en su criterio de considerar, con matices, es cierto, que existe ordenación por cuenta propia cuando no se cumplen los requisitos de dependencia y ajenidad, criterio que se recoge ampliamente en la Nota 1/2012, de 22 de marzo, sobre *“consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”*.

Es cierto que la AEAT, en su Nota 1/2012, afirma acertadamente que *“la calificación como rendimiento del trabajo de los rendimientos (obtenidos por los socios de entidades mercantiles) no puede basarse como único criterio en la calificación a efectos laborales de la relación de la que derivan dichos rendimientos”*. Pero no lo es menos que, al analizar el requisito de *“ordenación por cuenta propia”*, se remite a la Sentencia del TS de 7 de noviembre de 2007 que analiza, precisamente, las notas de ajenidad y dependencia. La AEAT recuerda, también, que la DGT, en su Resolución V1492-08, considera la condición de socio como *“un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad”* y afirma categóricamente que *“a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia”*, afirmación que se ampara, entre otras, en la Sentencia del TS de 20 de octubre de 1998.

Es incuestionable que en ausencia de tales notas no estamos en presencia de una relación laboral o, si se prefiere, ante una ordenación por cuenta ajena *“estricto sensu”*.

Pero una cosa es eso y otra, muy distinta, que su consecuencia sea la de que estemos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y es cierto, el automatismo no es absoluto ya que, en opinión de la AEAT, que compartimos, a pesar de que tales notas no concurren, no se puede afirmar que estemos ante un rendimiento procedente de una actividad económica. Hay pues que analizar caso por caso. Totalmente de acuerdo. Nuestra discrepancia está en el razonamiento que la AEAT y la DGT utiliza para analizar la concurrencia de los requisitos que definen los rendimientos de esta última naturaleza. Pero vayamos por partes.

El art. 17) de la Ley del IRPF considera rendimientos del trabajo *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación 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”*.

De tal definición, se deduce que el concepto de rendimientos del trabajo no sólo no se construye en base a la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia, sino que es mucho más amplio del de los supuestos en los que existe una relación laboral. La propia estructura de su art. 17), números 1 y 2, permite también concluir en idéntico sentido. En efecto; mientras que su número 1 enumera a título enunciativo conceptos que se pueden considerar propios de una relación laboral, su número 2 incluye conceptos y supuestos que se alejan del concepto tradicional del trabajo por cuenta ajena pero que proceden *“del trabajo personal”*. Así, por ejemplo, se consideran rendimientos íntegros del trabajo, entre otros, los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, los derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, o las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos; conceptos, es cierto, al límite, respecto a su calificación, pero que tienen en común, insistimos, su origen: el trabajo personal. Su inclusión como rendimientos del trabajo es pues coherente con la definición que de los mismos hace el artículo citado.

Pero además, para que una renta se califique como procedente del trabajo, ésta no ha de provenir de una actividad económica ya que, en este caso, se trata de un rendimiento de dicha naturaleza.

Esto quiere decir que, en caso de duda, la interpretación del art. 17) requiere determinar si concurren o no los requisitos del art. 27.1) de la Ley del IRPF, esto es, los que definen el concepto de rendimiento de actividad económica, a saber, *“aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

En consecuencia, la ausencia de ajenidad y dependencia en modo alguno determinan que estemos en presencia de un rendimiento de actividad económica. Será, en su caso, un indicio.

Lo que hay que analizar por tanto es si concurren o no los requisitos que permiten calificar una renta como procedente de una actividad económica. Si concurren, estamos, sin más, ante un rendimiento de dicha naturaleza. Si no concurren, estamos, sin duda, ante un rendimiento del trabajo sea cual sea la naturaleza jurídica de la relación que entre el pagador y el perceptor de la renta exista.

Hasta aquí, no hay discrepancia alguna aunque sí ciertos matices. Sigamos.

4.3.2.2.2.2. La ordenación por cuenta propia *“con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*

Parece evidente que si la ley se ha tenido que modificar para incluir entre los rendimientos de actividades económicas el supuesto concreto de socios profesionales en los que concurren determinados requisitos, es porque sin tal modificación su encaje en la definición general que el art. 27) hace es difícil. Las dudas interpretativas están pues plenamente justificadas.

Ciñéndonos a esa definición general, es obvio que lo relevante es averiguar si existe una *“ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

Sin embargo, el análisis que de tal ordenación la AEAT hace en su Nota 1/2012, parte del error de pretenderlo definir por contraposición al concepto de ordenación por cuenta ajena. Con matices, es cierto. Y parte también del error de analizar el concepto de *“ordenación por cuenta propia”* sin tener en cuenta la importante precisión que la norma hace en el sentido de señalar que tal ordenación lo ha de ser *“con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*. Y error, también, al introducir en el proceso hermenéutico un nuevo elemento: *“la existencia de medios de producción en sede del socio”*. Y no decimos que ese criterio sea erróneo, pero cuanto menos es confuso. Y más, cuando en el caso de profesionales se afirma que *“el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, -se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter “intuitu personæ”, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano”*. Error en el que incurre, también, una de las principales conclusiones de la Nota: *“en consecuencia, desde la perspectiva fiscal, resulta esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad y la existencia o no de medios producción en sede del socio, de manera que, existiendo tales medios de producción en sede del socio, sólo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica. Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción”*. No es pues acertado afirmar, sin más, que, *“en ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad”* (Consulta V1492-08, de 18 de julio).

Y error, en definitiva, porque la interpretación del concepto de actividad económica se ha de hacer en el contexto concreto de la propia norma, que no habla, tan solo, de ordenación por cuenta propia, sino de ordenación por cuenta propia con *“la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*; norma, también, que para nada se refiere a *“la existencia de medios de producción en sede del socio”*, cuestión, por cierto, que no deja de ser una obviedad, ya que si éstos residen en sede del socio es evidente que es éste, y no la sociedad, quien realiza la pertinente ordenación por cuenta propia. Pero de ahí a afirmar que la condición de socio puede ser en determinados casos y a tales efectos relevante, o que en el caso de actividades profesionales *“los medios materiales necesarios para el desempeño de (las mismas) son de escasa relevancia frente al factor humano”*, hay una gran diferencia, a pesar, es cierto, que coincidamos en el hecho de que en el caso

de actividades profesionales *“el principal medio de producción reside en la propia capacitación profesional de la persona física”*. Otra cosa es la relevancia que a efectos fiscales le queramos otorgar a esta nueva evidencia.

Y es que el problema, en nuestra opinión, es otro muy distinto. En efecto; la cuestión no es otra que averiguar si existe algún elemento que diferencia al profesional y al empresario en el desarrollo de su actividad; diferencia que no puede centrarse en averiguar si los medios de producción residen o no en sede del socio. Primero, porque la norma no lo recoge como criterio interpretativo. Y, segundo, porque aun siéndolo, la interpretación que la AEAT hace de la misma es sin duda forzada. Y lo es, porque admitir que en el caso de profesionales el principal recurso reside en su capacitación profesional, es obviar la realidad y volver a un pasado ya superado. A pesar de ello, el criterio que la AEAT apunta es, rectamente entendido, el camino adecuado para esbozar un criterio sólido que nos permita diferenciar situaciones que no son iguales, no ya por el porcentaje que ostenta el socio, sino por las circunstancias objetivas que concurren en cada caso.

Y la vía para esbozar dicho criterio es averiguar si existe algún caso en el que a pesar de que los medios de producción y/o los recursos humanos estén en sede de la sociedad, es el profesional quien realmente ordena tales factores.

Una primera aproximación podría hacernos pensar que aquellas sociedades sin apenas estructura humana ni material son, más bien, un supuesto de ejercicio individual de la profesión. Pero aun aceptando que así sea, ello nos obligaría a diferenciar unas y otras sociedades en función de su mayor o menor estructura, circunstancia que, salvo que la norma la objetivizara, sería sin duda fuente de conflictos.

Conviene recordar al respecto lo dispuesto en el art. 42.2), tercer párrafo, de la ley del IRPF, en su redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en el sentido de que *“en todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios*

personales y materiales para el desarrollo de sus actividades"³⁵; precepto que fue derogado el 31/12/2006^{36 37}. No deja de ser curioso que el legislador, acertadamente, conceda relevancia a los medios personales y materiales en el supuesto en concreto de actividades profesionales, aunque se circunscriba, exclusivamente, a considerar que en tales casos el valor convenido por las partes es el de mercado.

Pero sí es cierto que dadas las particularísimas circunstancias que concurren en el ejercicio de una actividad profesional, entre otras, y la más importante, su marcado carácter personal, no sería absurdo concluir que en los

35 El art. vigésimo primero de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, modifica el art. 42) de la Ley del IRPF, *"operaciones vinculadas"*, dando nueva redacción a su apartado 2 en los siguientes términos:

"2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el 44632 Jueves 19 diciembre 2002 BOE núm. 303 artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

36 La evolución normativa de dicho precepto ha sido la siguiente:

Fase 1: Art. 42.2) de la Ley 40/1998. No había especialidades para las sociedades profesionales *"con estructura"* (vigente hasta el 31 diciembre de 2002):

"En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades".

Fase 2: Art. 42.2) de la Ley 40/1998. Introduce el matiz de las sociedades profesionales *"con estructura"*. La reforma es consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF. *Entrada en vigor:* 1 enero 2003. *Derogación:* 11 marzo 2004, cuando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre quedó derogada con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, decimotercera, decimoquinta y decimotava y la disposición final cuarta, que conservarán su vigencia, por la letra a) del número 1 de la disposición derogatoria única del R.D. Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Fase 3: Art. 45.2) del nuevo Texto Refundido de la Ley del IRPF (Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo). Mantiene el matiz de las sociedades profesionales *"con estructura"*. Transcribe literalmente el art. 42.2) anterior. *Entrada en vigor:* 11 marzo 2004. *Derogación:* 31 diciembre 2006.

Fase 4: art. 41) de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desaparece la mención a sociedades profesionales *"con estructura"*. *Entrada en vigor:* 1 enero 2007:

"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

37 La normativa del IS hace también referencia expresa a las sociedades profesionales con estructura. En efecto; el art. 16.6) del Reglamento del IS aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en la redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, establece que *"a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada"* que cumpla, entre otros, el requisito de que *"la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto (en la que) más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo"*.

Por su parte, el art. 18.6) de la Ley 27/2014 •EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014, del Impuesto sobre Sociedades, incorpora a la ley el texto hasta hoy recogido en el reglamento, modificando su redacción, y cuya dicción literal es la siguiente: *"a los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada"* que cumpla, entre otros, el requisito de que *"más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad"*.

casos en los que la estructura de recursos humanos y materiales sea, para entendernos, muy débil, estamos en realidad ante el ejercicio individual de la profesión. Sin embargo, a tal conclusión se ha de llegar necesariamente con el consiguiente apoyo normativo, circunstancia que no ocurre salvo en el caso concreto de socios profesionales en los que concurran determinadas circunstancias, esto es, a partir de 2015, pero no antes.

Puede también parecer razonable que en los casos de sociedades unipersonales, esto es, de socio único, estamos también más cerca del ejercicio individual de la profesión. Es también razonable que en los casos en los que existe una pluralidad de socios pero sólo uno de ellos es profesional, estamos también más cerca del ejercicio individual que del colectivo. Estamos pensando, por ejemplo, en sociedades de marcado carácter familiar.

Pero tales circunstancias no permiten por sí solas negar la existencia de la sociedad y concluir que estamos en presencia del ejercicio individual de la profesión.

Llegados a este punto, conviene preguntarse porqué hay que marcar una línea divisoria entre el empresario que ejerce su actividad a través de una sociedad y el profesional que hace lo propio con el ejercicio de su actividad profesional. Y hay que reconocer, es cierto, que en el caso de actividades profesionales uno de los medios de producción reside siempre en sede del socio. Unos, la capacitación profesional, residen en el socio y otros, los restantes, en sede de la sociedad. Sin embargo, avanzar por ese camino socavaría la autonomía de la voluntad y, en definitiva, el derecho de elegir ejercer una actividad a través de una sociedad o individualmente. El carácter *"personalísimo"* de la actividad profesional no sólo no es el camino para esbozar un criterio sólido sino que está hoy ya superado normativamente. Es cierto, no obstante, que a diferencia de lo que ocurre en el caso de una sociedad que desarrolla una actividad empresarial, el servicio que el socio profesional presta a su sociedad se confunde con el que esta presta a sus clientes. En consecuencia, su diferenciación no es fácil. Y en este sentido, la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- ha marcado sin duda un antes y un después.

En efecto; lo relevante es determinar si la sociedad desarrolla o no el ejercicio de una actividad profesional. Y la respuesta a esta cuestión es la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Y lo es, porque el ejercicio de una actividad profesional por una sociedad, sólo es posible si estamos en presencia de una sociedad profesional; de una sociedad a la que imperativamente la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- le es de aplicación; norma, ésta, que, recordémoslo, no tiene carácter dispositivo, sino imperativo. En efecto; si se cumplen los requisitos que la Ley 2/2007 establece, estamos, sin más, ante una sociedad profesional que, como tal, desarrolla el ejercicio de una determinada actividad profesional. No hay que olvidar, que *"la Ley de Sociedades Profesionales (...) tiene por objeto posibilitar la aparición de una nueva clase de profesional colegiado, que es la propia sociedad profesional"* (Exposición de Motivos de la Ley 2/2007).

Y ello nos lleva, irremediablemente, a las sociedades de medios, figura, recordémoslo, propia de las actividades profesionales, y de las que la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- no se olvida. En efecto; en su Exposición de Motivos se señala que quedan *"fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes"*. Y quedan fuera porque el *"el objeto de esta Ley es (la sociedad profesional) que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional"*. Pues bien; la característica fundamental de la sociedad de medios es, precisamente, su carácter instrumental. Los socios la constituyen con la finalidad de poner tan solo en común los medios de producción necesarios pero no el ejercicio de la actividad profesional de cada socio. No hay pues un ejercicio *"colectivo"* de la actividad profesional. No existe *"animus societatis"* en el desarrollo o ejercicio de la misma. Existe

sin duda una sociedad; pero su constitución no tiene por objeto realizar una actividad económica sino centralizar exclusivamente los gastos comunes. Es, tan solo, un centro de imputación de costes; centraliza y reparte los gastos comunes entre los diferentes socios o profesionales que la han constituido. Pero los ingresos son de cada uno de ellos. Lo único que hay pues en común son los gastos. Y si se me apura, la imagen.

Este es el caso, por ejemplo, de aquella consulta médica en la que los diferentes profesionales, urólogo, cardiólogo, internista, radiólogo, etc., comparten gastos pero en la que cada uno de ellos tiene su propia cartera de pacientes. Este es también el caso, por ejemplo, de aquel despacho de asesoramiento de empresas integrado por laboralistas, mercantilistas, fiscalistas y economistas, en el que la sociedad se ha constituido para compartir los gastos comunes y ofrecer un servicio multidisciplinar a los clientes, bajo incluso un nombre común, pero manteniendo la independencia de las respectivas carteras de clientes de cada socio y sin perjuicio de las comisiones por “venta cruzada”. En estos casos, el profesional puede facturar directamente a sus pacientes y clientes o, incluso, la propia sociedad puede hacerlo, pero distribuyendo siempre a posteriori entre cada uno de los profesionales los ingresos que le corresponden a cada uno de ellos por el ejercicio de su actividad. Sea como fuere, estamos ante una sociedad de medios en la que profesión se ejerce individualmente por cada socio y no por la sociedad.

En estos casos, es evidente que es el socio quien ordena por cuenta propia los medios de producción inherentes a su actividad profesional. Es él, y no la sociedad, quien ejerce dicha actividad.

Y en este contexto, son indicios claros de este tipo de sociedades, y por tanto, de la existencia de una ordenación por cuenta propia por parte del socio, los siguientes:

- a. Que los ingresos son del profesional y no de la sociedad.
- b. Que a cada profesional le corresponde una cartera de clientes objetivamente identificable.
- c. Que la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.
- d. Que cada profesional asume el riesgo económico de su actividad tanto en su faceta empresarial como profesional.
- e. Que la sociedad repercute a cada profesional los gastos comunes, esto es, y como el TJCE señala en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/1990, que los profesionales *“soportan el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no sólo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad”*.
- f. Que la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-.

La normativa laboral recoge también otros supuestos que nos pueden también servir de referencia como indicios del ejercicio de una actividad profesional a título individual. En efecto; la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, -EDL 2007/58349 Ley 20/2007 de 11 julio 2007- recogida, por cierto, en el anexo de la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, en su art. 11.1) señala que son *“trabajadores autónomos económicamente dependientes (...) aquéllos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y*

de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales". En estos casos, y a efectos fiscales, se considera que estamos en presencia de una actividad económica³⁸.

Pues bien; la norma en cuestión no sólo se refiere expresamente a quienes realizan una actividad profesional para una persona jurídica de la que dependen económicamente por percibir de ella, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades profesionales, sino que en su art. 11.2) fija los criterios a tener en cuenta para que quien la realiza sea considerado como profesional o empresario, a saber:

- a. No tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes.
- b. No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.
- c. Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.
- d. Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.
- e. Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquélla.

Pues bien; aun admitiendo que la sociedad de la que el profesional es socio no es un "cliente", se podría admitir, y sería correcto, que si se percibe una contraprestación económica en función del resultado de la actividad profesional, y citamos tan solo uno de los cinco requisitos que la ley exige, se está sin duda más cerca de una actividad independiente sujeta al IVA que ante un supuesto ajeno al mismo, requisito, además, que coincide también con uno de los enumerados en los citados "working papers", en concreto, el de que el socio reciba una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración sea un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.

Pero es más; se podría también considerar, y sería sin duda acertado, que en alguno de los supuestos citados estamos, en realidad, ante una sociedad de medios, por ejemplo, cuando el profesional no tenga a su cargo trabajadores por cuenta ajena al constar éstos como personal de la sociedad, requisito, no obstante, que para su correcta valoración requiere de su análisis conjunto con otros más.

38 Así, por ejemplo, la DGT, en su Resolución de 10 de junio de 2009, V1377-09, señala que "en la medida en que efectivamente adquieran la condición de trabajadores autónomos económicamente dependientes, las remuneraciones que perciban tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas (en el presente caso, profesionales) con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 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 definitiva, es comprensible que en aquellos casos en los que la existencia de una sociedad es tan solo un instrumento formal para el ejercicio independiente e individual de la profesión, se considere que las rentas que se perciben son rendimientos de actividades económicas y que dicha actividad se realiza con carácter de independencia. En el caso de una sociedad de medios, es el profesional quien ordena por cuenta propia los medios de producción y/o los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Y los ordena creando la correspondiente estructura societaria de carácter instrumental que no puede ni debe impedir concluir que estamos ante el ejercicio individual de la profesión. Pero eso no ocurre cuando el ejercicio de esta última se desarrolla por una sociedad profesional *“estricto sensu”* ya que, en estos casos, y por imperativo legal, es la propia sociedad quien ejerce la actividad profesional y, por tanto, quien ordena por cuenta propia los medios de producción.

Y en este contexto, el grado de participación es irrelevante ya que lo relevante es cómo se ejerce la actividad: a través de una sociedad de medios, o a través de una sociedad profesional; o, si se prefiere, a quien es imputable el ejercicio de la actividad: a la sociedad o al socio. Y así, también, devienen irrelevantes las notas de ajenidad y dependencia. Y así, también, se soluciona la forzada interpretación de que en el caso de actividades profesionales *“los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano”*; forzada, decimos, porque tan solo es razonable cuando estamos en presencia de una sociedad de medios pero no cuando estamos en presencia de una sociedad profesional. Y así, también, se zanja la polémica entre el injustificado trato desigual entre el *“empresario, empresario”* y el *“empresario, profesional”*. Y se zanja, porque tan solo se puede afirmar en propiedad que los recursos están en sede del socio cuando éstos se ubican en una sociedad de medios; situación, sin duda, que en el caso del *“empresario, empresario”* es más difícil que suceda.

Desde esa perspectiva, lo relevante es averiguar en cada caso si estamos o no en presencia de una sociedad de medios o, si se prefiere, ante una sociedad que no ejerce por ella misma una actividad profesional.

4.3.2.3. Indicios de la existencia de ejercicio individual de la profesión y de falta de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA: una propuesta

Si lo relevante es averiguar si estamos en presencia de una sociedad de medios, lo que hay que analizar en cada caso son las circunstancias objetivas que concurren en cada supuesto. Y en este sentido, son indicios de que así ocurre y de que, por tanto, estamos ante un supuesto de ejercicio individual de la profesión sujeto al IVA, cuando se dan las siguientes circunstancias:

- a. Si el profesional no tiene a su cargo trabajadores por cuenta ajena ya que figuran como trabajadores de una sociedad de la que aquél es socio y cuyo coste se le repercute en la parte que los socios han pactado.
- b. Si la sociedad de la que el profesional es socio, repercute a éste la parte de los costes de infraestructura que los socios hayan pactado, esto es, los gastos comunes.
- c. Si los ingresos derivados del ejercicio de la actividad son del profesional que la ejerce y no de la sociedad, si la retribución que éste percibe está en función del resultado de su actividad, o si la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.

- d. Si el profesional soporta el riesgo económico de su actividad, esto es, si de él dependen no sólo el importe de los ingresos sino también el de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad.
- e. Si la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-.
- f. Si el socio profesional responde de forma personal y exclusiva de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.

Por el contrario, son indicios de que no existe ejercicio individual de la profesión, esto es, de que no existe ordenación por cuenta propia, y, por tanto, de que los servicios que el socio presta a la sociedad no están sujetos al IVA, los siguientes:

- a. Si la retribución que el socio percibe tiene carácter fijo y está por tanto desvinculada del resultado de la actividad o de la posible cartera de clientes que pueda tener adjudicada el profesional.
- b. Si la sociedad de la que se es socio cuenta con profesionales con relación laboral que son necesarios para prestar el servicio profesional que constituye su objeto o para realizar los trabajos que los clientes encargan a la sociedad.
- c. Si la sociedad está sujeta a la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, esto es:
 - › Que la sociedad tiene por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional (art. 1.1).
 - › Que los derechos y obligaciones de la actividad profesional se imputan a la sociedad (art. 5.2).
 - › Que la sociedad tiene contratado un seguro que cubra la responsabilidad en la que ésta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social (art. 11.3).
 - › Que los socios profesionales desarrollan su actividad en el seno de la sociedad (art. 9.1).
 - › Que las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevan aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social (art. 17.2).
 - › Que la sociedad esté inscrita en el Registro de Sociedades Profesionales de los respectivos Colegios (art. 8.4). No en vano, estamos en presencia de una nueva clase de profesional colegiado: la sociedad profesional.
- d. Si los estatutos sociales prevén un régimen de prestaciones accesorias consistente en la obligación por parte del socio de prestar en el seno de la sociedad los trabajos que constituyen su objeto social.
- e. Si la sociedad tiene contratado un seguro de responsabilidad civil, cuyo tomador y beneficiario sea la propia sociedad, que cubra la responsabilidad en la que ésta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social.

- f. Si el socio profesional responde solidariamente con la sociedad de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.
- g. Si el socio profesional no dispone de otros medios para desarrollar la actividad que los que son propiedad de la empresa.
- h. Si el único ingreso que el socio profesional percibe por el ejercicio de su actividad profesional es el que procede de la sociedad de la que es socio, excluidos los que procedan por cursos, clases o conferencias.
- i. Si la estructura interna de la sociedad en lo que concierne a la toma de decisiones justifica una cierta descentralización y autonomía en la toma de decisiones profesionales por parte de los profesionales que no son socios.
- j. Si la sociedad figura como quien ejerce la actividad en circulares, redes sociales, carteles, rótulos expuestos al público, u otros similares.

Señalar, por último, que, en la mayoría de los casos, es necesaria una valoración conjunta de varios de los indicios apuntados no siendo pues correcta su consideración aislada³⁹.

39 A mayor abundamiento, las consideraciones de NAVARRO EGEEA sobre indicios de lata ajenidad y dependencia son también aquí de sumo interés. La autora se refiere a los indicios analizados por el TEAC en su Resolución de 26 de febrero de 2009 nº 00/278/2007. En su opinión, *"la argumentación del Tribunal resulta de gran interés práctico a la vista de las consideraciones realizadas sobre cómo han de ser apreciados determinados indicios de dependencia y ajenidad, válidas tanto para los profesionales que actúan en nombre propio como para los que lo hacen a través de sociedades interpuestas. Con tal propósito, entiende que no existen tales indicios determinantes de una relación laboral como consecuencia de los hechos siguientes:*

- a) *La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del profesional.*
- b) *La periodicidad mensual y el importe uniforme de las facturas emitidas por las sociedades. En este caso, lo relevante es que se pueda constatar que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada profesional ha generado, la facturación cobrada, y los gastos que la sociedad ha satisfecho a cuenta de cada profesional y que se le repercuten, de modo que pueda resultar el abono de cantidades adicionales o lo contrario. Y, a efectos de acreditar esta realidad, cabe recordar que la LSP permite que el contrato social contemple estos acuerdos en cuanto a la participación en los resultados de la actividad profesional.*
- c) *La identificación del lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la sociedad profesional. Tal realidad puede tener lugar en el caso de una actuación autónoma y por cuenta propia del profesional (). En todo caso, se considera prueba de la autonomía del profesional la mención expresa en los contratos de arrendamientos de servicios de que los profesionales no utilizarán los medios de la entidad, así como la constatación física de que los profesionales no tengan despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, secretaria personal, etc., aunque sí mantengan reuniones con los clientes en dichas instalaciones.*
- d) *La existencia de justificantes de gastos que tienen por destinatario al profesional y su registro contable en la sociedad profesional. A juicio del Tribunal, son irrelevantes cuando se acredita que dichos gastos se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del profesional ni de la entidad. Ni existe indicio de relación laboral cuando se trata de gastos ajenos a la actividad profesional, propios del profesional que son inicialmente pagados por la sociedad, cuando queda acreditado que se repercuten al final de año a los profesionales y que, por ejemplo, responden a prácticas comerciales que permiten conseguir mejores precios, descuentos, como consecuencia de una contratación concentrada (renting, agencias de viajes, seguros médicos, etc.). Y para justificar tales comportamientos se admite la presentación de acuerdos con agencias de viajes, líneas aéreas y demás entidades que permitan verificar estas ventajas comerciales, y demás justificantes que acrediten la repercusión de los gastos al profesional". NAVARRO EGEEA, Mercedes. "Aspectos fiscales de las sociedades profesionales". Estudio publicado en la obra colectiva "Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo". Ed. CIVITAS. 2012. Págs. 337 a 388.*

4.3.2.4. A modo de conclusión

Sin duda, la conclusión más importante es la necesidad de que la DGT fije cuanto antes unos criterios orientadores y claros que refuercen la seguridad jurídica en lo concerniente a la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios que los socios profesionales realizan.

Dicho esto, es evidente que la reforma del art. 27) del IRPF está produciendo más dudas que las que su reforma pretendía solucionar.

Centrándonos en el IVA, es evidente que el criterio administrativo aplicado hasta hoy se ha de revisar profundizando en los criterios recogidos en los citados *"working papers"* y teniendo en cuenta la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Y en este contexto, la solución más razonable es la de considerar que estamos ante el ejercicio individual de la profesión y, por tanto, ante una operación sujeta al IVA, cuando la sociedad de la que el profesional es socio se trata de una sociedad de medios, y que estamos ante una operación no sujeta al IVA cuando se trata de una sociedad profesional. En cualquier caso, cada caso se ha de analizar individualmente teniendo en cuenta las circunstancias objetivas que concurran.

4.3.3. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Idénticas razones nos sirven ahora para justificar la no sujeción al IAE de los contribuyentes a los que se refiere el nuevo supuesto recogido en el art. 27) de la LIRPF.

En efecto; la Regla 3.^a, Capítulo Segundo, del Anexo II, Instrucciones, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, EDL 1990/14653 RDLeg. 1175/1990 de 28 septiembre 1990, por el que se aprueban las Tarifas y las Instrucciones del IAE, establece en su número 1) que *"tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter () profesional (). A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter () profesional (), cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"*.

Bien es cierto que las consecuencias jurídicas de interpretar la no sujeción al impuesto se circunscriben en este caso a los aspectos meramente formales ya que el art. 82) del Real Decreto Legislativo 2/2004, -EDL 2004/2992 RDLeg. 2/2004 de 5 marzo 2004-, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece en su número 1 que están exentas del impuesto *"las personas físicas y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros"*.

En cualquier caso, y en nuestra opinión, estamos ante un supuesto de no sujeción que refuerza, a su vez, la no sujeción en el IVA.

4.3.4. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Otra cuestión importante es la relativa a la exención en el IP y a la reducción en el ISD, en ambos casos, por tratarse de empresa familiar.

Al configurar la nueva LIRPF un nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas, la exención y reducción en el IP e ISD, respectivamente, opera sobre dos supuestos distintos: uno, el patrimonio profesional del socio, y que, según criterio administrativo, es, básicamente, su intelecto, o, mejor, su capacitación profesional; y otro, las acciones o participaciones que el socio ostenta de la sociedad profesional en la que participa.

Respecto al primero, el art. 1) del Real Decreto 1704/1999, EDL 1999/63359 RD 1704/1999 de 5 noviembre 1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP, establece que *“se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el artículo 4.octavo, uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*.

Por su parte, su art. 3.1) señala que *“la exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste”*. A estos efectos, *“se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto”*.

Señalar, por último, que de acuerdo con lo dispuesto en su art. 2.1), *“se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge”*.

En definitiva, si la renta obtenida en el ejercicio de su actividad profesional representa, al menos, el 50 por 100 del importe de la base imponible del IRPF, excluidas otras remuneraciones que el socio perciba en la sociedad profesional, los bienes y derechos afectos a su actividad económica están exentos del IP y la reducción en el ISD es también de aplicación siempre, claro está, que se cumplan los restantes requisitos que la norma exige al respecto.

Con relación a las acciones o participaciones que el socio ostenta de la sociedad profesional, el art. 5) de la disposición antes citada establece que para que resulte de aplicación la exención ha de concurrir, entre otras, la condición de que *“el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto”*.

A tales efectos, se consideran funciones de dirección los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano

de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

En definitiva, para que las acciones o participaciones que el socio ostenta en la sociedad que participa estén exentas del IP, éste ha de percibir una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, excluidos los de las actividades cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención. Esto exigirá, en la mayoría de los casos, que los estatutos prevean la retribución del cargo de administrador, cargo que incluye, recordémoslo, las funciones de Alto Directivo.

De esta forma, mientras los rendimientos de la actividad económica dan cobertura a la exención en el IP, y a la consiguiente reducción de los bienes y derechos afectos a la actividad desarrollada por el socio en el ISD, los rendimientos del trabajo derivados de su condición como administrador dan cobertura a la exención y reducción en dichos impuestos del valor de las acciones o participaciones que aquél ostente en la sociedad profesional.

Hasta la modificación ahora introducida, y de calificarse la renta obtenida por el socio como rendimiento del trabajo, se planteaba la duda de si las acciones o participaciones que éste ostentaba en la sociedad estaban exentas del IP cuando la remuneración que aquél obtenía por funciones distintas a las de dirección superaba el 50 por 100 de sus rendimientos del trabajo, duda que se resolvía negativamente, aunque con muchas dudas, ya que, si bien es cierto que tales rendimientos no procedían *"stricto sensu"* de funciones directivas, no se puede ignorar tampoco que la retribución como Director del Departamento Fiscal, por ejemplo, incluye, también, funciones efectivas de dirección.

4.3.5. Otras consecuencias jurídicas

4.3.5.1. Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

Además de las obligaciones citadas hasta aquí, no hay que olvidar, tampoco, otras obligaciones formales a cumplir por el contribuyente con relación al nuevo supuesto recogido en el art. 27) de la LIRPF, en concreto, el alta en el censo.

En efecto; el art. 3.2.a) del Real Decreto 1065/2007, EDL 2007/115078 RD 1065/2007 de 27 julio 2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece que el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores está formado por las personas que desarrollen en territorio español actividades empresariales o profesionales.

En este sentido, su art. 5) establece que en dicho Censo, además de los datos mencionados en el artículo 4, para cada persona o entidad constará, entre otras, la siguiente información:

- a. Las declaraciones o autoliquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, básicamente, y en nuestro caso, la declaración trimestral de IVA y el correspondiente resumen anual.
- b. Su situación tributaria en relación con los siguientes extremos:

- 1.º El método de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas que desarrolle y, en su caso, la modalidad aplicada en el IRPF.
 - 2.º La inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión del método de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en el IRPF.
 - 3.º La sujeción del obligado tributario al régimen general del IVA.
 - 4.º La clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista en el Real Decreto 475/2007, EDL 2007/20358 RD 475/2007 de 13 abril 2007, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).
 - 5.º La relación, en su caso, de los establecimientos o locales en los que desarrolle su actividad económica, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, dirección completa y la referencia catastral de cada uno de ellos, establecimiento que coincidirá normalmente con el que se desarrolla la actividad profesional por parte de la sociedad.
- c. El número de teléfono y, en su caso, la dirección de correo electrónico y el nombre de dominio o dirección de Internet, mediante el cual desarrolle, total o parcialmente, sus actividades.

Además, y de acuerdo con lo previsto en su art. 4.1), en el Censo de Obligados Tributarios, del que forma parte el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, han de constar también los siguientes datos:

- a. Nombre y apellidos, sexo, fecha de nacimiento, lugar de nacimiento, estado civil y fecha del estado civil.
- b. Número de identificación fiscal español.
- c. Condición de residente o no residente en territorio español.
- d. Domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble, salvo que no esté obligado a ello de acuerdo con la normativa que le sea de aplicación.

Por su parte, su art. 9.1) establece igualmente que *“quienes hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en dicho censo”,* declaración que, de acuerdo con su número 2, *“deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 de este reglamento, ambos inclusive”.*

Esta declaración, y de acuerdo con su art. 9.4), se ha de presentar, *“según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo”.*

Por último, su art. 10.1) señala que *“cuando se modifique cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el obligado tributario deberá comunicar a la Administración tributaria, mediante la correspondiente declaración, dicha modificación”,* declaración que se ha de presentar *“en el plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación”* (art. 10.4).

En consecuencia, hay que presentar la correspondiente alta en el censo o, en su caso, la oportuna modificación censal.

Es obvio, por su parte, que en los casos en los que no se haya de repercutir IVA, y como la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 señala, *“aunque, a efectos de IRPF, (el contribuyente) calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, según se establece en el artículo 3.2 a) y la Disposición Adicional undécima del RGAT que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del IVA. Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por ese motivo”*.

4.3.5.2. Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas

El art. 31) del Real Decreto 1065/2007, EDL 2007/115078 RD 1065/2007 de 27 julio 2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que *“de acuerdo con lo dispuesto en el art. 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el art. 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas”*. A estos efectos, concreta, *“se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el art. 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”* y *“las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el art. 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e)”*.

De la mera lectura de dicho precepto, se podría concluir sin excesiva dificultad que en la medida que en nuestro caso no estamos ante un empresario o profesional a los efectos del IVA, no hay obligación de presentar declaración alguna.

No obstante, y para quienes no compartan ese criterio, existe otra razón para ello: el art. 33.2.i) de idéntica disposición, que establece que quedan excluidas del deber de declaración las *“operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente”*.

En la medida que las retenciones que se practican al contribuyente están incluidas entre las obligaciones periódicas de suministro de información a las que la sociedad retenedora está sujeta, el contribuyente que obtiene los rendimientos de la sociedad en la que participa no tiene que incluirlos en dicha declaración.

5. Sociedades Civiles de Profesionales: breve referencia

El art. 6) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-, establece en su número 1 que *“las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X*

de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio”.

Por su parte, su número 2, establece que “las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades”.

Así mismo, el art. 7.1.a) de idéntica disposición, establece que son “contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”.

Finalmente, el art. 8, apartado 3), de la LIRPF establece que “no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley”, precepto que, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Final Sexta, letra b, de la Ley 26/2014, -EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014-, entra en vigor el 1 de enero de 2016.

En consecuencia, a partir del 1 de enero de 2016, las sociedades civiles que tengan objeto mercantil son sujetos pasivos del IS.

¿A qué sociedades en concreto nos estamos refiriendo? Pues en términos generales, y sin profundizar aquí, a todas aquéllas con objeto mercantil, sea cual sea su forma, excepción hecha de las sociedades profesionales, agrícolas y artesanales que son siempre y por su objeto civiles⁴⁰. Nos estamos refiriendo, pues, a las denominadas sociedades mercantiles irregulares.

Huelga decir que la denominación formal elegida, sociedad civil o comunidad de bienes, es irrelevante. Lo trascendente es que estemos en presencia de una sociedad, sea cual sea su denominación social, que desarrolle actividades que por su objeto son mercantiles y, obviamente, con personalidad jurídica.

Quedan por tanto excluidos los supuestos de mera cotitularidad, tenencia y arrendamiento de bienes, siempre que éstos no se realicen de forma mercantil.

40 El art. 1670 del Código Civil, establece que “las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código”. Por su parte, el art. 2 del Código de Comercio señala que “los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se registrarán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza, y a falta de ambas reglas, por las del Derecho común”. Y en este sentido, su art. 3 concreta que “existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”.

Sin embargo, el art. 001-2.1 del Anteproyecto de Ley del Código Mercantil amplía el concepto operadores del mercado sujetos al Código de Comercio al incluir en el mismo los siguientes supuestos: a) Los empresarios, en concreto: 1º. Las personas físicas que ejerzan o en cuyo nombre se ejerza profesionalmente una actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, incluidas las actividades agrarias y las artesanales. 2º. Las personas jurídicas que tengan por objeto alguna de las actividades indicadas en el número anterior. 3º. Las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su objeto.

b) Las personas físicas que ejerzan profesionalmente y en nombre propio una actividad intelectual, sea científica, liberal o artística, de producción de bienes o de prestación de servicios para el mercado.

c) Las personas jurídicas que, aun no siendo empresarios y con independencia de su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en este artículo, así como los entes no dotados de personalidad jurídica cuando por medio de ellos se ejerza alguna de esas actividades.

La modificación normativa es pues de mucho calado y afecta a un elevado número de pequeñas empresas.

Pero centrémonos aquí en lo que dicha modificación nos afecta con relación a la retribución de administradores y al nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas recogido en el art. 27) de la LIRPF.

Para ello, conviene distinguir entre sociedades civiles de profesionales y sociedades, digámosles, mercantilmente irregulares o civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica.

Hay que señalar, en primer lugar, que el art. 27) no es de aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas, como es el caso de las sociedades civiles de profesionales, a las que les resulta de aplicación el régimen especial regulado en los arts. 86) a 90), ambos inclusive, de la Sección Segunda de la LIRPF. En este sentido, el art. 88) de la Ley establece que *“las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos”*, esto es, en nuestro caso, rendimientos de actividades económicas.

No obstante, y en caso de que prospere la actual propuesta de reforma del Código de Comercio, este tipo de sociedades civiles pasarán a ser sociedades con objeto mercantil a cuyos socios sí que les resultará de aplicación la nueva redacción del art. 27).

Así mismo, las sociedades civiles de naturaleza no profesional, en su actual configuración, tampoco presentan ningún problema propio de los administradores de una sociedad. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2016, a las sociedades civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica les afecta, de pleno, dicha problemática, en la medida en que tales sociedades han de designar un administrador cuya retribución será deducible en los términos que prevé la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-. Por su parte, la retribución que perciban los socios por funciones distintas a las de Director General, Gerente o Alto Directivo, tendrán, normalmente, la consideración de rendimientos del trabajo con las particularidades propias del tipo de retención aplicable.

6. Reflexión final

El nuevo supuesto de actividad económica recogido en el art. 27) de la LIRPF, vigente a partir de 1 de enero de 2015, fija, sin duda, un criterio legal para calificar determinadas rentas, pero no consigue su objetivo último, que es garantizar la seguridad jurídica. Y no lo consigue porque la remisión a conceptos ajenos al Derecho Tributario plantea dudas que hay que resolver con criterios hermenéuticos.

Por tal motivo, y a modo de *“lege ferenda”*, proponemos construir un concepto tributario propio de actividad económica que se base en la presunción de que, en el caso de actividades profesionales, los medios de producción residen en sede del socio sea cual sea su grado de participación en la sociedad en la que se participa. Otra opción, claro está, es la de calificar tales rentas como rendimientos del trabajo a excepción de los rendimientos que los contribuyentes obtengan de sociedades profesionales en las que participan por los servicios prestados *“a”* la misma; opción, esta última, que requiere entender que el concepto de rendimientos del trabajo es un concepto que incluye todas las rentas que proceden del trabajo del contribuyente salvo que se trate de rendimientos de actividades económicas, concepto que no se puede interpretar a la luz de las notas propias del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, sino en el propio contexto del impuesto.

La reforma, a su vez, no clarifica, tampoco, la problemática inherente al IVA, dejando pues abierta la grieta de inseguridad jurídica que el impuesto plantea.

La situación es cuanto menos preocupante ya que se trata de un problema ajeno a toda situación de evasión, fraude, elusión o economía de opción y que, a pesar de ello, ha centrado la atención de la Administración Tributaria, circunstancia que invita, sin duda, a una serena reflexión que excede de la finalidad de este trabajo.



La oscura “entrada en funcionamiento” de los elementos destinados al arrendamiento

Luis García Spínola

Departamento de Derecho Tributario de MAIO LEGAL

Resumen

En el sistema tributario español existen determinados incentivos fiscales que están sujetos a un concepto no definido expresamente por el legislador: la entrada en funcionamiento de los elementos. La doctrina ha coincidido con que la entrada en funcionamiento de los elementos se produce con su integración al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el período de instalación y prueba. Sin embargo, en el caso de inmuebles destinados a la actividad económica de arrendamiento, existe una amplia doctrina dividida sobre en qué momento se produce la entrada en funcionamiento. El presente trabajo pretende ofrecer un estudio del concepto “entrada en funcionamiento”, así como un análisis completo de las diferentes interpretaciones existentes para el caso concreto de elementos destinados al arrendamiento.

Abstract

Some incentives in the Spanish Tax System are subject to a concept which has not been expressly defined by the legislator: the “put into use” of the investments. The doctrine has established that the “put into use” takes place when the elements are incorporated to the production system of the company in normal operating conditions, once the installation and testing period conclude. However, in case of property destined to renting, there is a confused and divided doctrine about the moment of “putting into use”. This paper analyses the term “put into use” and also the different existing interpretations in the concrete case of property destined to renting.

Palabras clave

Entrada en funcionamiento, arrendamiento, afectación, inmueble.

Keywords

put into use, renting, imputation, real-estate.

Sumario

1. Introducción
2. La importancia de la entrada en funcionamiento en el sistema tributario español
 - 2.1. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
 - 2.2. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)
 - 2.3. Deducción en inversión de beneficios
3. Introducción al concepto de entrada en funcionamiento. Entrada en funcionamiento y afectación a la actividad
 - 3.1. La entrada en funcionamiento condicionada al arrendamiento efectivo de los inmuebles
 - 3.2. La entrada en funcionamiento sin necesidad del arrendamiento efectivo de los inmuebles
4. Reflexiones sobre las controversias existentes

1. Introducción

En el sistema tributario español existen determinados incentivos fiscales, cuyo objetivo esencial suele ser el estímulo de la inversión, que dependen de un concepto pudiéramos llamarle “temporal”, y que no aparece definido expresamente por el legislador: la entrada en funcionamiento de elementos patrimoniales adquiridos por el contribuyente.

Pese al vacío legal existente, la doctrina coincide en que el momento de entrada en funcionamiento de un elemento es aquél en que se produce su integración al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el período de instalación y prueba.

La aplicación práctica de dicha definición no está exenta de controversias, especialmente en el caso concreto de inversiones inmobiliarias destinadas a la actividad de arrendamiento. La cuestión gira en torno a si para que los bienes entren en funcionamiento es suficiente con que se hayan iniciado labores tendentes a su arrendamiento, o bien es necesario que los bienes se arrienden efectivamente.

En efecto, la doctrina administrativa y jurisprudencial no mantiene un criterio unívoco. Así pues, frente a una normativa que no contiene una definición expresa del término, existen numerosos pronunciamientos contradictorios, siendo frecuente que ni Administración ni Tribunales coincidan en sus conclusiones.

En el presente trabajo se analiza tanto el significado de “*entrada en funcionamiento*” como las diferentes interpretaciones existentes para el caso concreto de elementos destinados al arrendamiento. Finalmente, se dará una opinión personal sobre la cuestión, así como posibles soluciones para terminar con tan prolijo debate.

2. La importancia de la entrada en funcionamiento en el sistema tributario español

Como se ha dicho, el concepto de *entrada en funcionamiento* es de gran transcendencia en nuestro sistema impositivo.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), históricos incentivos como la “*Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*”, la “*Reserva para Inversiones en Canarias*”, la libertad de amortización, e incluso la efímera “*Deducción por inversión de beneficios*” (cuya vigencia temporal ha sido de un único periodo impositivo), estaban sujetos a la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos en un determinado plazo¹.

Asimismo, la “*entrada en funcionamiento*” no sólo está presente en el ámbito de los incentivos fiscales, sino que la norma también se remite a él en procedimientos habituales, como por ejemplo, la regularización de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) deducidas en bienes de inversión.

Así pues, en esta línea, con carácter meramente enunciativo y no limitativo, podemos destacar:

¹ Tanto la deducción por *reinversión de beneficios extraordinarios* como la deducción por *reinversión de beneficios* han sido derogadas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2.1. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

La hasta hace poco deducción estrella del sistema tributario español disponía expresamente que los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituirían la base de la deducción, eran los del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen *estado en funcionamiento* al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

A su vez, la reinversión del importe obtenido en la transmisión debía materializarse en elementos inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas cuya *entrada en funcionamiento* se realizara dentro del plazo de reinversión².

De esta forma, el concepto *entrada en funcionamiento* tenía una doble trascendencia: tanto para los elementos transmitidos como para los adquiridos.

2.2. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

La comúnmente conocida como "RIC" (artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio) es un incentivo fiscal en virtud del cual los empresarios establecidos en Canarias pueden quedar exentos de gravamen (mediante una reducción en la base imponible) hasta un máximo del 90% de los beneficios allí obtenidos, siempre que inviertan en el archipiélago canario, bajo determinadas condiciones.

Si bien el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, limitó la posibilidad de materializar la RIC en bienes destinados al arrendamiento a una serie de supuestos concretos, las dotaciones a la RIC realizadas con anterioridad al ejercicio 2007 podían materializarse en inmuebles destinados a una actividad económica de arrendamiento, siempre que se cumplieran los bienes adquiridos entraran en funcionamiento dentro del plazo de materialización.

De hecho, como se verá a continuación, gran parte del debate sobre la entrada en funcionamiento se ha desarrollado en los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) y el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Canarias.

2.3. Deducción en inversión de beneficios

El artículo 37 del derogado RDL 4/2004 contenía la tediosa y fugaz "*Deducción en inversión de beneficios*"³.

Dicho artículo permitía una deducción en cuota del 10% de los beneficios del ejercicio que se invirtieran en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades

2 Según el derogado artículo 42.6 del derogado RDL 4/2004, la reinversión debía realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

3 Nos referimos a esta deducción como "tediosa", pues como es sabido, pese a las dudas que se suscitaron con respecto a la aplicación de la misma, la Administración no emitió informe aclaratorio que la vinculara de alguna manera, sino que dicha clarificación se llevó a cabo a través de una nota que únicamente circuló por los pasillos de la Administración.

económicas, en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtuvieran los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores.

Como requisito adicional se imponía que los elementos *permanecieran en funcionamiento* al menos durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil, si fuera inferior.

Además de los incentivos ya citados, mención especial merece la controvertida⁴ «**Libertad de amortización por adquisición de activos fijos nuevos**», contenida en la antigua disposición adicional undécima del RDL 4/2004. Como no podía ser de otra manera, además de la concurrencia de otros requisitos⁵, la disposición reseñada establecía que los elementos nuevos adquiridos por las empresas en determinados períodos impositivos, podían amortizarse libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en cuestión, éstos *entraran en funcionamiento*.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), históricos incentivos como la “Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios”, la “Reserva para Inversiones en Canarias”, la libertad de amortización, e incluso la efímera “Deducción por inversión de beneficios” (cuya vigencia temporal ha sido de un único período impositivo), estaban sujetos a la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos en un determinado plazo

En cualquier caso, podemos afirmar que el concepto de *entrada en funcionamiento* es trascendental en todos aquellos incentivos fiscales que operan sobre la amortización de los elementos, como por ejemplo, la amortización acelerada para los contratos de arrendamiento financiero, toda vez que las amortizaciones se empiezan a practicar a partir del momento en que los inmuebles entran en funcionamiento.

Igualmente, en el ámbito de la tributación indirecta, el concepto también tiene una importancia considerable. Piénsese por ejemplo en el procedimiento de regularización de deducciones por bienes de inversión establecido en el artículo 107 de la Ley del IVA, el cual establece que las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales, o nueve años en el caso de bienes de inversión, siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

Todo ello con el matiz de que cuando la *utilización efectiva o entrada en funcionamiento* de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará en el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro o nueve, según el tipo de bien que se trate, años naturales siguientes.

4 La mayor parte de los economistas consideraron que esta libertad de amortización sin límites sería beneficiosa para el sistema impositivo español. Sin embargo, su aplicación recibió numerosas críticas, y la propia Organización Profesional de Inspectores de Hacienda recomendó su eliminación, por la caída recaudatoria que suponía. Así, el Gobierno la suprimió con la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, con efectos desde el 31 de marzo de 2012.

5 Inicialmente se condicionaba la aplicación de la libertad de amortización a la creación y mantenimiento de empleo. Posteriormente, el requisito fue eliminado en virtud del Real Decreto 13/2010.

Históricamente, la “entrada en funcionamiento” ha estado estrechamente ligada al concepto de “afectación a la actividad económica”. La Dirección General de Tributos (DGT) prácticamente equiparaba ambos conceptos, de suerte tal que uno era consecuencia inmediata del otro.

O, como último ejemplo, en el ámbito de la fiscalidad canaria el artículo 25 de la Ley 19/1994 establece importantes incentivos a la inversión para las empresas establecidas en Canarias, mediante exenciones en el ITPAJD o IGIC, que también están sujetas a la entrada en funcionamiento de los bienes de inversión en un determinado plazo.

Sobra decir, pues, que estamos ante un concepto de suma importancia en el sistema tributario español.

3. Introducción al concepto de entrada en funcionamiento. Entrada en funcionamiento y afectación a la actividad

Históricamente, la “*entrada en funcionamiento*” ha estado estrechamente ligada al concepto de “*afectación a la actividad económica*”. La Dirección General de Tributos (DGT) prácticamente equiparaba ambos conceptos, de suerte tal que uno era consecuencia inmediata del otro.

Por ejemplo, en la consulta vinculante V1225/2006 de 26 de junio, la DGT concluyó en un supuesto de aplicación de la deducción por inversión de beneficios extraordinarios:

«...la adquisición de un terreno para la construcción de un edificio que va a estar afecto a la actividad económica del consultante (de arrendamiento) se considera apta para materializar la reinversión, siempre que a la fecha de finalización del plazo para efectuar la reinversión el inmueble esté en funcionamiento y, por tanto, en el mismo se desarrolle efectivamente la actividad del consultante».

Se puede observar que la citada doctrina se refiere indistintamente a los términos afectación y entrada en funcionamiento, lo que en principio podía llevar a suponer que ambos son una misma cosa.

Sin embargo, la evolución doctrinal ha venido clarificando que el término afectación no es equivalente al de entrada en funcionamiento, sino que se correspondería en puridad con el de “*puesta en condiciones de funcionamiento*”, como más adelante se comentará.

En efecto, según la Audiencia Nacional (Sentencia de 16 de abril de 2014, Rec. nº 262/2011):

«La afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que decide destinar un bien del que es titular, a una actividad, como factor o medio de producción, en uso del derecho a su libre organización».

Por otro lado, la DGT en la consulta V3000/2011 de 22 de diciembre, definió como momento de entrada en funcionamiento de un elemento:

«...aquél en que se produce su integración al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el período de instalación y prueba».

De acuerdo con dichas definiciones, cabe afirmar que un bien estará afecto a la actividad y “en condiciones de funcionamiento” cuando esté preparado para generar ingresos y exista una voluntad inequívoca de iniciar en un futuro razonablemente próximo la actividad económica.

Sin embargo, el inmueble no *entrará en funcionamiento* hasta que se incorpore al ciclo económico de la empresa, mediante elementos objetivos que así lo acrediten, y se inicien labores tendentes a la obtención de ingresos de forma continuada en el tiempo.

Así pues, la diferencia entre ambos conceptos estriba en que para que un bien de inversión entre en funcionamiento, se tiene que haber integrado en el proceso productivo de la empresa, en aras de obtener ingresos, lo que no ha ocurrido en aquellos casos en que el mismo está en condiciones de funcionamiento pero aún no se ha producido tal integración.

En la misma línea, algunos autores han sostenido que en el caso específico de un inmueble construido por la propia empresa, deben distinguirse dos etapas diferenciadas⁶:

- Etapa de puesta en condiciones de funcionamiento: será aquella en la que la producción del bien ya ha terminado, pero todavía no ha entrado en funcionamiento.
- Etapa de entrada en funcionamiento: se produce cuando se emite la correspondiente licencia de primera ocupación.

Por ello, cabe afirmar que un inmueble puede estar afecto a la actividad y no haber entrado en funcionamiento, pero, sin embargo para entrar en funcionamiento, es necesario que esté afecto a la actividad económica.

Y, centrando el fondo de la cuestión, en el caso de inmuebles destinados al arrendamiento, este matiz es el que ha generado un amplio debate, que ha derivado en dos interpretaciones opuestas:

- Una vertiente doctrinal entiende que cuando un inmueble destinado al arrendamiento está listo para generar ingresos y ha sido puesto en el mercado, está en condiciones de funcionamiento, pero NO ha entrado en funcionamiento: la entrada en funcionamiento se produce única y exclusivamente, mediante la firma de los correspondientes contratos de arrendamiento y la consiguiente generación de ingresos.

Así pues, la diferencia entre ambos conceptos estriba en que para que un bien de inversión entre en funcionamiento, se tiene que haber integrado en el proceso productivo de la empresa, en aras de obtener ingresos, lo que no ha ocurrido en aquellos casos en que el mismo está en condiciones de funcionamiento pero aún no se ha producido tal integración.

6 Francisco CAVERO DE PEDRO, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, número 347.

- Otra línea interpretativa sostiene que un inmueble que ha sido puesto en el mercado ha entrado en funcionamiento, en tanto que no se puede sujetar la aplicación de un incentivo fiscal a un factor que no depende de la propia voluntad de la empresa.

Procedemos pues, a exponer los argumentos que justifican ambas posturas.

3.1. La entrada en funcionamiento condicionada al arrendamiento efectivo de los inmuebles

Esta interpretación lleva al extremo la máxima que afectación a la actividad y entrada en funcionamiento no significan lo mismo. Como se ha dicho anteriormente, un bien que ha entrado en funcionamiento, debe estar necesariamente afecto a la actividad, pero un bien que esté afecto a la actividad, no tiene por qué haber entrado en funcionamiento.

Los Tribunales defensores de esta postura argumentan que para que un elemento entre en funcionamiento, se requiere que los activos intervengan en la actividad económica, se incorporen al proceso productivo, y generen los ingresos correspondientes, que es el objeto final de toda actividad empresarial.

Conviene traer aquí a colación la resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2009 (R.G. 1840/09), que resume la esencia de esta línea interpretativa, y hace una clara distinción entre los conceptos de afectación a una actividad empresarial y entrada en funcionamiento de un inmueble. Indica dicha resolución:

«La afección a una actividad empresarial supone el destino del activo de que se trate a dicha actividad, en el presente caso el destino a ser arrendado. La entrada en funcionamiento del activo supone el inicio de su efectiva explotación, el inicio del arrendamiento. Piénsese por ejemplo en una maquinaria compleja necesitada de sucesivas operaciones de instalación y montaje. Desde su adquisición, tal maquinaria estará afecta a la actividad productiva de que se trate, pudiendo bien demorarse su entrada en funcionamiento en el proceso productivo durante un tiempo significativo.»

Esto es, según el criterio del TEAC, una maquinaria que se coloca en una línea de producción en el año 1 y se pone en marcha en el año 3, cumplirá el requisito de adquisición, afectación y puesta en condiciones de funcionamiento en el año 1, y sin embargo, el de entrada en funcionamiento en el año 3. La reflexión del TEAC, hasta aquí, es inatacable.

No obstante, el TEAC extrapola el mismo razonamiento para los inmuebles destinados al arrendamiento, de modo que un inmueble vacío, para el cual se está buscando inquilino, estará afecto a la actividad y en condiciones de funcionamiento, pero sin embargo no entrará en funcionamiento, ni constituirá una “línea de producción”, *sine die* o hasta que se produzca el arrendamiento efectivo y se generen los correspondientes ingresos.

Esta conclusión parece emanar de la definición más estricta del término “inversión”, pues según este criterio, una inversión se convierte ontológicamente en tal, única y exclusivamente, cuando se incorpora a un proceso productivo y genera los correspondientes retornos (cosa que no sucede, obviamente, cuando el inmueble aún no ha sido arrendado).

Esto es, la postura viene a funcionar como una especie de *cláusula antiabuso* no prevista legalmente para evitar que la entrada en funcionamiento se produzca simplemente con la oferta en el mercado de dichos inmuebles, sin necesidad de que nunca se arrienden, abriendo la peligrosa vía de que, sin haber generado un solo euro de ingresos, las inversiones cumplan simultáneamente con las siguientes exigencias:

- Con el momento temporal de entrada en funcionamiento y,
- en aquellos casos en que la norma fiscal exige la permanencia de los activos en el balance del contribuyente durante un determinado periodo de tiempo, se conseguiría que computara todo el periodo en que el inmueble está vacío como "mantenimiento de la inversión".

La identificación de entrada en funcionamiento con el momento en que el inmueble se arrienda efectivamente y genera ingresos pretende evitar que los beneficios fiscales sean aplicados como un instrumento para incrementar el patrimonio inmobiliario improductivo de las empresas, consiguiéndose la finalidad completamente opuesta a la perseguida por la mayoría de los incentivos fiscales, que no es otra que incrementar la competitividad de la empresa e incentivar la inversión.

Así pues, la identificación de *entrada en funcionamiento* con el momento en que el inmueble se arrienda efectivamente y genera ingresos pretende evitar que los beneficios fiscales sean aplicados como un instrumento para incrementar el patrimonio inmobiliario improductivo de las empresas, consiguiéndose la finalidad completamente opuesta a la perseguida por la mayoría de los incentivos fiscales, que no es otra que incrementar la competitividad de la empresa e incentivar la inversión.

O lo que es lo mismo, este criterio tiene un componente finalista importante: si no fuera necesaria la entrada en funcionamiento en forma de obtención de ingresos, se podría producir un vaciamiento de sentido del plazo legal que conceden los incentivos fiscales para invertir, sin haberse realizado una inversión en sí misma; esto sería tanto como otorgar los beneficios fiscales a la mera intención declarada de invertir⁷.

Esta línea interpretativa ha sido compartida por copiosa doctrina administrativa y económico-administrativa. Por ejemplo, la DGT en Consulta Vinculante V3000/2011 de 22 de diciembre, abundando en la regularización de las cuotas deducidas, contenida en el artículo 107 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), estableció:

«En este sentido, cabe concluir que en el caso de empresarios dedicados a la actividad de cesión de activos mediante arrendamiento u otras fórmulas análogas, la entrada en funcionamiento se producirá en el momento en que el elemento patrimonial sea cedido mediante contraprestación, generando así los ingresos que le son propios.»

En el mismo sentido el TEAR de Canarias (sala desconcentrada de Sta. Cruz de Tenerife) en resolución de fecha 26 de enero de 2012, afirmó que:

7 Criterio refrendado en Resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2010.

No puede negarse la aplicación de un beneficio fiscal por el hecho de que una inversión realizada en plazo genere un producto que, sin embargo, no es inmediatamente aceptado por el adquirente del bien o servicio.

«...la entrada en funcionamiento se debe producir a partir de la formalización de los respectivos contratos de arrendamiento.»

En nuestra opinión, tal y como se explicará posteriormente, el problema que plantea esta interpretación es que parte de un axioma erróneo: el contribuyente es por naturaleza defraudador y, en realidad, no ha tenido voluntad inequívoca de arrendar los inmuebles, sino que las operaciones las ha realizado exclusivamente por motivos de elusión fiscal.

3.2. La entrada en funcionamiento sin necesidad del arrendamiento efectivo de los inmuebles

Otra vertiente interpretativa sostiene que los inmuebles destinados al arrendamiento han entrado en funcionamiento con la puesta en el mercado de los inmuebles, sin necesidad de que sean efectivamente alquilados.

Entre otras, la sentencia de 14 de enero de 2011 (Ref nº 198/09) del TSJ de Canarias, estableció que:

«El TEAR considera, y el Abogado del Estado refrenda, que no hubo intentos serios por parte de la recurrente de arrendar los bienes litigiosos (...) Ello no obstante, la Sala no puede comprar tal punto de vista ya que el examen de la documental aportada con la demanda pone de manifiesto que la recurrente sí actuó con la debida diligencia a la hora de llevar a cabo la exigencia del antes citado precepto para la entrada en funcionamiento inmediata de los bienes de inversión que se trata (...) no pudiendo imputarse a la actora la dificultad a la hora de encontrar arrendatarios interesados en las repetidas fincas (...) la exención tributaria contenida en el art. 25 de la Ley 19/94 se cumple cuando lleva a cabo las gestiones publicitarias oportunas para lograr el fin arrendaticio perseguido, no pudiendo exigirse, como es lógico, que tales gestiones tengan éxito inmediatamente (...)»

En idéntico sentido, la Sentencia del TSJ de Canarias de 2 de octubre de 2009 estableció:

«La interpretación teleológica del precepto en cuestión, atendiendo a su espíritu y finalidad de acuerdo con la realidad social del tiempo en que el mismo debe ser aplicado debe conducir a la conclusión de que el hecho de que el inmueble estuvo ofrecido en arrendamiento desde su adquisición de forma continuada satisface el requisito de entrada inmediata de funcionamiento, sin perjuicio de que por los avatares del mercado tarde más o menos tiempo en rendir beneficios. Y es que, justamente, no debe confundirse la entrada en funcionamiento del bien de inversión que es la exigencia legal, con la obtención inmediata de beneficios...»

Y en la misma línea, la sentencia de 23 de junio de 2006 del mismo Tribunal, declara:

«El plazo para la materialización de la reserva concluía en diciembre de 1998 y fue efectivamente materializada en tal ejercicio mediante la construcción del edificio y puesta en el mercado del local y si

bien su efectivo arrendamiento y generación de ingresos para sociedad propietaria no tuvo lugar hasta el año 2000, no puede imputarse al inversor que había desembolsado la totalidad de la inversión que le era legalmente exigible, ni tal retraso desvirtúa la seriedad y efectividad de la inversión, por un hecho como es la aceptación del arrendamiento que no depende exclusivamente de su voluntad.»

Como se puede observar, el citado criterio jurisprudencial descansa en que no puede negarse la aplicación de un beneficio fiscal por el hecho de que una inversión realizada en plazo genere un producto que, sin embargo, no es inmediatamente aceptado por el adquirente del bien o servicio. O en otras palabras, no puede sujetarse la efectividad de un incentivo fiscal a un hecho que no depende de la propia empresa, como es que los inmuebles se arrienden efectivamente.

Resulta ilustrativa en este sentido la reciente Resolución nº 35/06937/2011 de 31 de julio de 2013 del TEAR de Canarias, que insiste en que:

«No obstante lo anterior, en el caso concreto analizado no se admite la materialización de la RIC de 2004 en unos locales de un centro comercial destinados al alquiler pero no basándose únicamente en la inexistencia de local exclusivo y empleado a jornada completa sino también en la ausencia de ingreso alguno derivado del arrendamiento de los locales así como la ausencia de prueba de que al menos se hubieran intentado arrendar (por ejemplo, algún anuncio o número de teléfono en el propio local que se arrendaba).»

En definitiva, se puede observar que la jurisprudencia y doctrina económico-administrativa citadas han coincidido en no vincular la entrada en funcionamiento expresamente a la obtención de ingresos, sino que el mero intento (acreditado de forma objetiva) de obtener dichos ingresos a través del arrendamiento, implica que el inmueble ya esté funcionando efectivamente.

Según esta interpretación, el ejemplo de la maquinaria (expuesto en el apartado anterior) no podría extrapolarse, como hace el TEAC, a inmuebles destinados al arrendamiento. No es comparable una maquinaria, cuya puesta en marcha depende exclusiva y unilateralmente de su propietario, con un inmueble que tiene que ser alquilado, puesto que en este último caso, aunque el propietario ponga todo su interés en alquilarlo, su arrendamiento efectivo está sujeto a una tercera parte: el arrendatario.

En este sentido, conviene traer a colación lo establecido por la DGT en la Consulta Vinculante V1843/2012 de 20 de septiembre. Manifiesta la DGT que la entrada en funcionamiento de un inmueble destinado al arrendamiento, que ha sido arrendado sólo parcialmente, ha entrado en funcionamiento *“siempre que pueda considerarse que está operativo en su totalidad, en condiciones de ofrecerse en arrendamiento y habiéndose realizado tal ofrecimiento”*.

Esto es, la separación que hace esta línea interpretativa entre afectación y entrada en funcionamiento no es tan tajante, y parece matizar que un inmueble destinado al arrendamiento está *en condiciones de funcionamiento* cuando se afecte a la actividad y esté listo para obtener ingresos, y *entrará en funcionamiento* de forma efectiva cuando se incorpore al ciclo económico de la empresa, mediante elementos objetivos que así lo acrediten, y se inicien labores tendentes a la obtención de ingresos de forma continuada en el tiempo, a pesar de que tales ingresos no se produzcan de manera efectiva.

4. Reflexiones sobre las controversias existentes

Lo expuesto hasta este punto pone de manifiesto la complejidad del debate existente. Ni DGT, ni Tribunales Económico-Administrativos, ni jurisprudencia existente, mantienen una misma interpretación. Tampoco nuestro legislador ha colaborado en esclarecer la cuestión.

En nuestra opinión, el hecho de que *afectación y entrada en funcionamiento*, según se ha expuesto, no signifiquen lo mismo, no debería ser óbice para suponer que un inmueble destinado al arrendamiento sólo entra en funcionamiento cuando se alquila efectivamente, pues condicionar la aplicación de incentivos fiscales concebidos para fomentar la inversión a la venta efectiva del producto, podría atentar contra el espíritu con el que éstos han sido concebidos.

Por poner un ejemplo, la RIC⁸ está encuadrada en un bloque de incentivos destinados a «*promover actividades generadoras de empleo o que acreciente la competitividad interior y exterior de las empresas...*» y destinada a que «*los empresarios... puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor*» (Exposición de motivos de la Ley 19/1994).

De acuerdo con la interpretación más restrictiva, una empresa que materializó la RIC en la adquisición de varios inmuebles para el desarrollo de la actividad económica de arrendamiento, para lo cual, contrató a numerosos empleados, puso anuncios, contrató a una empresa intermediaria, etc, pero no ha logrado alquilarlos dentro del plazo de materialización, no podría aplicar el incentivo fiscal de la RIC, pese a haber realizado un notorio esfuerzo inversor, creado empleo, aumentado su competitividad y, en definitiva, cumplido plenamente con el espíritu con el que fue concebida la RIC.

O, redundando en el absurdo, podría llegarse a la conclusión de que una empresa que hubiera materializado la RIC en la apertura de una tienda, que, por desgracia, nunca llega a vender los productos ofrecidos, pese a contar con la correspondiente ordenación de medios humanos y materiales, tampoco habría cumplido la finalidad de la RIC, dado que según el criterio restrictivo, no podría hablarse de una “inversión” *stricto sensu*, al no haber retornos.

Teniendo en cuenta la finalidad habitual de este tipo de incentivos fiscales (reiteramos, fomentar la inversión, aumentar la competitividad, el crecimiento económico, etc), quizá tendría más sentido interpretar que la entrada en funcionamiento se produce cuando los activos se incorporen al proceso productivo de una empresa, cosa que ocurre desde el momento en que los elementos se incorporan al ciclo económico de la entidad y se inician las labores tendentes a la obtención de ingresos, aunque estos no se produzcan efectivamente.

Si bien la normativa fiscal tampoco dispone expresamente cuándo se entiende que un elemento se ha incorporado al ciclo económico de la empresa, a estos efectos se puede aplicar el criterio interpretativo del artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el cual dispone en su apartado 2 que, cuando la Ley guarde silencio, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Y qué mejor orientación para resolver la cuestión que el propio Código de Comercio, la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas, o incluso, la normativa contable.

8 Sin perjuicio de que, como ya se ha dicho, en la actualidad la posibilidad de materializar la RIC en inmuebles al arrendamiento ha quedado limitada a casos muy concretos.

Como es sabido, el artículo 3 del Código de Comercio establece que:

«Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga iniciarlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil».

A dicho precepto se remite expresamente el art. 80 de la Ley de Haciendas Locales al regular la prueba del ejercicio de actividad económica gravada por el Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-, cual dispone expresamente que:

«El ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de Comercio».

La separación entre afectación y entrada en funcionamiento no es tan tajante, y parece matizar que un inmueble destinado al arrendamiento está en condiciones de funcionamiento cuando se afecte a la actividad y esté listo para obtener ingresos, y entrará en funcionamiento de forma efectiva cuando se incorpore al ciclo económico de la empresa, mediante elementos objetivos que así lo acrediten, y se inicien labores tendentes a la obtención de ingresos de forma continuada en el tiempo, a pesar de que tales ingresos no se produzcan de manera efectiva.

A nivel reglamentario, el art. 12 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, establece expresamente que el ejercicio de las actividades económicas puede probarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, y más en concreto, mediante:

«Anuncios, circulares, muestras, rótulos o cualquier otro procedimiento publicitario que ponga de manifiesto el ejercicio de una actividad económica».

De acuerdo con la normativa citada, el hecho de que una empresa publicite el alquiler de los inmuebles es un claro indicio para acreditar que los mismos se han incorporado al proceso productivo de la empresa y, por tanto, han entrado en funcionamiento.

En cualquier caso, en nuestra opinión, la presunción establecida por el citado artículo 3 del Código de Comercio es *iuris tantum*, en el sentido de que publicitar el arrendamiento debe ir acompañado de la diligencia de un buen empresario y su voluntad inequívoca de arrendar y, en consecuencia, de obtener ingresos, que es el fin último de toda actividad empresarial.

Adicionalmente, debe destacarse que interpretar que la entrada en funcionamiento no está sujeta al arrendamiento efectivo, respeta plenamente el espíritu de la normativa contable. En efecto, conforme a la Resolución de inmovilizado material de 1 de marzo de 2013 (apartado 3.6):

«La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con

regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización»⁹.

Pues bien, teniendo en cuenta que por definición la depreciación de un activo se produce por su funcionamiento, uso y disfrute, es perfectamente defendible sostener que en un inmueble destinado al arrendamiento la entrada en funcionamiento se produce desde que ha sido puesto en el mercado, pues desde dicho momento está siendo utilizado, sin perjuicio de que aún no haya generado ingresos¹⁰.

A mayor abundamiento, si en la actividad de arrendamiento, el funcionamiento estuviera vinculado al alquiler efectivo, ¿Cómo se computaría el período de permanencia? ¿Qué pasaría con un inmueble que no está alquilado durante todo el período de tiempo, sino que en los cinco años hay períodos en los que ha estado vacío? La interpretación más restrictiva nos podría conducir al sinsentido de que el inmueble sólo estaría en funcionamiento cuando está efectivamente arrendado, y no computarían los períodos que transcurren entre un alquiler y otro.

Así, a nuestro juicio y a modo de conclusión, entendemos debe triunfar una interpretación teleológica del concepto, siendo más ajustado considerar que los inmuebles entran en funcionamiento cuando la empresa los incorpore a su ciclo productivo, mostrando seria e inequívoca intención de alquilarlos, mientras que lo que ocurre en los períodos en los que existe arrendamiento efectivo es, simple y llanamente, que se ha podido “vender el producto”.

Por el contrario, entendemos que la interpretación más restrictiva debería resultar aplicable, exclusivamente, en aquellos supuestos en los que existieran indicios suficientes de que la empresa no ha actuado con la diligencia de un buen empresario, sin voluntad real de alquilar los inmuebles, siendo patente que la inversión no se ha realizado en aras de obtener ingresos continuados en el tiempo, sino con una finalidad exclusivamente elusiva, lo que nos conduciría al pantanoso terreno de la simulación o el fraude de ley. Pero eso ya es otra historia.



9 Este criterio coincide con el previsto por las normas internacionales cuando la empresa aplica el modelo de coste a las inversiones inmobiliarias (NIC 40).

10 Curiosamente, en la práctica los propios órganos de Gestión e Inspección de la Agencia Tributaria, han utilizado dicha Resolución de 1 de marzo de 2013 para entender que de la misma se desprende justamente lo contrario. Esto es, que la puesta en funcionamiento o afectación a la actividad habilita para practicar amortización, pero no a considerar cumplido el requisito de entrada en funcionamiento, pues aún no se ha producido su utilización efectiva.

Crónica de la RIC 2014. La nueva RIC 2015-2020

Salvador Miranda Calderín

Director de la Cátedra del REF

Miembro de la AEDAF

Resumen

2014 ha sido un año especialmente intenso en la normativa RIC, ya que se ha procedido a la adecuación de su legislación para el período 2015-2020, de conformidad con las directrices de la UE. En este trabajo se incide especialmente en las novedades introducidas en su régimen, pero también en cómo afecta a la RIC la importante reforma del Impuesto sobre Sociedades y la jurisprudencia reciente del TS que recorta el plazo de materialización en personas físicas.

Abstract

Year 2014 has been a particularly busy year in RIC (Reserve for Investments in Canary Islands) regulations as they have been amended in order to be adapted for period 2015-2020, in accordance with EU guidelines. This work analyses the new developments in this regime, but also in how the new Corporate Income Tax Law and the recent decisions of the Supreme Court affects to the RIC that implies a reduction on the term of materialization for individuals.

Palabras clave

RIC, reserva para inversiones en Canarias, REF, reforma, plazo de materialización

Keywords

RIC, Reserve for investments in the Canary Islands, REF, reform, term of materialization

Sumario

1. Introducción
2. El R. D. L. 15/2014 y la reforma de la RIC para el periodo 2015-2020
 - 2.1. Las adaptaciones formales de la Ley 19/1994 a la terminología contable y a la nueva LIS
3. Las modificaciones en la dotación de la RIC: se amplía el beneficio susceptible de la RIC con los beneficios generados en la transmisión de elementos no afectos a actividades económicas, incluidas las acciones y participaciones
4. Las modificaciones en la materialización de la RIC
 - 4.1. La eliminación de la obligación de que las zonas comerciales objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentra en declive
 - 4.2. La eliminación de la obligación de que las actividades turísticas objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentra en declive
 - 4.3. La eliminación de los límites para considerar que una obra es rehabilitación de un inmueble
 - 4.4. Nada se dice en la reforma sobre el suelo de las zonas comerciales, por lo que al igual que antes entiendo que sigue siendo apto para la materialización de la RIC
 - 4.5. La eliminación del límite a los elementos de transporte como inversión inicial
 - 4.6. La creación de puestos de trabajo desligada del concepto de inversión inicial, con un límite del 50% de la dotación y un máximo de 36.000 euros por trabajador
 - 4.7. En la materialización indirecta ya no es necesario que las sociedades participadas inviertan exclusivamente en inversión inicial, sino que también pueden hacerlo en inversiones de sustitución y creación de empleo desligado a una inversión inicial
 - 4.8. Las facilidades en la materialización en entidades ZEC
 - 4.9. La opción de materializar en instrumentos financieros emitidos por entidades financieras y destinados a financiar proyectos privados de inversión en Canarias
 - 4.10. La inversión en buques con puerto base en Canarias
 - 4.11. La sustitución de los elementos por su valor neto contable en el plazo de seis meses desde su baja en el balance
 - 4.12. Las inversiones anticipadas hasta el 31 de diciembre de 2020
5. Las modificaciones en los aspectos formales y el régimen sancionador
 - 5.1. La desaparición del plan de inversiones
 - 5.2. La memoria de las entidades financieras que emiten instrumentos RIC
 - 5.3. La disminución del importe de las sanciones tributarias
 - 6.1. La Reserva de capitalización (art. 25 LIS)
 - 6.2. La reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105 LIS)
 - 6.3. El nuevo concepto de actividad económica (art. 5 LIS)
 - 6.4. Las nuevas entidades patrimoniales (art. 5 LIS)
6. La reforma de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y su afectación a la RIC
7. El plazo de materialización de las personas físicas
8. Conclusiones

1. Introducción

Este año cambia el contenido habitual de la Crónica de la RIC respecto a los anteriores por cuatro motivos principales: a) porque la gran novedad de 2014 es la publicación del R. D. L. 15/2014 de reforma del REF para el periodo 2015-2020, que es la norma que analizaremos más a fondo; b) por la importante reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades publicada en la Ley 27/2014, que afecta de diversas formas a la dotación de la RIC y por tanto haremos referencia a ella; c) por la publicación de un nuevo libro de quien suscribe titulado *La actividad de arrendamiento de inmuebles como paradigma de la inseguridad jurídica del ordenamiento tributario español*, en el que ya explico con detenimiento qué es lo que ha ocurrido respecto a la RIC y otros incentivos fiscales durante los últimos años, incluido 2014; y por último, d) porque tampoco han existido grandes novedades dignas de reseñar en los Tribunales en relación con la RIC. Las pocas relevantes, como el acortamiento del plazo de materialización en personas físicas por la interpretación de dos Sentencias del TS sí las comento en el epígrafe final de esta Crónica.

En este trabajo haré referencia indistinta a la reforma 2014-2020 o a la reforma 2015-2020, ya que la tardanza en la publicación de las Directrices europeas de ayudas de Estado con finalidad regional para 2014-2020 obligaron a la prórroga del REF, y con ella la de la RIC, hasta el 31 de diciembre de 2014. Las Directrices europeas son para 2014-2020 y la reforma del REF que se adapta a las mismas para 2015-2020.

2. El R. D. L. 15/2014 y la reforma de la RIC para el periodo 2015-2020

A pesar de ser consciente de lo apresurado de comentar por escrito los aspectos de un cambio normativo tan importante como la reforma del REF 2015-2020 solo días después de su publicación en el BOE de 19 de diciembre de 2014, abordo su inmediato análisis dividido en cuatro partes: 1.1. Las adaptaciones formales de la Ley 19/1994 a la terminología contable y a la nueva LIS, en el que brevemente veremos qué cambios se producen en el texto normativo; 1.2. Las modificaciones en la dotación de la RIC, en la que explico cómo se ha ampliado el beneficio susceptible de la RIC con los beneficios generados en la transmisión de elementos no afectos a actividades económicas, incluidas las acciones y participaciones; 1.3. Las modificaciones en la materialización de la RIC, la parte más extensa de la reforma, en la que analizo doce cuestiones diferentes; y finalmente 1.4. Las modificaciones en los aspectos formales y el régimen sancionador.

2.1. Las adaptaciones formales de la Ley 19/1994 a la terminología contable y a la nueva LIS

Antes de entrar en los temas de mayor calado de la reforma de la RIC para el periodo 2015-2020, hemos de tener en cuenta que el nuevo texto normativo adecúa los términos que utiliza a los cambios producidos tanto en la terminología mercantil como tributaria desde 2006 hasta la actualidad. Las modificaciones que he detectado se repiten en varios apartados y párrafos del art. 27 de la Ley 19/1994, habiéndolas clasificado en las siguientes:

Las llamadas a los artículos y al TRLIS se refieren ahora al nuevo articulado y a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS.

- El término “inmovilizado intangible” sustituye al anterior de “activo fijo inmaterial”.

- El de “elementos usados del inmovilizado” sustituye al de “activos fijos usados”.
- El de “contribuyentes” sustituye al de “sujetos pasivos”.
- El de “inmovilizado material o intangible” al de “activo fijo material o inmaterial”, y finalmente
- El de “elementos patrimoniales” sustituye al de “activos”.

No tienen estas adaptaciones mayor interés que el meramente formal, y por eso hay que tenerlas en cuenta para no perder el tiempo pensando que constituyen en sí mismas una modificación sustancial de la RIC.

3. Las modificaciones en la dotación de la RIC: se amplía el beneficio susceptible de la RIC con los beneficios generados en la transmisión de elementos no afectos a actividades económicas, incluidas las acciones y participaciones

Las novedades en la dotación RIC 2015-2020 se producen en dos textos normativos diferentes. Por una parte, en el nuevo TRLIS, que crea dos nuevas reservas voluntarias que afectan al cálculo de la dotación, y regula el concepto de “actividad económica” con las importantes matizaciones en cuanto a la actividad de arrendamiento de inmuebles, que analizaremos en un próximo epígrafe; y por otra en el R.D.L. 15/2014 de reforma del REF, que son las que estudiamos ahora.

Hemos de tener en cuenta que dichas novedades no solo se producen con una alteración del texto del art. 27, apartado 2, sino también por la derogación de algunos de los preceptos que matizaban la afectación de ciertos elementos patrimoniales al concepto de actividad económica. Tanta importancia tienen las alteraciones del texto anterior como las eliminaciones.

Comenzamos el análisis transcribiendo el nuevo texto y remarcando el párrafo introducido:

Nuevo texto art. 27.2:

*A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, **así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas**, en los términos que reglamentariamente se determinen.*

La jurisprudencia del TS confirmó en 2011 el restrictivo criterio administrativo de que cualquier beneficio no era susceptible de la dotación RIC, sino el generado por un establecimiento en Canarias que además realizase una actividad económica, pero ya antes el legislador había introducido esa limitación en la reforma 2007-2013. Aún no entendemos cómo pudo llegarse a esa conclusión, cuando la finalidad de la RIC era y es favorecer la capitalización de las empresas y la inversión en Canarias, pero lo cierto fue que las limitaciones al beneficio susceptible de la dotación afectaron principalmente a tres grandes grupos de beneficios:

- Los generados por ingresos financieros

- Los generados por la venta de activos financieros, incluidas acciones y participaciones
- Los generados por la venta de activos no afectos a una actividad económica

A la vista de tales importantes restricciones, que los propios Tribunales de Justicia reconocían que no figuraban en la Ley, para la reforma 2014-2020 muchas fueron las voces que solicitamos una vuelta atrás en esta materia y se ampliase el beneficio susceptible de la dotación a como se entendió en su momento: a todo el beneficio obtenido en un establecimiento situado en Canarias. De esta forma, sería mucho mayor el volumen de inversiones a realizar en Canarias al que se comprometerían los empresarios, con su efecto positivo en la economía del Archipiélago y el empleo.

La jurisprudencia del TS confirmó en 2011 el restrictivo criterio administrativo de que cualquier beneficio no era susceptible de la dotación RIC, sino el generado por un establecimiento en Canarias que además realizase una actividad económica, pero ya antes el legislador había introducido esa limitación en la reforma 2007-2013.

La redacción que finalmente se ha introducido en el apartado 2 del art. 27 no es exacta a la que proponíamos, pero tampoco es desafortunada, ya que implica dos cuestiones importantes diferentes, conseguidas por dos vías también distintas:

- a. por un lado, la inclusión de un nuevo párrafo: *así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.*
- b. Y por otro, la desaparición del texto de la importante limitación que suponía la letra c) del art. 27.2 ahora modificado, que indicaba expresamente que no era susceptible de la dotación: *El (beneficio) que derivase de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas;* matizando que no se consideraban elementos patrimoniales afectos *los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios.*

Hay una tercera cuestión en la Reforma que no tiene la importancia anterior, pero no por ello dejamos de explicar: que también desaparece del texto la referencia a las rentas que se hubiesen beneficiado de la deducción establecida en el art. 42 del TRLIS. Recordemos que se refiere a la Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que ha sido derogada con efectos 1 de enero de 2015, por lo que no tiene sentido que la Ley 19/1994 siga refiriéndose a ella en 2015. Sí hay que recordar que cuando los beneficios extraordinarios se acogían a esta deducción no podían a su vez destinarse a la RIC. Esta deducción se utilizó poco en Canarias, ya que su aplicación solo tenía sentido en los casos excluidos de la dotación: las plusvalías obtenidas en la venta de activos no afectos a actividades económicas y en la enajenación de acciones, participaciones y otros activos financieros.

No afecta por tanto esta barrera a las nuevas dotaciones RIC 2015-2020, ya que la deducción del art. 42 del antiguo TRLIS ha sido derogada a partir de 1 de enero de 2015 y por tanto tampoco se refleja en el nuevo texto de la Ley 19/1994.

Por ello nos centramos en el análisis de las dos primeras cuestiones.

La primera, como adelantamos, se refiere a la ampliación del beneficio susceptible de la dotación con los resultados positivos generados en la venta de activos no afectos a una actividad económica. Esta limitación se incluyó de forma desafortunada en la reforma 2007-2013, dando así cobertura legal a una restrictiva interpretación administrativa que posteriormente corroboró el TS. Ahora, marcha atrás y a comenzar de nuevo, siendo oportuna la rectificación legislativa dado el mínimo volumen que han alcanzado las dotaciones RIC en estos últimos años de crisis económica. A Canarias le interesa fomentar las inversiones en su territorio y esta es una buena forma de incentivarla. Nos sirve el mismo ejemplo que he puesto en trabajos anteriores a la hora de criticar la restricción: si alguien enajena un elemento de activo no afecto a una actividad económica y no podía dotar la RIC con el beneficio generado, lo lógico es que lo utilizara para repartir dividendos o para reinvertirlo en otros territorios. Ahora, con retraso, pero afortunadamente, se incentiva que se invierta en Canarias, al ser ya el beneficio susceptible de la dotación.

Conviene no obstante que enlacemos esta nueva posibilidad con las restricciones existentes en la dotación, bien expresamente señaladas en la Ley 19/1994 o por la jurisprudencia. Me refiero a que los beneficios se generen por una sociedad que realice una actividad económica, es decir, por una empresa y no por lo que a partir de 1 de enero de 2015 se denomina una “entidad patrimonial” (herederas del concepto de sociedades patrimoniales). Mi opinión es que la ampliación del beneficio susceptible de la RIC con las plusvalías obtenidas en la venta de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica no es aplicable a las entidades patrimoniales. En otras palabras, que hay que realizar una actividad económica para que las plusvalías generadas en la venta de activos no afectos a una actividad económica puedan ser susceptibles de la dotación. Es lo que ocurre cuando una empresa que se dedica, por ejemplo, a la explotación turística enajena un terreno en el que no ha realizado actividad alguna. En el periodo 2007-2014 no podía destinar la posible plusvalía a la dotación RIC, pero sí en el periodo 2015-2020. En sentido negativo, tendríamos el caso en que la propietaria de ese terreno es una entidad patrimonial, que mi criterio por ahora es que no podría dotar la RIC. Sé que es una cuestión polémica, pero a la vista de lo que ha pasado con las interpretaciones judiciales respecto a este incentivo fiscal conviene ser lo más prudente posible.

Otro aspecto a tener en cuenta al hilo de lo que comentamos sobre el establecimiento y la actividad económica es la problemática de los ingresos financieros, que salvo alguna excepción como el caso del Loro Parque, han sido excluidos por los Tribunales de Justicia de la dotación RIC. Sobre ellos, la reforma de la Ley 19/1994 para 2015 nada dice, por lo que mi opinión es que sigue siendo de aplicación el criterio judicial actual: solo son susceptibles los intereses generados en operaciones con vencimiento inferior al año, con todas las matizaciones que he explicado en trabajos anteriores.

La segunda cuestión es la desaparición del texto del art. 27.2 de la importante cortapisa que antes existía, que indicaba expresamente que no era susceptible de la dotación el beneficio que derivase de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas, a la que antes nos referimos; pero que matizaba un aspecto de gran importancia: *que no se consideraban elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios*. Es decir, que las acciones y participaciones, por mucho que estuviesen vinculadas con la actividad económica de la empresa (piénsese en el ejemplo que siempre utilizo: el de una entidad que compra una sociedad que explota una cantera para garantizarse el suministro de áridos) no se consideraban activos afectos —con el consiguiente despropósito a nivel de definición económica—, por lo que la plusvalía obtenida en su enajenación no era susceptible de la dotación.

Ahora, en la Reforma, se da marcha atrás en esta materia, y se hace no de forma expresa, sino eliminando la matización antes comentada. También, como dije anteriormente, vale más tarde que nunca; aunque la sensación de haber perdido tanto tiempo explicando el despropósito de la reforma 2007-2013 con esta cuestión me durará bastante.

A Canarias le interesa fomentar las inversiones en su territorio y esta es una buena forma de incentivarla.

Aun así veremos cómo interpretan los Tribunales de Justicia esta eliminación respecto a las acciones y participaciones, ya que llevan muchos años diciendo lo contrario: que las plusvalías generadas en su enajenación no son susceptibles de la dotación RIC.

Resumiendo, la dotación de la RIC se amplía con los beneficios generados por la enajenación de elementos no afectos a actividades económicas, al mismo tiempo que se deroga la matización que decía que las acciones o participaciones no se consideraban elementos afectos. Por tanto, las plusvalías generadas en la venta de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica y en la enajenación de acciones y participaciones son susceptibles de las dotaciones 2015-2020. No obstante, conviene tener en cuenta que por ahora mi criterio respecto a los rendimientos financieros y las nuevas "entidades patrimoniales" sigue siendo restrictivo por prudencia: no podrá dotarse la RIC con los rendimientos financieros generados en más de un año (con las excepciones que hemos explicado en artículos anteriores), ni podrán dotar la RIC las entidades patrimoniales que no realicen una actividad económica.

4. Las modificaciones en la materialización de la RIC

Así como en la dotación de la RIC la modificación es esencialmente solo una, aunque como vimos, con efectos en tres cuestiones diferentes; en la materialización hay diversas alteraciones del texto anterior, bien por nueva redacción o por eliminación de alguno de los apartados o párrafos que constituyen la normativa aplicable a los supuestos de inversión o materialización de las dotaciones RIC.

Por ello hemos de redactar un guion inicial con los cambios detectados, que afectan a doce materias diferentes, y que sirva de guía del análisis que vamos a efectuar:

1. La eliminación de la obligación de que las zonas comerciales objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentra en declive.
2. La eliminación de la obligación de que las actividades turísticas objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentra en declive.
3. La eliminación de los límites para considerar que una obra es rehabilitación de un inmueble.
4. Nada se dice sobre el suelo de las zonas comerciales, por lo que al igual que antes sirve para la materialización de la RIC.
5. La eliminación del límite a los elementos de transporte como inversión inicial.

6. La creación de puestos de trabajo desligada del concepto de inversión inicial, con un límite del 50% de la dotación y un máximo de 36.000 euros por trabajador.
7. En la materialización indirecta ya no es necesario que las sociedades participadas inviertan exclusivamente en inversión inicial, sino que también pueden hacerlo en inversiones de sustitución y creación de empleo desligado a una inversión inicial.
8. Las facilidades en la materialización en entidades ZEC.
9. La opción de materializar en instrumentos financieros emitidos por entidades financieras y destinados a financiar proyectos privados de inversión en Canarias.
10. La inversión en buques con puerto base en Canarias.
11. La sustitución de los elementos por su valor neto contable en el plazo de seis meses desde su baja en el balance.
12. Las inversiones anticipadas hasta el 31 de diciembre de 2020.

Comenzamos el estudio de las novedades en la materialización. En alguna de ellas nos detendremos más por su evidente calado, y en otras haremos solo una breve referencia.

4.1. La eliminación de la obligación de que las zonas comerciales objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentra en declive

La redacción del nuevo art. 27.4 es más clara y ordenada que la anterior. Uno de los aspectos en que se nota es en la separación del tratamiento dado a las zonas comerciales y a las actividades turísticas objeto de rehabilitación. Sabemos de la importancia que se ha dado en Canarias en los últimos años a la renovación de la obsoleta planta alojativa y a su entorno inmediato, las zonas comerciales. En la reforma de la RIC 2007-2013 la posibilidad de materialización en rehabilitación se centró en las áreas cuya oferta se encontrase en declive de conformidad con las leyes que señalaban ese aspecto, y fue necesario un doble cambio normativo: en abril 2010 (en la imposición indirecta) y marzo 2011 (en el art. 27.4 de la Ley 19/1994) para que la posibilidad de materialización en rehabilitación de inmuebles fuese operativa.

El cambio normativo de ahora suprime algunas cuestiones, entre ellas, la de que los inmuebles comerciales y establecimientos turísticos objeto de rehabilitación tuviesen que estar en un área consignada como en declive turístico.

Por tanto, ya no es necesario que las zonas comerciales en que se materialice la RIC estén situadas en un área en declive, sino que es suficiente con que sean rehabilitadas, con independencia de dónde se encuentren.

Es una medida que considero positiva, ya que es importante para la economía canaria que no solo determinadas áreas vean incentivada su rehabilitación, sino cualquier área comercial, ya sea la calle Triana o la calle Castillo, los centros comerciales de San Agustín o del Puerto de la Cruz.

4.2. La eliminación de la obligación de que las actividades turísticas objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentra en declive

Lo mismo ocurre con los establecimientos turísticos, que la inversión que se realice en su rehabilitación es apta como materialización de la RIC, con independencia de que se encuentren situados o no en un área en declive turístico. De esta forma sirve tanto la rehabilitación de un establecimiento turístico en Puerto de la Cruz como en Adeje, en San Agustín o en Meloneras. El límite espacial pasa a ser el territorio canario, no las áreas en declive. Medida que también considero positiva.

4.3. La eliminación de los límites para considerar que una obra es rehabilitación de un inmueble

Entramos ahora en una cuestión que ha sido sumamente conflictiva en el pasado: la de cuándo se considera que una obra es rehabilitación y no un simple gasto de conservación del inmueble. Cuestión que en su carácter cuantitativo estuvo regulada en el art. 27 de la Ley 19/1994 a partir de 1 de enero de 2003: *el inmueble adquirido para su rehabilitación tendrá la consideración de activo usado apto para la materialización de la reserva cuando el coste de la reforma sea superior a la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción*; es decir, existía rehabilitación cuando el coste de la reforma superaba al coste de la construcción, sin el suelo.

En la reforma de la RIC para el periodo 2007-2013 se eliminó ese límite cuantitativo, siendo muchas las voces — entre ellas la nuestra — que pidieron que el Reglamento (R.D. 1758/2007) acotase el concepto de rehabilitación. Los sucesivos borradores del Reglamento plantearon porcentajes que iban del 100 al 40% del coste de la construcción, pero lo cierto fue que en su versión definitiva no se estableció porcentaje alguno. Quedaba, eso sí, el concepto contable de rehabilitación, pero no siempre se ajustaba a los vaivenes de la RIC. Por eso, en marzo de 2011, la Ley 2/2011 daba una nueva redacción al art. 27.4 de la Ley 19/1994, señalando que cualquier obra servía como materialización si era activable y si estaba en un área en declive; y si no lo estaba, el coste debía superar el 25% del valor catastral descontando el suelo. El concepto de rehabilitación quedaba suficientemente claro.

Ahora estos porcentajes se eliminan de nuevo de la normativa RIC, siendo entonces aplicable a las obras el concepto contable de rehabilitación, al que se remite directamente el duodécimo párrafo del apartado 27.4: *siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble*. Es decir, se supedita el concepto de rehabilitación en la RIC al concepto contable, desapareciendo las singularidades introducidas a través de la Ley 2/2011. Esperemos que este aspecto no se convierta de nuevo en paradigma de la inseguridad jurídica, como ocurrió en la etapa anterior.

4.4. Nada se dice en la reforma sobre el suelo de las zonas comerciales, por lo que al igual que antes entiendo que sigue siendo apto para la materialización de la RIC

Respecto al suelo de las zonas comerciales, el art. 27.4.A) decía, y sigue diciendo ahora, que también tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC, que se afecten a las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación. Lo mismo decía y dice el art. 27.4.C).

Bien es cierto que en la inversión en la rehabilitación de establecimientos turísticos se señala expresamente la inclusión del valor correspondiente al suelo, exigiendo para ello que contablemente puedan activarse los trabajos de rehabilitación. Sin embargo, nada se dice respecto a la rehabilitación de zonas comerciales, por lo que entendemos que sigue vigente la normativa anterior y que es válido el coste del suelo de las zonas comerciales que se rehabiliten como materialización. Otra cosa es qué debe entenderse por rehabilitación de las zonas comerciales, que se matiza en la reforma respecto a los establecimientos turísticos, pero no respecto a las zonas comerciales.

Si el legislador pretendía excluir el suelo de las zonas comerciales, debería haber primero suprimido el párrafo que antes comentamos. Como no la hecho, entiendo que sigue siendo apto.

Por otra parte, debemos tener en cuenta que no sería causa de exclusión del suelo de las zonas comerciales el posible consumo de territorio, ya que estamos hablando de la rehabilitación de zonas comerciales ya construidas, ni que lo prohíba la normativa europea, que no lo hace.

4.5. La eliminación del límite a los elementos de transporte como inversión inicial

Una de las limitaciones a la materialización inicial en la normativa anterior (que luego para poco servía, ya que era válida como inversión de la letra C del apartado 27.4) era la que afectaba a los elementos de transporte, que debían destinarse al uso interno de la empresa en Canarias, sin que pudiesen utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros.

Esta limitación como explicamos en obras anteriores vino dada por las ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013, que excluían o limitaban al sector transportes. Eso hizo que un escrito de la Comisión Europea sobre la Ayuda estatal de 2006 tuviese que aprobar el texto propuesto para la modificación del REF, que los restringía al uso interno y que no pudiesen utilizarse para la prestación de servicios a terceros. Para el periodo 2014-2020 el párrafo 10 de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional sigue señalando una restricción de las ayudas estatales al sector del transporte, incluido el de carretera y el de mercancías por cuenta ajena, pero debe ser que en las negociaciones con Bruselas la comisión española pudo vencer esa restricción.

En realidad su eliminación no tiene mayor importancia, ya que por un lado, los vehículos excluidos del art. 27.4.A) como inversión inicial se admitían como materialización por el art. 27.4 C), afectando solo en el pasado a la materialización indirecta, ya que las sociedades en cuyo capital se materializaba la RIC solo podían realizar inversiones iniciales; pero en la actualidad, para el periodo 2015-2020, pueden realizar tanto inversiones iniciales como de sustitución (apartados 27.4, A y C).

4.6. La creación de puestos de trabajo desligada del concepto de inversión inicial, con un límite del 50% de la dotación y un máximo de 36.000 euros por trabajador

Es esta nueva opción de materialización la que quizás tenga mayor calado y proyección social en la reforma 2015-2020. Mucho se ha criticado que las reformas sucesivas del REF solo han beneficiado a los empresarios, cuando en realidad defendemos que los incentivos fiscales del REF están destinados a toda la sociedad canaria, ya que parten del compromiso de inversión en el territorio canario. La inversión genera riqueza y puestos de trabajo, por lo que sus efectos positivos afectan a toda la sociedad. No obstante, sí solicitamos esta vez una mayor concreción

de los beneficios del REF, de forma que los trabajadores lo notasen también de forma directa en sus bolsillos (vía una reducción en los tipos impositivos aplicables en Canarias compatible con los beneficios a la reinversión). La medida no se ha visto reflejada en el nuevo texto, pero sí otra que tiene un efecto directo en las tasas de desempleo: la materialización directa de la RIC en puestos de trabajo.

Se supedita el concepto de rehabilitación en la RIC al concepto contable, desapareciendo las singularidades introducidas a través de la Ley 2/2011.

Recordemos que esta opción ya existía en el periodo 2007-2013, pero condicionada a que el puesto de trabajo se ligase a una inversión inicial (de forma simplificada explico que primero había que invertir en la creación o ampliación de un establecimiento y luego se podía materializar en el coste de los nuevos puestos de trabajo creados). La medida era buena, pero apenas tuvo éxito por la llegada de la crisis económica, que impedía en muchos casos invertir y por lo tanto no era posible materializar en nuevos puestos de trabajo. También impedía la anterior regulación que en la materialización indirecta la sociedad participada pudiese materializar en puestos de trabajo, ya que solo era posible hacerlo en inversión inicial.

El cambio ahora es radical: se puede materializar la RIC 2015-2020 en la creación de nuevos puestos de trabajo, lo que es indudablemente positivo, sin más limitaciones que solo el 50% de la dotación se puede destinar a esta opción, y que el coste máximo por trabajador (salario y seguridad social) no exceda de 36.000 euros.

El incremento en la plantilla hay que mantenerlo durante cinco años, excepto las empresas de reducida dimensión en el año en que se genera el beneficio destinado a la RIC, que será suficiente que mantengan el incremento de la plantilla tres años.

La forma de cuantificar la materialización es la que ya figuraba en el periodo 2007-2013: para delimitar el coste en los casos de la creación de los nuevos puestos de trabajos se consideran solo los dos primeros años desde que se produce el incremento y se computará en cada periodo impositivo el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales que se correspondan con dicho incremento.

Debemos ahora interpretar cómo afecta a la materialización el nuevo límite cuantitativo de 36.000 euros por trabajador.

La existencia de este límite incentiva la contratación de puestos de trabajo con una remuneración baja en detrimento de las remuneraciones altas, pero es una forma clara de que el porcentaje de desempleo disminuya en Canarias. Echamos no obstante de menos las formas alternativas que sugerimos desde la Universidad de contratación de personal cualificado con el título de doctor, que era una vía eficiente de parar la exportación de capital humano altamente cualificado.

¿Es el límite de 36.000 euros anual o bianual? Nada dice el texto del art. 27.4.B bis ni del art. 27.6, pero sí la Exposición de motivos del RDL, que señala que *como máximo, podrá considerarse, como tal materialización, el coste medio anual por trabajador, por un importe de 36.000 euros*. Por tanto, y a pesar del claro error legislativo por omisión del articulado, debemos considerar el límite como anual.

Pero, a su vez, hemos de partir de que la base de esta forma de materialización es el coste de salarios y seguridad social durante los dos primeros años a partir del incremento de la plantilla. Así, el límite de los 36.000 euros anuales afectaría al conjunto de los dos años, o lo que es más sencillo, se empezaría a aplicar la materialización en el mes 1º con el coste de ese mes y se pararía al llegar al límite de 36.000 euros, lo que ocurriría en el mes 6º si el coste es de 6.000 euros mensual o en el mes 18º si el coste es de 2.000 euros mensual, ¿qué ocurriría si el coste es de 1.000 euros mensual? En mi opinión, que se aplicaría el segundo límite de los dos años, por lo que la materialización válida sería de 24.000 euros y no de 36.000 euros, ya que sobrepasaría la limitación temporal impuesta de dos años.

Por tanto, a mi entender existen dos límites a tener en cuenta, el cuantitativo de los 36.000 euros por año y el temporal de los 24 meses. Con ello, las principales reglas para aplicar esta novedosa materialización son las siguientes:

- Solo puede destinarse a esta opción el 50% de la dotación.
- No hace falta que la contratación de personal se derive de una inversión inicial.
- Debe existir en la empresa un incremento neto de plantilla respecto a los doce meses anteriores.
- Se cuantifica la materialización en el coste de los salarios y seguridad social del incremento de plantilla durante dos años.
- Este coste tiene un límite máximo de 36.000 euros por año, que podrá alcanzarse en un mes anterior o posterior en función del coste real del incremento de la plantilla.
- El coste no podrá exceder del límite temporal de 24 meses. Si en ese mes los costes del incremento no llegasen a 36.000 euros entiendo que se perdería lo que faltase a efectos de la materialización.

4.7. En la materialización indirecta ya no es necesario que las sociedades participadas inviertan exclusivamente en inversión inicial, sino que también pueden hacerlo en inversiones de sustitución y creación de empleo desligado a una inversión inicial

Al comentar las modificaciones anteriores ya he dicho que en la modalidad de la materialización indirecta (la que se realiza en el capital de una sociedad que a su vez vaya a realizar las inversiones previstas en la Ley) desaparece en la reforma 2015-2020 la obligación de que las sociedades inviertan exclusivamente en inversión inicial (creación o ampliación de un establecimiento o diversificación de su producción o servicios), lo que posibilita que puedan también hacerlo en inversión de sustitución (y toda la casuística contemplada en el art. 27.4 C).

La eliminación de esa obligación posibilita también la materialización en nuevos puestos de trabajos por parte de la sociedad participada, siempre que se produzca un incremento neto de la plantilla y se mantenga los tres o cinco años que señala la legislación, sin obligación de que se vincule a una inversión inicial.

Queda pues restringida la materialización en inversión inicial solo a las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades.

Conviene recordar una norma que no ha sido ahora modificada, que dice que los supuestos especiales de materialización y mantenimiento aplicables a las empresas de reducida dimensión serán también aplicables a la materialización indirecta, pero condicionado a que tanto la sociedad que dota la RIC como la que invierta sean a su vez empresas de reducida dimensión.

4.8. Las facilidades en la materialización en entidades ZEC

La conexión entre las dotaciones RIC y la inversión en entidades ZEC se consiguió en la reforma 2007-2013, estando vedada con anterioridad. No obstante, la obligación de que la inversión mínima superase los 750.000 euros y debía ser acompañada (la emisión o la ampliación de capital) por la suscripción al menos del 10% por una persona que no estuviese materializando la RIC, y por supuesto, la crisis económica, hicieron que esta forma de materialización apenas fuera utilizada.

Si las entidades ZEC querían capitalizarse con las dotaciones RIC de otras empresas lógico era que el sistema se cambiara. Así lo ha hecho el legislador en el nuevo art. 27.4.D.2 que deroga las anteriores limitaciones y abre por tanto la posibilidad de materialización de las dotaciones RIC en acciones o participaciones de entidades ZEC, con la única y lógica prohibición de que el importe de la materialización no puede aplicarse a su vez a la inversión mínima prevista para dichas entidades.

Esta medida, favorecedora de la financiación de entidades ZEC, viene acompañada con un nuevo régimen aplicable en los modificados artículos 29 y siguientes de la Ley 19/1994, mucho mejor que el anterior, que creemos que impulsará de forma decidida a la ZEC en la atracción de capitales exteriores, verdadero y único objetivo con el que fue creada. La ayuda de los fondos RIC vía la reforma 2015-2020 debe considerarse solo eso, una ayuda, pero el trabajo de captación exterior debe ser el principal objetivo de la ZEC.

4.9. La opción de materializar en instrumentos financieros emitidos por entidades financieras y destinados a financiar proyectos privados de inversión en Canarias

Después de los fracasados intentos de captación de fondos RIC a través de las sociedades y fondos de capital riesgo, la reforma 2015-2020 abre las puertas a que sean las entidades financieras en general, a través de cualquier instrumento financiero que emitan, las que canalicen la conexión entre las dotaciones RIC de terceros y los proyectos de inversión privados que existan. La fórmula en teoría es buena y atractiva, pero hará falta que el Gobierno de Canarias canalice convenios específicos con la Banca para desarrollar este tipo de proyectos. Sin ellos mucho me temo que será una fórmula inviable.

La idea es que determinados proyectos sean efectivamente supervisados por el Gobierno y que para conseguir la necesaria seguridad jurídica cuenten además con el beneplácito de la AEAT, en los términos que reglamentariamente se señalarán. Falta ahora saber en qué condiciones emitirán las entidades financieras estos títulos y cuál será el coste de su mediación, pero repito, la medida me parece positiva.

4.10. La inversión en buques con puerto base en Canarias

Respecto a la materialización de las dotaciones RIC en buques, la normativa 2007-2013 exigía dos condiciones: que lucieran pabellón español y que estuviesen matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro

La reforma 2015-2020 abre las puertas a que sean las entidades financieras en general, a través de cualquier instrumento financiero que emitan, las que canalicen la conexión entre las dotaciones RIC de terceros y los proyectos de inversión privados que existan.

especial de buques y empresas navieras; ahora la reforma 2015-2020 sustituye la obligación de que estén matriculados en Canarias por la más sencilla y eficiente de que tengan su puerto base en Canarias, es decir, que aquí se pertrechen y descarguen sus capturas (en los casos de buques pesqueros) o que su logística de transporte de mercancías y pasajeros se establezca en puertos canarios.

No debemos olvidar que sobre estas dos condiciones subsiste la principal de que el buque esté afecto a una actividad económica, impidiendo así la materialización en barcos de recreo de uso particular.

4.11. La sustitución de los elementos por su valor neto contable en el plazo de seis meses desde su baja en el balance

Otra de las mejoras de la reforma 2015-2020 es el tratamiento de la sustitución de elementos en los que se hayan materializado las dotaciones RIC y que no hayan cumplido los cinco años en funcionamiento. La normativa vigente en el periodo 2007-2013 había endurecido las condiciones de la sustitución del activo afecto a la RIC respecto a la aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006, circunstancia que abiertamente criticamos en trabajos anteriores. De forma resumida, el régimen de sustitución aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014 era el de no admitir que se había cumplido el requisito de los cinco años si un bien era dado de baja con anterioridad, por obsolescencia tecnológica, por ejemplo, obligando a invertir en un nuevo activo que estuviese en funcionamiento el tiempo restante para cumplir los cinco años, pero sin que este nuevo activo pudiese servir para una nueva dotación RIC. Piénsese en lo injusto de esa situación cuando en el cuarto año un camión se estropeaba y se sustituía por uno nuevo: el nuevo camión se afectaba solo un año a la dotación RIC antigua y únicamente podía afectarse a una nueva RIC por la diferencia de costes con el anterior.

Ahora se corrige ese sinsentido de la norma, permitiendo la sustitución del elemento patrimonial que se da de baja antes de los cinco años por otro, pero con la evidente mejora que la sustitución debe ser solo por el importe del valor neto contable del bien sustituido, y no como ocurría antes por el coste de adquisición. La diferencia de valores hace que ahora una gran parte del nuevo elemento adquirido pueda afectarse a nuevas dotaciones RIC.

Una condición más se añade no obstante a estos procesos de sustitución, que debe hacerse en el plazo de seis meses desde la baja en el balance del bien a sustituir.

4.12. Las inversiones anticipadas hasta el 31 de diciembre de 2020

Por último, la reforma 2015-2020 sigue permitiendo las inversiones anticipadas realizadas con los beneficios de los tres próximos años. De esta forma, una inversión efectuada en 2015 puede afectarse a la RIC de 2015 y a las dotaciones 2016-2017 y 2018. El nuevo texto señala, como lo hacían los anteriores, un límite temporal, que las dotaciones no superen el último año de aplicación de la Reforma, esto es, 2020. Así, una inversión efectuada, por ejemplo, en 2018, solo podrá afectarse a la dotación 2018 y a las dotaciones 2019 y 2020, pero no a la posible de 2021.

5. Las modificaciones en los aspectos formales y el régimen sancionador

En cuanto a los aspectos formales y el régimen sancionador tres son las novedades que nos trae la reforma 2015-2020. Por un lado, la desaparición de los planes de inversión y los datos que han de consignar en la memoria las entidades financieras que emiten instrumentos RIC, y por otra, la disminución en el importe de las sanciones aplicables.

5.1. La desaparición del plan de inversiones

Para el periodo 2015-2020 desaparece la obligación de presentar un plan de inversiones con cada dotación RIC. En el Preámbulo del R.D.L. se dice que obedece al motivo de simplificar las obligaciones y abaratar los costes de su presentación, pero no nos engañemos: los planes de inversión y su ilógico plan de rectificaciones anuales para poco o para nada llegaron a servir. La idea era buena, que el empresario al menos planificase a qué inversiones iba a destinar sus dotaciones RIC y lo comunicara vía electrónica a la Administración tributaria, pero la obligación de rectificación anual solo complicaba la información. Una de las soluciones la propusimos en su día, que la rectificación al plan de inversiones inicial se realizara al cuarto año, al terminar el plazo de materialización. Era en ese momento y no antes, cuando la Administración debía tener un control efectivo de las inversiones afectas.

La solución que se ha buscado ahora ha sido radical, la eliminación del plan de inversiones, que simplifica la dotación, pero que impide un control efectivo de las inversiones —piénsese en los datos estadísticos para posteriores estudios— hasta el momento de la comprobación administrativa de la materialización. No estoy de acuerdo con su eliminación, bastaba prescindir de las inútiles rectificaciones anuales. Los planes de inversión obligaban a los empresarios a recapacitar sobre lo que más les convenía y las diferentes alternativas posibles.

5.2. La memoria de las entidades financieras que emiten instrumentos RIC

El art. 27.4.D, 3º es el que regula la nueva vía de materialización indirecta a través de instrumentos financieros emitidos por entidades financieras que analizamos en el apartado 3.9 anterior, y que exige una serie de comunicaciones fehacientes entre quien materializa la RIC y la entidad financiera, con el importe y la fecha en que termina su plazo de materialización. A su vez, esta última comunicará al contribuyente las inversiones efectuadas y sus fechas. Sin ser estas obligaciones formales, existe otra nueva regulada en el art. 27.13 y que afecta a las entidades financieras: la de hacer constar en la memoria de las cuentas anuales el importe y la fecha de las inversiones efectuadas que supongan la materialización de la RIC. La obligación ya existía para el resto de sociedades en las que se materializa indirectamente la RIC, haciéndose ahora extensible a las entidades financieras.

5.3. La disminución del importe de las sanciones tributarias

La reforma también afecta a las sanciones, pero solo a su importe, continuando sin embargo la misma consideración aplicable a los datos falsos que a los simplemente incompleto o inexactos, circunstancia que denunciamos sin éxito en la reforma anterior y que vemos que ilógicamente continúa en el periodo 2015-2020. Sí se disminuye el importe de algunas de las sanciones aplicables:

- La inclusión de datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales es ahora sancionada con multa de fija de 100 euros por dato, con un mínimo de 1.000 euros, cuando antes era de 500 euros con un mínimo de 5.000 euros.
- La falta de comunicación fehaciente o la comunicación de datos falsos, incompletos o inexactos en la modalidad de materialización indirecta se sanciona con multa de 100 euros por dato, con un mínimo de 500 euros. Antes el importe era de 150 euros, con el mismo mínimo de 500 euros.

Y desaparecen otras, concretamente las aplicables a las infracciones tributarias leves por la no presentación del plan de inversiones, o por la omisión, falseamiento o inexactitud de los datos del plan. Su razón no es otra que la desaparición de la obligación de presentar dicho plan para las dotaciones 2015-2020.

6. La reforma de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y su afectación a la RIC

Ha sido 2004 un año de reformas, ya que además de la del REF han cambiado, entre otras, las normativas del IS, IRPF, IVA e IGIC. Alguno de los cambios, como el caso de la nueva LIS, ha sido notable, pudiendo calificarse de estructural para 2015 y años siguientes. No me voy a ocupar de todas estas materias, pero sí respecto a la nueva LIS quiero analizar las cuestiones que tienen una mayor incidencia en la RIC.

6.1. La Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

La nueva reserva de capitalización contemplada en el art. 25 de la LIS participa al igual que la RIC en el fomento de la capitalización de las empresas, pero no en su destino final de financiación de inversiones. De esta forma, la constitución de esta reserva en el balance de las entidades se prima fiscalmente con una reducción en la base imponible del IS del ejercicio, sin necesidad de destinarla a un fin en concreto. Es suficiente dejarla en los fondos propios de la entidad.

No afecta a todas las entidades, solo a las que tributen al tipo del 25% o inferior si son de nueva creación, incluyendo a las entidades financieras.

El importe de la reducción es igual al 10% del incremento de los fondos propios y no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a la reducción, sujeta a los siguientes requisitos:

- Que el importe del incremento de los fondos propios se mantenga durante los siguientes cinco años, salvo que existan pérdidas contables que los disminuyan.
- Que se dote una reserva en el balance por el importe de la reducción, que al igual que la RIC debe figurar con absoluta separación y título apropiado, y será indisponible durante los cinco años siguientes.

La obligación de mantener el incremento de los fondos propios y la reserva durante cinco años se flexibiliza, además de con la posible existencia de pérdidas contables, con tres supuestos tasados, en los que no se entiende que existe incumplimiento:

- a. Cuando se produzca la separación de un socio de la entidad.
- b. Cuando haya de eliminarse la reserva por aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones, y
- c. Cuando la entidad deba aplicar la reserva en virtud de una obligación legal.

Para el periodo 2015-2020 desaparece la obligación de presentar un plan de inversiones con cada dotación RIC.

El límite del 10% se calcula sobre la base imponible antes de la reducción menos la compensación de bases imponibles negativas y la integración de determinados créditos fiscales por insolvencia, sistemas de previsión social, etc. (art. 11.12 LIS).

Y los fondos propios se calculan por diferencia al final y al inicio del ejercicio, sin incluir en ambos momentos los resultados del ejercicio presente o pasado, respectivamente; sin tenerse tampoco en cuenta las aportaciones de socios, las ampliaciones de capital o de los fondos propios por compensación de los socios, las reservas legales o estatutarias, la reserva de nivelación de bases imponibles, la RIC y los incrementos de fondos propios por variaciones de activos por impuestos diferidos.

Por último, la LIS contempla el caso en que se dote una reserva de capitalización superior a la que sea posible reducir de la base imponible, en el que las cantidades pendientes de reducción se podrán aplicar en los dos años inmediatos y sucesivos, pero guardando siempre el límite anual del 10% de la base imponible.

Desde el punto de vista contable, la reserva de capitalización ha de considerarse una diferencia permanente, por lo que no afectará a los impuestos diferidos.

Nos falta referirnos a la cuestión que nos ocupa principalmente en esta Crónica: ¿cómo afecta esta reserva de capitalización a la RIC? Entiendo que de dos formas distintas: una primera, que a la hora de dotar la RIC hay que disminuir el beneficio contable con el importe de la reserva de capitalización; y una segunda, que hay que ser conscientes que esta reserva es aún mejor que la RIC, ya que permite reducir la base imponible solo por capitalizar la empresa, sin compromiso de inversión alguno. Su dotación ha de ser prioritaria a la RIC en las entidades mercantiles, aunque la mejor forma de racionalizar su uso y minimizar la imposición sobre el beneficio será dotar primero la reserva de capitalización y, si hay necesidad de hacer inversiones en el futuro, dotar también la RIC. Eso sí, descontando del beneficio contable el importe de la reserva de capitalización dotada.

6.2. La reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105 LIS)

La filosofía de esta reserva es distinta a la de la reserva de capitalización, pero sin embargo comparte parte de las posibilidades que se dan en la aplicación de la RIC. Participa del mecanismo de las medidas *carry-back* vigentes en otros países de nuestro entorno, y en síntesis consiste en poder deducir en un año con beneficios parte de las posibles pérdidas que se obtengan en el futuro. Todo ello trasladado, por supuesto, a la base imponible del IS.

La minoración en la base imponible de cada ejercicio que se permite es del 10% de la base, que se compensará obligatoriamente en los ejercicios siguientes en los que se produzca una base imponible negativa o en su defecto se integrará en la base imponible del quinto año. Podría suceder que la reserva solo se compense parcialmente

Si comparamos la reserva de capitalización, la RIC y la reserva de nivelación, vemos como las dos primeras constituyen una diferencia permanente mientras que la última una diferencia temporaria, es decir, lo que no tributa en el momento de su constitución tributará en los próximos cinco años.

con las bases imponibles negativas que se generen, pero la diferencia existente deberá integrarse en el quinto año.

Esta reserva de nivelación no pueden aplicarla las empresas en general, solo las de reducida dimensión y sujetas al tipo normal del IS, y tiene además un límite cuantitativo de un millón de euros. Límite más que generoso para entidades que no pueden facturar más de 10 millones de euros en un ejercicio.

Desde el punto de vista contable, la reserva de nivelación debe considerarse una diferencia temporaria, creándose el pasivo fiscal

correspondiente con cargo a impuestos diferidos, que se cancelarán a medida que se compense con bases imponibles negativas o se integre en la del quinto año.

Veamos ahora la relación con la RIC. Como apunté al principio, la reserva de nivelación y la RIC comparten la posibilidad de deducir en el presente posibles pérdidas futuras. La reserva de nivelación, por mandato legal y con un límite del 10%; la RIC sin mandato expreso, pero como expliqué en un artículo publicado hace bastantes años, en la aplicación de la RIC se produce automáticamente esta circunstancia, al poder regularizarse voluntariamente las dotaciones dentro del plazo de materialización. Esta posibilidad hace que por ahora, al menos en Canarias, este tipo de reserva no sea muy atractiva, al menos para las entidades que suelen dotar RIC. Sí lo es para las que no la utilizan, ya que permite compensar hoy una parte de las futuras pérdidas fiscales que puedan generarse.

En todo caso, si se decide dotar la reserva de nivelación y además la RIC, cuestión que no aconsejo, para el cálculo de la segunda hay que restar del beneficio la primera.

Finalmente, si comparamos la reserva de capitalización, la RIC y la reserva de nivelación, vemos como las dos primeras constituyen una diferencia permanente mientras que la última una diferencia temporaria, es decir, lo que no tributa en el momento de su constitución tributará en los próximos cinco años. De las tres reservas, la que supone un mayor beneficio fiscal cualitativo es la reserva de capitalización, ya que no obliga a invertir, y la que menos la reserva de nivelación, que es un mero diferimiento de la imposición sobre el beneficio. En medio está la RIC, que es compatible con ambas, pero que su dotación ha de disminuirse con las anteriores.

6.3. El nuevo concepto de actividad económica (art. 5 LIS)

Otro de los cambios importantes en la LIS es la incorporación del concepto de actividad económica en el nuevo art. 5, sin tener que acudir las entidades al art. 27 de la LIRPF para saber cuándo se entiende que se realiza esa actividad o no; y que ha tenido su mayor complejidad en la actividad de arrendamiento de inmuebles¹ y su aplicación en la RIC.

¹ Tal ha sido su complejidad que mi último libro lo he dedicado precisamente a esa materia: *La actividad de arrendamiento de inmuebles como paradigma de la inseguridad jurídica en el ordenamiento tributario español*. Tyrant lo Blanch, 2015.

Conviene que en relación con los requisitos exigibles a las entidades mercantiles que se dediquen al arrendamiento de inmuebles examinemos dos periodos en concreto:

- a. El período 2007-2014
- b. A partir de 1 de enero de 2015

Sobre el primer periodo ya sabemos por experiencia cómo la remisión expresa a la LIRPF en materia de arrendamiento de inmuebles por entidades mercantiles finalizó con efectos 1 de enero de 2007 (disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006 del IRPF), si bien la jurisprudencia del TS había señalado a partir de 2012 el criterio de que les era aplicable el art. 27.2 LIRPF. Por tanto, esta remisión —expresa o tácita— a los requisitos IRPF de local y empleado obligaban a todas las entidades mercantiles si querían que la actividad de arrendamiento se considerase una actividad económica.

Ahora bien, las Sentencias TS en esta materia se producen en el ámbito temporal del IS en el que estaba vigente el régimen de sociedades patrimoniales, por lo que cabría plantearse si una vez desaparecido dicho régimen la interpretación del TS seguiría siendo la misma. Entendemos que no, que en el periodo 2007-2014, a pesar del criterio administrativo imperante, la remisión tácita de las entidades mercantiles al art. 27.2 LIRPF no existe, es decir, no tendrían que cumplir los requisitos de local y empleado para que la actividad de arrendamiento se entendiese una actividad económica. Así lo ha interpretado algún TSJ, pero la cuestión es muy polémica.

A partir de 1 de enero de 2015, el guion cambia sustancialmente, ya que por una parte se introduce en la LIS el concepto de entidad patrimonial, conceptualmente equivalente al de sociedad patrimonial, estando en mi opinión nuevamente vigente la jurisprudencia del TS sobre la remisión de las sociedades al art. 27 LIRPF; y por otra, se produce una situación aún más notable: que la propia normativa IS introduce el concepto de actividad económica en la nueva redacción del art. 5 LIS, señalando expresamente que... *En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.*

Esta normativa propia de la LIS señala por primera vez los requisitos que han de cumplir las entidades arrendadoras de inmuebles, desapareciendo la obligación de contar con un local exclusivo, y adaptándola a la práctica empresarial de racionalizar la economía de los grupos de sociedades, de tal forma que basta que una sociedad del grupo cumpla con el requisito de empleado contratado a jornada completa y en exclusividad a la actividad de arrendamiento, para que se entienda fiscalmente que el resto de las empresas del mismo grupo que realicen esa actividad también la efectúan como una actividad económica.

6.4. Las nuevas entidades patrimoniales (art. 5 LIS)

En relación con la RIC tiene también su importancia la vuelta al concepto de sociedades patrimoniales con el nuevo título de entidades patrimoniales, reguladas en el art. 5 de la LIS. Expresamente se excluyen a estas entidades del régimen fiscal especial de las empresas de reducida dimensión, y a la vista de la jurisprudencia, creo que deben quedar al margen de las dotaciones RIC. Sobre esta cuestión hicimos ya varios comentarios en el epígrafe 2 y debemos quedar a la espera de qué dice la DGT en las consultas vinculantes que indudablemente se le plantearán.

7. El plazo de materialización de las personas físicas

Finalmente, hago referencia a la circunstancia que a mi entender ha tenido una mayor relevancia en la aplicación de la RIC en 2014. Me refiero a la jurisprudencia del TS sobre el plazo de materialización de la RIC en personas físicas, que ha pasado de cuatro a tres años, y que además viene aplicándose por la Inspección de los tributos con carácter retroactivo.

El plazo de materialización de las dotaciones RIC por personas físicas era un tema pacífico hasta ahora. Hacienda, a través de la DGT, la Inspección y los Tribunales administrativos, mantuvo desde el año 2000 que el plazo era el mismo de las personas jurídicas: el de tres años a partir del momento en que se adoptaba la decisión de dotar la RIC, es decir, de cuatro años desde el ejercicio en que se obtenía el beneficio.

De esta forma, la dotación RIC de 2005, por ejemplo, había que invertirla antes del 31 de diciembre de 2009.

Conviene, no obstante, hacer un poco de historia al respecto, ya que el art. 27 de la Ley 19/1994 señala el plazo de tres años para invertir tanto por parte de las sociedades como los empresarios individuales. En su día, los asesores aplicamos ese plazo de tres años, pero posteriormente, la DGT en consulta vinculante de 25 de abril 2001, hizo suyo el criterio de la popularmente llamada “Comisión de sabios” de diciembre de 2000, que interpretó que el plazo se contaba desde la fecha en que la junta de socios acordaba la dotación RIC, prolongándose así de 3 a 4 años, incluso a 5 años si se contaba el ejercicio de obtención de los ingresos. Ante esa decisión —que en su día calificué de extraña—, faltaba que se clarificara qué sucedía con las personas físicas. La DGT, en consulta de 2 de abril de 2002, fue categórica: *en consecuencia, según lo dicho, las personas físicas podrán tener un plazo máximo de cinco años para materializar la RIC, al igual que las personas jurídicas, siempre que, tal y como permite la normativa contable, hayan dotado la RIC dentro del ejercicio siguiente a aquel en el que se obtuvieron los rendimientos a cuya cuantía íntegra se aplicará el incentivo fiscal*. Criterio que ya había aplicado el TEAR de Canarias en resolución de 26 de noviembre de 2001 y que ha sido pacífico hasta la actualidad.

Sin embargo, en la “Crónica de la RIC 2012” informaba a los profesionales de la STS de 12 de diciembre de 2012 en la que sorprendentemente se decía que el plazo de materialización de la RIC en personas físicas era de tres años, aunque el TEAC mantuviera que era de cuatro años:

En el caso de las sociedades mercantiles se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance, o sea cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto, siendo éste también el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio, derivándose del Plan General de Contabilidad que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de Enero del ejercicio siguiente.

No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el cómputo

a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo.

Con carácter general, se han eliminado algunas de las restricciones introducidas en la reforma 2007-2013 y se ha ampliado tanto el beneficio susceptible de la dotación como las opciones de materialización.

Este novedoso criterio, que disminuye en un año el plazo de inversión, se ha vuelto a repetir en la STS de 3 de marzo de 2014, por lo que ya constituye jurisprudencia en la materia.

Lo curioso, como ha ocurrido otras tantas veces en relación con la RIC, es que el perjudicado no va a ser quien ha redactado la norma con una técnica incorrecta, ni quien ha sentado el criterio supuestamente erróneo, sino el de siempre, el contribuyente. Y no es que se aplique un nuevo plazo de tres años desde ahora, sino que el plazo en que normalmente se han realizado las inversiones en el pasado está mal determinado, por la propia Hacienda, por lo que la mayoría de las inversiones realizadas lo han sido fuera de plazo.

La Inspección tributaria, según sus responsables en Canarias, AEAT no comenzará un plan especial de revisión del plazo de materialización en empresarios y profesionales personas físicas, si bien regularizarán a los que estén en fase de comprobación y no hayan invertido en esos tres años. De hecho, son ya numerosas las actuaciones en las que se ha regularizado con carácter retroactivo a las personas físicas que dotaron la RIC.

En relación con la retroactividad y su confrontación directa con el principio de confianza aconsejo la lectura del excelente artículo del profesor Hernández González en el nº 41 de la revista Hacienda canaria, en el que concluye que jurídicamente no es posible regularizar las dotaciones con carácter retroactivo recortando un año en el plazo de materialización de las personas físicas.

Un ejemplo más de la extrema conflictividad existente en los incentivos del REF, que ha pasado a ser una de las notas características de nuestro histórico y maltratado régimen especial.

8. Conclusiones

La reforma de la normativa RIC para el periodo 2015-2020 no ha de considerarse una reforma estructural, ya que solo afecta a determinadas materias y no incorpora grandes innovaciones respecto a la legislación anterior.

Con carácter general, se han eliminado algunas de las restricciones introducidas en la reforma 2007-2013 y se ha ampliado tanto el beneficio susceptible de la dotación como las opciones de materialización. La ampliación del beneficio susceptible de la dotación se produce con las plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas. Las opciones de materialización también se amplían con la posibilidad de invertir la dotación en nuevos puestos de trabajo, sin necesidad de que estén ligados a una

inversión inicial, y de materialización en instrumentos financieros emitidos por entidades financieras y dirigidos a la financiación de proyectos privados de inversión previamente autorizados.

La reforma estructural llevada a cabo en el Impuesto sobre Sociedades afecta también a las decisiones a tomar respecto a la RIC. Ejemplo de ello es la creación de las nuevas reservas de capitalización y nivelación, el nuevo concepto de actividad económica y las nuevas entidades patrimoniales.

Finalmente, la inseguridad jurídica que rodea la normativa RIC ha marcado otro punto de inflexión al adoptar el TS un criterio que recorta de cuatro a tres años el plazo de materialización de las personas físicas, a pesar de que la propia DGT había expresado con rotundidad y reiteración que el plazo era el mismo de las entidades mercantiles. La Inspección tributaria ha comenzado a regularizar esta contingencia con efectos retroactivos.



La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal

Raquel Álamo Cerrillo

M^a Gabriela Lagos Rodríguez

Universidad de Castilla-La Mancha

Departamento de Economía Política y Hacienda Pública

Política Económica y Estadística

Resumen

La actividad económica ha experimentado en los últimos años cambios de gran transcendencia consecuencia de la aparición de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. Al mencionado fenómeno económico se le ha denominado Economía Digital, caracterizándose por el uso de la red de Internet y la aparición del comercio electrónico. Esta nueva realidad económica pone de manifiesto una capacidad económica determinada y por tanto, la misma ha de ser gravada. El objetivo a perseguir es la aplicación de los principios básicos de tributación, evitando que las especiales características de la misma posibiliten la práctica del fraude fiscal.

Abstract

Economic activity has experienced in recent years reaching changes due to the emergence of new information technologies and communication. As mentioned economic phenomenon has been called the Digital Economy, characterized by the use of the Internet and the emergence of electronic commerce. This new economic reality reveals a certain economic capacity and therefore the same must be taxed. The objective is to pursue the implementation of the basic principles of taxation, preventing the special features of it enable the practice of tax evasion.

Palabras clave

Economía digital, fraude fiscal, suficiencia, establecimiento permanente, precios de transferencia, IVA

Keywords

Digital economy, tax evasion, sufficiency, permanent establishment, transfer pricing, VAT

Sumario

1. Introducción
2. Economía digital
3. La lucha contra el fraude
 - 3.1. El fraude en el Impuesto sobre Sociedades
 - 3.1.1. La residencia fiscal
 - 3.1.2. El establecimiento permanente
 - 3.1.3. Los precios de transferencia
 - 3.1.4. Soluciones
 - 3.2. El fraude en el Impuesto sobre el valor Añadido
 - 3.2.1. Soluciones
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

La economía, actualmente, se desarrolla a nivel global, es decir, todos los Estados son parte implicada en la misma, independientemente de que sean fronterizos o no. La actual interrelación de las economías es consecuencia de la aparición y rápida difusión de las tecnologías de la información y la comunicación, las mismas no sólo permiten transmitir información y establecer comunicaciones en tiempo real entre usuarios residentes en jurisdicciones distintas, sino que además, se pueden realizar operaciones comerciales electrónicas de forma instantánea, a través del comercio electrónico.

La economía digital, por tanto, adquiere una gran importancia en las economías de cada uno de los diferentes Estados, ya que tanto para empresas como para consumidores es más fácil el acceso al mercado internacional de intercambio de bienes y servicios. Ya que ésta se caracteriza por el uso de las nuevas tecnologías, especialmente la red de Internet, a través de la que se desarrolla el comercio electrónico. Si bien, las múltiples ventajas que caracterizan a la economía digital también dan lugar a dificultades en materia de fiscalidad internacional.

Al poder operar de forma íntegra a través de Internet las empresas pueden encontrarse con situaciones en las que la tributación a la que han de hacer frente no se adecua a los Principios básicos de Tributación. En determinadas ocasiones, y como consecuencia de la disparidad de la norma fiscal en cada una de las jurisdicciones, las mismas tendrán que hacer frente a una doble imposición, circunstancia que desincentiva la actividad comercial electrónica. En otras ocasiones, al contrario, y con la misma justificación, podrán aprovechar determinados vacíos legales, y por tanto, no tener que tributar en ninguna jurisdicción o hacerlo en aquella donde la carga impositiva sea menor.

Ante esta circunstancia tanto las organizaciones internacionales, como la OCDE y la UE, así como los Estados han manifestado un interés constante en la adecuada tributación de la economía digital, con el objetivo último de que tanto el principio de neutralidad como el de suficiencia fueran de aplicación. Una no aplicación de la neutralidad fiscal puede derivar en una discriminación de aquellas empresas que operan a través de Internet o viceversa, si la carga fiscal a la que tienen que hacer frente es muy elevada, lo que a largo plazo se traducirá en una disminución de éstas y a su vez implicará una repercusión negativa sobre el conjunto de la economía, puesto que la actividad económica se verá reducida.

La disyuntiva de la tributación de las transacciones comerciales electrónicas podemos considerar que se encuentra zanjada, puesto que los distintos estudios elaborados al respecto concluyen que para evitar situaciones como las anteriormente señaladas, lo más adecuado es que los tributos a los que han de hacer frente los empresarios tradicionales sean los mismos a los que se obligue a los empresarios que comercializan sus bienes y servicios a través de Internet. Ya que de esta forma, se lograría que fueran de aplicación los principios básicos de tributación, en especial los de neutralidad y suficiencia.

Si bien, a pesar de existir acuerdo, las especiales características de la economía digital, y más concretamente del comercio electrónico directo, posibilitan en determinadas circunstancias que los empresarios puedan eludir las normas fiscales de aquellos Estados dónde realmente se encuentran ubicados, y por tanto, no tributar en los mismos, lo que repercute de forma negativa en las haciendas públicas de los mismos, redundando a su vez en el número y calidad de los bienes y servicios públicos prestados por los Estados.

Ante ésta importante controversia, una vez más, las organizaciones internacionales y los Estados han centrado su interés en el fraude fiscal que puede ocasionarse como consecuencia de la globalización de la economía y el uso de las

nuevas tecnología, la economía digital. Ya que las implicaciones negativas que tiene para empresarios y ciudadanos contribuyentes, son de gran relevancia.

Ante este contexto económico y tecnológico vamos a centrar el presente trabajo en la importancia de la adecuación de las normas tributarias a la economía digital con el fin de evitar situaciones de fraude, destacando aquellas propuestas legislativas más importantes desarrolladas por la OCDE y la UE en su búsqueda de una correcta tributación de la economía digital, que no dé lugar a pérdidas recaudatorias ni a discriminaciones comerciales de carácter fiscal.

El objetivo que se pretende con la elaboración del presente documento es identificar las principales vías por las que las empresas que operan a través de Internet pueden llevar a cabo procesos de fraude, así como señalar las principales medidas que se están realizando para evitarlo. Para ello, en un primer apartado señalaremos la importancia que actualmente tiene la economía digital en el conjunto de la economía e identificaremos las posibles vías de fraude para las empresas que operan a través de Internet. El segundo apartado estará dedicado a las medidas tomadas, por parte de las organizaciones internacionales, para la lucha contra el fraude en la economía digital. Finalmente, se expondrán las principales conclusiones a las que se han llegado a través de la elaboración del presente documento.

2. Economía digital

La economía digital es consecuencia del vertiginoso crecimiento y difusión de las tecnologías de la información y la comunicación, las mismas han impactado de forma rápida en los distintos sectores de la economía y en la sociedad, han modificado hábitos de compra, modelo de educación, acceso a servicios sanitarios, han dado lugar a nuevas formas de comunicación,... Y todo ello en un periodo de tiempo muy corto, en apenas tres lustros se han logrado todos los cambios, tanto económicos como sociales.

Establecer una definición concreta de economía digital no es sencillo, pues al estar ligada la misma al sector de las tecnologías, dónde los cambios se producen de forma rápida y constante, una definición estática de la misma podría quedarse obsoleta en un periodo de tiempo muy reducido. Es por ello, que en la literatura de la economía digital nos encontramos múltiples definiciones de la misma, dónde en todos los casos la vinculan con las nuevas tecnologías de la información y la comunicación.

Uno de los primeros conceptos que podemos encontrar de economía digital se remonta al año 1998 en un informe elaborado por el Departamento de Comercio de Estados Unidos, *The Emerging Digital Economy*. En el mismo la define como una nueva dimensión de la economía que se encuentra inmersa en "en un espacio inteligente que se compone de información, instrumentos de acceso y procesamiento de la información y capacidades de comunicación".

La Unión Europea (2014) no establece una definición concreta de lo que considera que es la economía digital. Sin embargo, establece una serie de características de la misma:

- **Movilidad:** la economía digital ha dado lugar a los bienes digitalizables, y ésta digitalización ha permitido que los mismos puedan circular a través de la red sin encontrar ningún obstáculo. Lo que ha permitido a las empresas reducir los costes de producción, al ser los factores de producción más móviles.
- **Efectos de la Red:** las empresas que operan a través de la red de Internet pueden reducir sus costes de producción, lo que se traduce en una disminución de los precios de los bienes y servicios que ofrecen a sus demandantes.

Lo que no tiene que llevar asociado de forma directa una disminución del margen de beneficio. Aumentando la competencia en cuanto a la calidad y utilidad de los bienes y servicios ofertados.

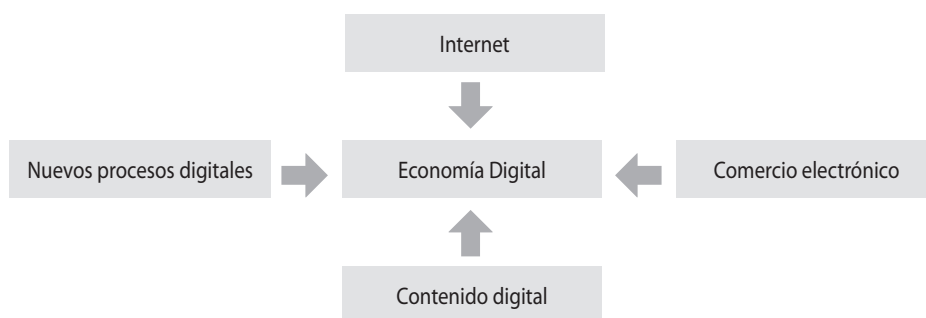
- Uso de datos: las tecnologías de la información y la comunicación abaratan el proceso de recogida y análisis de la información proporcionada por los consumidores finales. Esto se puede traducir en unos productos más adaptados a las necesidades de los compradores y con un coste de producción menor.

La OCDE (2012) considera que la economía digital está compuesta por los mercados basados en el uso de las tecnologías digitales que facilitan el comercio de bienes y servicios a través del comercio electrónico. Si bien distingue entre economía digital y comercio electrónico, pues son dos conceptos diferentes.

Atendiendo a la doctrina, podemos encontrar otras definiciones de economía digital, todas ellas, al igual que en las anteriores establecen un nexo entre la misma y las nuevas tecnologías. Zimmermam y Koerner (2000) consideran la economía digital como una economía basada en la digitalización de la información y en las infraestructuras de las tecnologías de la información y la comunicación. Liebowitz (2002) y Brynolfsson (2003) la definen como una economía basada en las tecnologías digitales, donde se pueden incluir las redes digitales de comunicación, ordenadores, software, así como todas las tecnologías de la información.

Si bien no existe una definición única de economía digital sí que podemos afirmar que todas ellas la relacionan, de una forma u otra, con el uso de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, y por tanto, con la red de Internet, el comercio electrónico y los bienes digitalizables. Por tanto, podemos considerar que la economía digital tiene cuatro componentes clave: Internet, comercio electrónico, contenido digital y nuevos procesos digitales.

Figura 1: Componentes de la Economía Digital



Fuente: Fundación EOI (2010): *Sectores de la nueva economía 20+20*. Disponible en: http://www.eoi.es/blogs/20digital/files/2010/08/NUEVA_-ECONOMIA_2020_EOI_Econom%C3%ADa_Digital.pdf. Consultado: el 23 de julio de 2014.

En lo que sí existe acuerdo es en considerar a la misma en una de las piezas fundamentales para el desarrollo económico, circunstancia que se ponen de manifiesto si atendemos a las estadísticas existentes en relación con los cuatro componentes que hemos considerado forman la economía digital. Los dos componentes que mejor reflejan la importancia de la economía digital son las cifras de Internet -ya se trate de usuarios, número de conexiones,...- y el

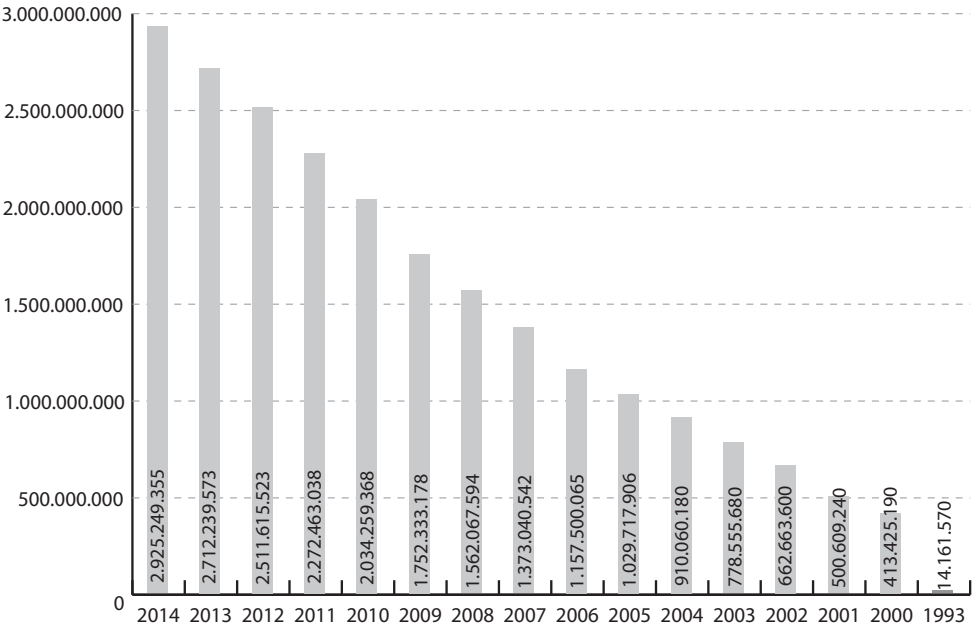
Al poder operar de forma íntegra a través de Internet las empresas pueden encontrarse con situaciones en las que la tributación a la que han de hacer frente no se adecua a los Principios básicos de Tributación.

comercio electrónico, ambas ponen de manifiesto el crecimiento exponencial que han experimentado la economía digital en los últimos años.

La disponibilidad de una conexión a Internet es fundamental para el correcto desarrollo del comercio electrónico, y por ende, de la economía digital, sin ella no se pueden llevar a cabo transacciones comerciales electrónicas, ya sea a través de ordenadores, tabletas o móviles. Por tanto, podemos considerar que es una herramienta fundamental en el crecimiento económico actual.

Actualmente el 40% de la población mundial es usuaria de Internet, y se espera que a finales de 2014 supere los tres mil millones de usuarios, es decir, casi el 50% de la población. En el año 1995 el número de usuarios mundiales no alcanzaba el 1%, cifra que refleja el importante crecimiento experimentado por Internet. Desde el 2008 hasta el 2014 el crecimiento ha sido de un 16%.

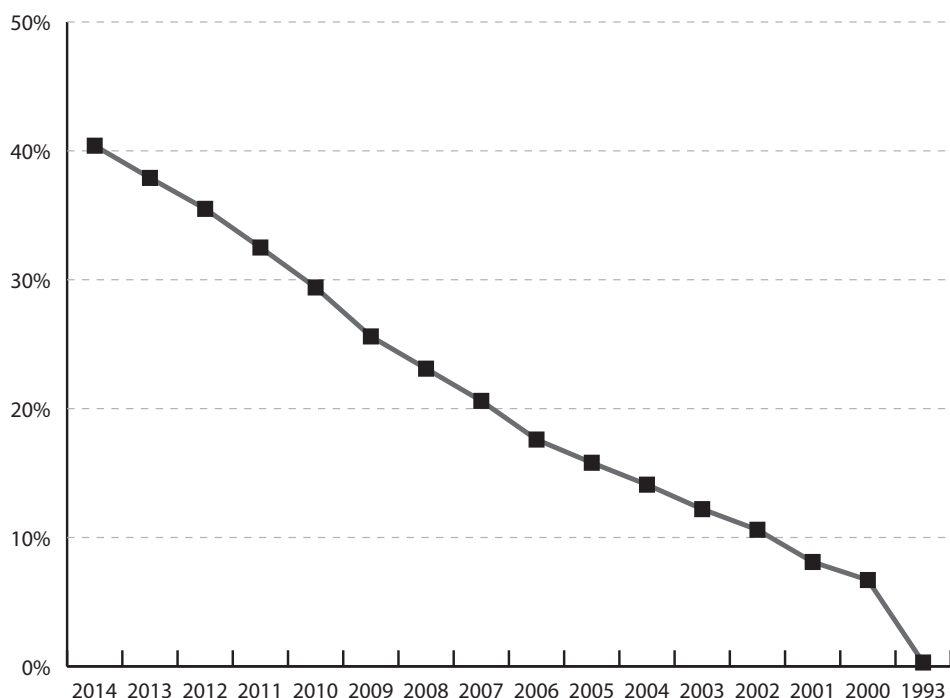
Gráfico 1: Usuarios de Internet



Fuente: Internet Live Stats (elaboration of data by International Telecommunication Union (ITU) and United Nations Population Division)

Como se puede apreciar el crecimiento del número de usuarios de Internet, y por tanto, de la penetración de la misma en la población, se ha producido de forma muy rápida. Hace tan sólo dos décadas, Internet era algo totalmente desconocido para el conjunto de la población, actualmente es una red sin la que muchos individuos no pueden desarrollar su modo de vida, desde la forma de trabajar hasta la manera de interrelacionarse con los demás.

Gráfico 2: Penetración de Internet (porcentaje de población con acceso a Internet)



Fuente: Internet Live Stats (elaboration of data by International Telecommunication Union (ITU) and United Nations Population Division)

La disponibilidad de conexión a internet es fundamental para poder realizar intercambios comerciales a través de la misma, tanto por parte de las empresas como de los hogares, pues sin ella el comercio electrónico, uno de los componentes de la nueva economía, no encuentra razón de ser. La velocidad de conexión, también tiene un papel importante, principalmente cuando se trata de bienes o servicios intangibles, cuanto mayor sea la velocidad de la que se disponga más rápida será la transacción.

El comercio electrónico es otro de los componentes principales de la economía digital, el mismo consiste en una nueva manera de realizar intercambios comerciales, necesariamente a través de la red de Internet, si bien los mismos pueden ser intangibles –comercio electrónico directo- o pueden ser bienes físicos adquiridos a través de una web –comercio electrónico indirecto-. El crecimiento del mismo ha sido muy similar al

experimentado por Internet, pues el mismo presenta múltiples ventajas tanto para el consumidor final como para el empresario –menores costes: económicos, desplazamiento, almacenamiento, tiempo,... y mayor número de oferentes y demandantes-.

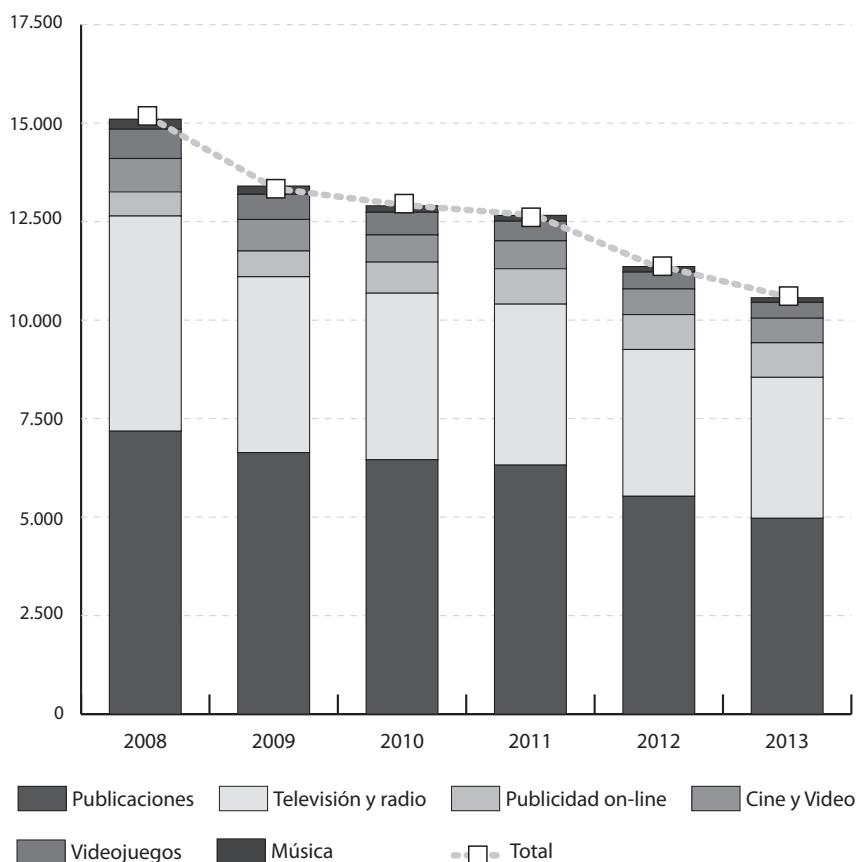
Tabla 1: Ventas a través de comercio electrónico (por región, billones \$)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
América del Norte	327,77\$	373,03\$	419,53\$	469,49\$	523,69\$	580,24\$
Asía-Pacífico	237,86\$	315,91\$	388,75\$	501,68\$	606,54\$	707,60\$
Europa occidental	218,27\$	255,59\$	291,47\$	326,13\$	358,31\$	387,94\$
Europa central y del este	30,89\$	40,17\$	48,56\$	57,96\$	64,35\$	68,88\$
América latina	28,33\$	37,66\$	45,98\$	55,95\$	63,03\$	69,60\$
Oriente Medio-África	14,41\$	20,61\$	27,00\$	33,75\$	39,56\$	45,49\$

Fuente: *www.e-marketer.com*

En lo que respecta al resto de componentes de la economía digital, los nuevos procesos digitales y los contenidos digitales, podemos esperar que el crecimiento a lo largo de los años haya sido similar, pues ambos son fundamentales en el comercio electrónico directo. Si determinados bienes, no pudieran ser digitalizados, éste no se podría llevar a cabo. Es por ello, que la industria de la digitalización y los contenidos digitales cada vez tienen un peso mayor en la economía, generando una parte importante de los puestos de trabajo actuales. Las industrias que tienen un mayor peso son la editorial –e-books, prensa on-line,...-, audiovisual, musical y videojuegos entre otros, desplazando en muchas ocasiones los bienes en formato físico por los nuevos bienes digitales.

En España, si observamos la facturación de la industria de contenidos se ve un retroceso en la misma, esta situación puede deberse a dos posibles causas. En primer lugar, a la crisis económica experimentada a nivel internacional, que ha dado lugar a que el consumo de los hogares disminuyera, y por tanto, los contenidos digitales se han visto afectados. Y en segundo lugar, a la piratería, la existencia de las descargas digitales es un lastre muy importante para el sector, pues ocasiona pérdidas muy cuantiosas para las empresas dedicadas a la comercialización de contenidos digitales.

Gráfico 3: Facturación de la industria de contenidos en España (millones de euros)

Fuente: Fundación Orange (2014): *e-España 2014. Informe anual sobre el desarrollo de la sociedad de la información en España*. Disponible en: http://www.proyectosfundacionorange.es/docs/eE2014/Informe_eE2014.pdf. Consultado: el 24 de julio de 2014.

Atendiendo al crecimiento que se observa en los cuatro componentes que hemos considerado que forman la economía digital, principalmente el desarrollo de Internet y el comercio electrónico, podemos presumir que la importancia de la economía digital en la economía global es cada vez mayor. Actualmente, la industria de las tecnologías de la información y la comunicación, dónde podemos enmarcar las empresas dedicadas al comercio electrónico, digitalización de bienes,... se encuentran en pleno proceso de desarrollo y son generadores de una parte del empleo actual, y al igual que empresas con un carácter más tradicional, las mismas han de hacer frente a las obligaciones tributarias en función de las características de las mismas y el lugar de residencia.

Tabla 2: Comparación del Impacto del crecimiento de las TIC en la UE y EE.UU.

	EU 15	EE.UU.
Crecimiento del PIB	2,2	3,1
Crecimiento de la productividad laboral	1,3	2,0
Contribuciones al crecimiento de la productividad en el trabajo:		
- Inversión TI/hora	0,4	0,7
- Multi-factor de productividad de la producción de las TIC	0,3	0,5
- Multi-factor de productividad de uso de las TIC	0,1	0,1
% de TI que contribuyen al crecimiento de la productividad laboral	0,7	1,3
Total de TI como % del crecimiento de la productividad laboral	57%	64%
Total del TI como % del crecimiento del PIB	34%	41%

Fuente: Comisión Europea (2014): *Report of the Comission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf. Consultado: el 24 de julio de 2014.

La aportación de las industrias que se encuentran dentro de la economía digital al PIB es cada vez mayor, tanto en las dos grandes áreas económicas mundiales, como son la Unión Europea y Estados Unidos, como los distintos Estados que conforman la Unión. Por este motivo, una parte importante de los presupuestos de los gobiernos va destinada al desarrollo de las TIC, pues los beneficios que las mismas generan son muy atractivos.

Ante este contexto tecnológico, dónde las nuevas tecnologías de la información y la comunicación tienen un peso cada vez más importante en la economía, como pone de manifiesto la aportación de las mismas al PIB, los gobiernos han desarrollado programas y medidas para el desarrollo de las mismas por parte de los hogares y empresas, principalmente con el objetivo de favorecer el acceso a las mismas, al considerarlas una fuente importante de crecimiento económico. En Europa, por ejemplo, se lleva a cabo la iniciativa Agenda digital para Europa¹, que se enmarca dentro de la estrategia e-Europa 2020, una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, ya que el desarrollo de la misma es una importante fuente de ingresos.

Sin embargo, las cuestiones fiscales que afectan a la economía digital han sido un tema de gran importancia para las organizaciones internacionales y para los Estados, pues la correcta tributación de las mismas es fundamental para el sostenimiento de los ingresos públicos. El objetivo principal por parte de las autoridades tributarias correspondientes ha sido siempre el de que los principios básicos de tributación fueran de aplicación, principalmente los principios de neutralidad y suficiencia. El primero de ellos, con el fin de no producir discriminaciones entre industrias nuevas y las ya existentes, así como entre el comercio tradicional y el comercio electrónico. Y en lo que se refiere al principio de suficiencia, éste es fundamental para el sostenimiento de los gastos públicos, especialmente atendiendo a la situación de crisis económica.

1 La iniciativa Agenda digital para Europa tiene como objetivo favorecer la creación de un mercado digital único. El mismo debe estar caracterizado por un alto nivel de seguridad y un marco jurídico claro. Además, el conjunto de la población debe poder acceder a Internet a través de banda ancha.

3. La lucha contra el fraude

Una vez que hemos señalado la importancia que actualmente tiene la economía digital en la sociedad, y por tanto en la economía, vamos a centrar el presente documento en las cuestiones fiscales que afectan a la misma. Desde el nacimiento de la economía digital, y por ende, de las transacciones comerciales electrónicas, tanto las organizaciones internacionales como los estados se pusieron a trabajar en la forma de diseñar una adecuada tributación de las mismas, de forma que éstas no se vieran discriminadas o perjudicadas por sus características.

Es por ello, que las distintas organizaciones internacionales, principalmente la Unión Europea y la OCDE, así como distintas jurisdicciones, han desarrollado distintos informes acerca de la tributación del comercio electrónico. Todos ellos, coincidentes en que la manera más adecuada de hacer tributar de forma correcta a las transacciones comerciales electrónicas es respetar los sistemas tributarios actuales, válidos para el comercio tradicional. Si bien, debido a las particularidades del comercio electrónico, y la economía digital – los bienes intangibles y un elevado grado de internacionalización, principalmente-, algunos de los conceptos tributarios básicos han de ser adaptados a la nueva realidad comercial –el concepto de residencia fiscal y el de establecimiento permanente-, siempre buscando el consenso internacional, para evitar una localización empresarial por cuestiones fiscales.

A pesar de los esfuerzos realizados, y los criterios establecidos, tanto por la Unión Europea como por la OCDE para que las operaciones comerciales electrónicas se desarrollen de la forma más adecuada, y sin que se vean discriminadas, ya sea de forma positiva o negativa, frente a las transacciones comerciales tradicionales, se ha observado que las adaptaciones de los sistemas tributarios no han sido suficientes, pues existe un volumen importante de fraude fiscal asociado a la economía digital. Lo que repercute de forma negativa en las arcas públicas de los Estados, que ven como los ingresos públicos disminuyen y por tanto, se ven perjudicados tanto la cantidad como la calidad de los servicios públicos prestados por los mismos. Ante esta situación los actuales trabajos de las organizaciones internacionales mencionadas se centran en la lucha contra el fraude fiscal de la economía digital, así como la de las jurisdicciones.

Las características de la economía digital son la principal causa de la existencia de la problemática fiscal, ya que debido al elevado nivel de internacionalización de las empresas –a través de una página web pueden llegar a los consumidores potenciales de todo el mundo- y la transmisión de bienes intangibles –no atraviesan ninguna frontera física-, hacen que sea muy complicado determinar tanto el estado de origen de la renta, así como el de la fuente, por parte de las autoridades tributarias. Por este motivo, muchas empresas dedicadas, principalmente al comercio electrónico directo, pueden buscar un emplazamiento por cuestiones fiscales, en lugar de una motivación económica.

Las figuras tributarias que se ven afectadas de forma prioritaria son aquellas que gravan la actividad económica, principalmente el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. En el tributo societario la cuestión que hay que determinar es el Estado dónde la sociedad es residente, y por tanto dónde ha de tributar –determinación del Estado de origen de la renta-. Por su parte, en el impuesto indirecto, es necesario determinar el estado de destino de los bienes, para poder aplicar el tipo impositivo correspondiente. Ambas cuestiones pueden afectar a la hora de tomar la decisión de localización de la empresa.

3.1. El fraude en el Impuesto sobre Sociedades

Las empresas dedicadas al comercio electrónico son empresas que han de cumplir con las mismas obligaciones tributarias que aquellas que se dedican al comercio tradicional. Por tanto, a priori, y una vez que los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente se han modificado para poder ser aplicados a las mismas no debería suponer ningún problema tributario su aplicación. Sin embargo, la realidad ha puesto de manifiesto que esta circunstancia no es así, y que muchas empresas dedicadas a la economía digital determinan su emplazamiento por cuestiones fiscales, ya sea a través de la empresa matriz o de las filiales. Buscando aquellos territorios con una tributación menor o incluso nula, o aquellos que no hacen tributar a los no residentes.

La facilidad con la que las empresas pueden moverse, en el ámbito de la economía digital, facilita la localización en éstos emplazamientos de baja tributación. Además, si la norma fiscal es modificada, pueden volver a buscar una nueva jurisdicción sin unos elevados costes de desplazamiento, pues si únicamente se comercializan bienes intangibles, sólo será necesario “mover” un ordenador.

Por tanto, la cuestión principal que hay que determinar en el Impuesto sobre Sociedades es el lugar de residencia de la misma, así como la existencia o no de un establecimiento permanente. Sin olvidarnos, de los precios de transferencia, pues es muy importante una correcta valoración de los mismos, ya que esta repercute de forma directa en la determinación de los beneficios de la empresa, y por tanto, de la carga tributaria de la misma. Una no adecuada determinación de estos conceptos se traduce en una erosión de la base imponible del Impuesto, lo que repercute en una menor tributación en el Estado donde la empresa es residente.

3.1.1. La residencia fiscal

La determinación del concepto de residencia fiscal es muy importante, pues en función del lugar de residencia de la empresa, independientemente de que sea electrónica o tradicional, va a tener que hacer frente a sus obligaciones tributarias en una jurisdicción u otra. La dificultad estriba en determinar que jurisdicción es la que ostenta la potestad tributaria², ya que los Estados disponen de capacidad para crear y aplicar normas legales en materia de fiscalidad, complejidad que aumenta cuando se trata de empresas que operan de forma íntegra a través de la red de Internet.³

En las transacciones comerciales electrónicas, principalmente en aquellas que tiene lugar un intercambio de bienes intangibles, es fundamental determinar el lugar de residencia de los sujetos que intervienen en la operación, para que todos ellos hagan frente a sus obligaciones tributarias, de forma que la recaudación de los Estados implicados no se vea mermada, y por ende los servicios públicos prestados perjudicados. Para ello, es necesario el establecimiento de un concepto claro de residencia fiscal, que sea válido y aplicable, tanto a las transacciones comerciales tradicionales como a las transacciones comerciales electrónicas. Este concepto, además, debe ser

2 La potestad tributaria brinda la posibilidad jurídica al Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas y bienes que se hallen en su jurisdicción.

3 Con carácter general para la determinación de la residencia fiscal, las normas se basan en la existencia de un vínculo personal o territorial, pero estos criterios pueden variar o verse modificados en cada uno de los diferentes Estados, lo que puede traducirse en situaciones de doble imposición o por el contrario de ausencia de la misma. Un Estado establece como factor de vinculación un criterio personal, si somete a tributación a las personas por su condición de residentes o nacionales. Mientras que establece un vínculo real u objetivo, si atiende a consideraciones de índole económicas, es decir, grava las rentas producidas u originadas en su territorio.

aplicado por todas las jurisdicciones, si esto no es así, no se evita que las empresas opten por ubicarse en aquellos territorios donde la carga tributaria a la que tienen que hacer frente es más reducida, puesto que el objetivo final de las mismas es la obtención del máximo beneficio.

En la determinación del concepto de residencia fiscal, válido para todas las jurisdicciones, la OCDE tiene un papel muy importante, ya que ésta no establece un concepto determinado, pero sí que sienta las bases para que los distintos Estados elaboren el mismo, de forma que no se produzcan solapamientos o vacíos legales entre los concepto aplicados en los distintos países⁴. Si existiera consenso entre todos los Estados, se podría evitar la evasión y el fraude fiscal, así como las situaciones de doble imposición.

En el ámbito del comercio tradicional la determinación de la residencia fiscal es más sencillo, pues los bienes y servicios objeto de intercambio, son materiales y por tanto, las autoridades tributarias competentes pueden establecer controles físicos sobre los mismos. Lo que hace que las empresas se encuentren con un mayor número de trabas, legales y físicas, para llevar a cabo acciones que no se enmarquen dentro de la Ley. Sin embargo, las operaciones comerciales electrónicas, y principalmente, aquellas que se desarrollan a través del comercio electrónico directo, debido a las particularidades del mismo, ya mencionadas, pueden eludir los controles aduaneros, puesto que los bienes intangibles no pasan por los mismos. Además, no necesitan de un lugar físico en el que atender a sus clientes, por ello pueden ubicarse en un lugar determinado, atendiendo a múltiples cuestiones, entre las que podemos resaltar las fiscales, y desde éste atender a todos sus clientes, independientemente del lugar de residencia de éstos. Es por ello, que la determinación del lugar de residencia fiscal de las transacciones comerciales electrónicas adquiere, actualmente, un mayor interés por parte de las organizaciones internacionales y Estados.

El principal problema al que han de hacer frente las administraciones tributarias competentes en la determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas dedicadas las transacciones comerciales electrónicas directas es su identificación. Tarea que no resulta sencilla si tenemos en cuenta que una de las principales características del comercio electrónico es el anonimato. Es cierto, que las empresas que operan a través de Internet han de informar en su web de su lugar de residencia, pero también es cierto, que la información proporcionada en la web puede ser falsa. Esta circunstancia dificulta su localización, y por tanto, que la misma tribute allí donde realmente está obligada. Se puede afirmar que en la economía digital, los tradicionales lazos territoriales entre una actividad productora de renta y una específica localización quiebran. Aun conociendo que cualquier hecho con transcendencia tributaria, ya sea material o digital, está situado en un país pero no en una realidad inmaterial.

Si se sigue el Modelo de Convenio de la OCDE, y se establece como criterio para establecer el lugar de residencia el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva, la residencia fiscal está situada en aquel territorio donde la actividad empresarial se ejercite de manera efectiva, pudiendo diferir del lugar en el que la sociedad fije su domicilio social. Resultando, por tanto, irrelevante si la sociedad se constituyó en el extranjero, lo realmente importante es que la sede de dirección efectiva se localice en el territorio del estado. Con este criterio se pretende evitar que las

4 El concepto de residente, establecido por la OCDE, en su Modelo de Convenio, en el artículo 4, establece lo siguiente:

“... toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”

empresas se creen una localización “artificial”, constituyéndose en aquellos Estados donde la tributación es menor. En definitiva, lo importante es conocer el lugar donde se toman las decisiones relevantes para la empresa⁵.

Sin embargo, el mencionado concepto ha resultado ser insuficiente para hacer frente a los problemas de fraude y elusión fiscal que se aprecian en la economía digital, y por ello en el año 2001, la OCDE constituyó un grupo de trabajo, que tuvo como resultado, un documento titulado “*El impacto de la Revolución de las Comunicaciones en la Aplicación de la “sede de dirección efectiva”*”, en el mismo se analizan cuatro posibles soluciones al concepto de residencia fiscal. La primera de ellas propone eliminar la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva en la determinación de la residencia fiscal, la segunda establece una propuesta de mejora del mismo, la tercera establece una jerarquía de criterios y en último lugar describe una situación intermedia de las dos propuestas anteriores. Es en el año 2003, con el documento “*El concepto de Dirección Efectiva: Sugerencias para los cambios en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*”, donde se decanta por la cuarta opción, por lo que modifica el párrafo 24 del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, quedando redactado de la siguiente forma:

3. *“Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física, sea residente en ambos Estados contratantes, su situación se determinará de la manera siguiente:*
 - a. *Será considerada residente solamente del Estado donde tenga su sede de dirección efectiva;*
 - b. *Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene su sede de dirección efectiva o si su sede de dirección efectiva no estuviera en ningún Estado, se considerará residente solamente del Estado [OPCIÓN A: con el que sus relaciones económicas son más estrechas] [OPCIÓN B: en el que se desarrollan principalmente sus actividades económicas] [OPCIÓN C: en el que se tomen sus decisiones ejecutivas importantes];*
 - c. *Si no pudiera determinarse el Estado [con el que sus relaciones económicas son más estrechas] [en el que se desarrollan principalmente sus actividades económicas] [en el que se tomen sus decisiones ejecutivas importantes] se considerará residente del Estado de cuyas leyes se derive su estatus jurídico.*
 - d. *Si su estatus jurídico se deriva de ambos Estados, o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverían el caso de común acuerdo.”*

A través de las modificaciones realizadas en el Modelo de Convenio de la OCDE, ya se pretendía evitar situaciones de fraude por parte de aquellas empresas que dispusieran de los elementos necesarios para poder usar los vacíos legales existentes en su propio beneficio. Coincidiendo las modificaciones realizadas con los primeros años de auge del comercio electrónico, lo que permitía ya observar que la norma existente necesitaba ser adaptada a la nueva realidad comercial. Si bien la adaptación de la misma debía realizarse de forma pausada y estudiada, para evitar en un futuro problemas mayores, y debía ser consensuada por todos los Estados, en caso contrario, no se produciría ningún avance, pues es la existencia de normas diversas lo que permite a las empresas la elusión, e incluso el fraude fiscal.

5 Un criterio utilizado con anterioridad al criterio de sede de dirección efectiva era el de guiarse por el lugar donde se celebraban las Juntas Generales de Accionistas o los Consejos de Administración, pero las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, hacen que este criterio pierda validez, ya que las nuevas tecnologías permiten que estas reuniones se celebren de forma simultánea en dos lugares del mundo diferentes y muy distantes entre sí. Éstas pueden llevarse a cabo a través de videoconferencias, persistiendo el problema a la hora de determinar el lugar de residencia de la sociedad.

3.1.2. El Establecimiento Permanente

Una vez analizada la problemática fiscal que afecta a la economía digital, mediante las operaciones comerciales electrónicas directas, en la determinación del concepto de residencia fiscal, la otra gran cuestión es determinar qué es en el comercio electrónico directo un establecimiento permanente, para conocer su obligación tributaria o no con el Impuesto sobre Sociedades.

Al igual que ocurre con el concepto de residencia fiscal, los distintos Estados establecen de forma propia el concepto de establecimiento permanente en sus normas fiscales, lo que deriva en situaciones de doble tributación o ausencia de la misma. Esta circunstancia se produce en el comercio tradicional, si bien la misma se ve agravada en el comercio electrónico, consecuencia de sus especiales características.

Una vez más, la OCDE, a través de su Modelo de Convenido de Doble Imposición, sienta las pautas para establecer un concepto de establecimiento permanente de carácter internacional⁶ si bien los Estados pueden establecer aquel que crean que mejor se adapta a las características propias de su jurisdicción.

6 Artículo 5.º Establecimiento permanente.

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente", significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
 - Las sedes de dirección;
 - Las sucursales;
 - Las oficinas;
 - Las fábricas;
 - Los talleres;
 - Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses.
1. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:
 - La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
 - El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
 - El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
 - El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa.
 - El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
 - El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.
6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra."

El objetivo principal por parte de las autoridades tributarias correspondientes ha sido siempre el de que los principios básicos de tributación fueran de aplicación, principalmente los principios de neutralidad y suficiencia.

Si nos centramos en la economía digital, hay dos elementos que pueden ser considerados como un establecimiento permanente: la página web y el equipo informático o servidor. Es importante tener en cuenta, que la empresa que opera el servidor puede ser distinta de la empresa que lleva a cabo la actividad comercial a través de la página web, por lo que a su vez podríamos distinguir un establecimiento permanente básico y un establecimiento permanente por agente.

Si se siguen los criterios establecidos por la OCDE, la página web no constituye un establecimiento permanente, ya que se trata de una combinación de software y datos electrónicos, que no constituyen por sí mismos una realidad tangible⁷. Por el contrario, el servidor sí puede ser considerado como un establecimiento permanente. Esto ocurre así ya que la OCDE, cuando hace referencia a un lugar fijo de negocios, debe ser entendido tanto en un sentido temporal como espacial. De esta forma, el equipo informático, puede estar situado de forma fija en un lugar geográfico concreto por un periodo de tiempo prolongado, a pesar de que el mismo puede ser movido con relativa facilidad.

Otra cuestión aclarada por la OCDE es la del carácter de las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente, las mismas van a ser consideradas como beneficios empresariales. Debe tenerse en cuenta, que éstos tienen obligación de tributar en el Estado de residencia, por lo que la existencia o no de un establecimiento permanente afecta a la recaudación de la jurisdicción. Pudiendo plantearse problemas de atribución de rentas entre dos Estados, si el concepto de establecimiento permanente no está lo suficientemente claro.

Si bien, determinadas rentas pueden ser calificadas como cánones y tributar como tales, principalmente aquellas relacionadas con los derechos de autor. De esta forma, en aquellas transacciones en las que el motivo esencial del pago es por el otorgamiento del uso o de la cesión de uso del derecho de autor sobre un producto digital que se descarga se genera un canon. Así, se garantiza la aplicación de la norma en materia de derechos de autor relativa a la reproducción, distribución y derechos de adaptación. Ésta cuestión se encuentra estrechamente vinculada con la economía digital y las transacciones comerciales electrónicas, ya que la descarga de un documento digital en un ordenador lleva implícito en determinadas ocasiones la reproducción y el almacenamiento del mismo en un soporte técnico. Además, el poder almacenarlo sin soporte físico permite la realización de varias copias del bien, sin que exista constancia de las mismas.

La no tributación de los cánones puede dar lugar a pérdidas importantes de recaudación para las Administraciones Públicas, lo que repercutiría de forma negativa en el conjunto de la economía.

3.1.3. Los precios de transferencia

La problemática principal de los precios de transferencia se encuentra en la valoración de los bienes y servicios que son prestados entre las distintas empresas, ya que en muchas ocasiones no es posible encontrar en el mercado

⁷ El documento de la OCDE "Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5", descarta también, la posibilidad de que la página Web pueda ser considerada como un establecimiento permanente a través de la aplicación del concepto de agente dependiente. Ya que la página Web no es, en sí misma, una "persona", tal y como esta es definida en el artículo 3, por tanto, no puede ser considerada tampoco, por esta vía, como un establecimiento permanente.

productos o servicios similares con los que determinar el valor de la operación. Problema que afecta tanto a las empresas tradicionales como a las empresas electrónicas, si bien en éstas últimas, consecuencia de la digitalización de bienes y servicios.

En este caso, la OCDE no hace referencia expresa a los precios de transferencia y al comercio electrónico, pues considera que esto no da lugar a nuevos problemas que deban ser tenidos en cuenta. Si bien, sí que como consecuencia del proceso de digitalización se produce un agravamiento de los problemas ya existentes, centrados de forma principal en la valoración de los mismos.

Algunos de los conceptos tributarios básicos han de ser adaptados a la nueva realidad comercial –el concepto de residencia fiscal y el de establecimiento permanente–, siempre buscando el consenso internacional, para evitar una localización empresarial por cuestiones fiscales.

Es muy complicado determinar el valor de un intangible, si éste se ha producido de forma exclusiva para una empresa, que incluso puede ser una empresa asociada, debido a la dificultad de encontrar en el mercado un sustitutivo del mismo. La elaboración de este tipo de productos puede proporcionar a las empresas una importante ventaja competitiva en el mercado frente a sus principales competidores, razón por la que la información que se puede encontrar en el mismo, y por tanto el coste de elaboración, no está disponible.

Ante esta falta de información los métodos tradicionales para el cálculo de los precios de transferencia no pueden ser utilizados. En la valoración de los mismos la OCDE recomienda que se aplique el principio de plena competencia –*arm's length*–, a pesar de las dificultades que se puedan encontrar. El principio de libre competencia tiene por objeto tratar a los distintos miembros de un mismo grupo internacional como si se tratase de empresas diferentes, con el objetivo de ofrecer un tratamiento fiscal equitativo entre empresas vinculadas y empresas independientes. La aplicación del principio de libre competencias exige la identificación de las operaciones realmente efectuadas, la evaluación de las operaciones separadas y combinadas, la utilización de un rango de plena competencia y la utilización de datos de varios años.

En la fijación del precio de plena competencia en las operaciones en las que intervienen intangibles es necesario llevar a cabo un análisis de la operación tanto desde el punto de vista del cedente como del cesionario. Es necesario determinar el precio que una empresa independiente comparable estaría dispuesta a aceptar por la transferencia del activo. Y también se requerirá indagar en el precio que una empresa independiente comparable estaría dispuesta a pagar por la operación, esto podría determinarse en función del valor y utilidad que el intangible presente.

En cualquier caso, se puede afirmar que la aplicación del mencionado principio sigue siendo muy complicada cuando se trata de bienes intangibles, consecuencia de la dificultad para encontrar en el mercado bienes y empresas de similares características con los que poder llevar a cabo la comparabilidad.

3.1.4. Soluciones

La aplicación de los conceptos tributarios clásicos a la economía digital, y por tanto a las transacciones comerciales electrónicas, ha dado lugar a que determinadas empresas hagan uso de las nuevas tecnologías de la información y

La realidad ha puesto de manifiesto que esta circunstancia no es así, y que muchas empresas dedicadas a la economía digital determinan su emplazamiento por cuestiones fiscales, ya sea a través de la empresa matriz o de las filiales.

la comunicación para ocultar parte de los beneficios obtenidos y opten por situarse en territorios de nula o reducida tributación con el fin último de tener una carga tributaria menor, lo que repercute de forma positiva en los beneficios obtenidos.

Las autoridades tributarias competentes no pueden permanecer impasibles ante esta situación y han de buscar soluciones de forma rápida y duradera, con el fin de evitar las pérdidas de recaudación actuales y futuras. La OCDE y la UE, principales organizaciones de carácter internacional, han creado grupos de expertos y comisiones que analizan y estudian las

distintas soluciones posibles al problema del fraude en la economía digital, que se basa fundamentalmente en la erosión de la base imponible y el desplazamiento de los beneficios hacia territorios de menor tributación – BEPS-. Esto lo consiguen a través de una política fiscal de la empresa diseñada específicamente para ello, a la que podríamos denominar planificación fiscal agresiva.

Figura 2: Flujo de ingresos de la planificación fiscal a través de BEPS



Fuente: Comisión Europea (2014): *Report of the Comission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf Consultado: el 24 de julio de 2014.

El proceso a través del cual se lleva a cabo el fraude fiscal en la economía digital necesita del uso de cinco componentes. El primer y fundamental componente son los clientes, sin ellos la actividad comercial no tendría lugar y por tanto el fraude no se podría llevar a cabo, los mismos proporcionan ingresos a la empresa independientemente del lugar de residencia. Además de los clientes es necesaria la creación de un grupo de sociedades, localizadas en distintos estados de forma estratégica-planificada-, para poder llevar a cabo el fraude. La primera entidad o entidad de servicios es la que establece contacto directo para la venta de bienes o servicios digitales-, tiene a sus disposición oficinas y un número importante de empleados. Ésta compra las licencias, necesarias para poder llevar a cabo las transacciones comerciales, a una entidad intermediaria –segunda entidad-, la que a su vez paga los royalties necesarios a una tercera empresa, localizada ésta última en un territorio de baja tributación, generalmente aquellos que son considerados paraísos fiscales. Y finalmente nos encontramos con la última entidad implicada en el fraude digital y empresa matriz del grupo de entidades, localizada dónde la idea de empresa ha sido creada y allí dónde se

toman las decisiones importantes para la misma, sin embargo, los ingresos que obtiene la misma son muy reducidos, ya que el grueso de beneficios ha tributado en la entidad anterior localizada en un territorio de baja tributación.

Estos entramados empresariales desarrollados por los grupos de multinacionales, a través de los cuales consiguen no tributar los beneficios empresariales en el lugar de residencia de la misma, son un lastre importante para la economía. Los informes realizados tanto por la OCDE como por la UE establecen una serie de recomendaciones fiscales a llevar cabo para evitar este tipo de prácticas en la economía digital, puesto que las consecuencias negativas de la misma son nefastas para un correcto desarrollo de la economía.

Si se siguen los criterios establecidos por la OCDE, la página web no constituye un establecimiento permanente, ya que se trata de una combinación de software y datos electrónicos, que no constituyen por sí mismos una realidad tangible. Por el contrario, el servidor sí puede ser considerado como un establecimiento permanente.

La OCDE en el documento "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting" establece 15 acciones a llevar a cabo por las organizaciones internacionales y los Estados para evitar el fraude fiscal ocasionado como consecuencia de la economía digital. Las acciones recogidas son las siguientes:

- **Acción 1:** Abordar los desafíos fiscales de la economía digital: Es necesario analizar y estudiar de forma exhaustiva los problemas fiscales que los actuales modelos de negocio plantean a los sistemas tributarios actuales, al ser los nexos de unión con los territorios más débiles o difíciles de identificar. El análisis debe ser realizado tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta.

Además, señala que la política fiscal de los distintos estados tiene que ser desarrollada de forma coordinada entre las jurisdicciones. Es necesario establecer coherencia entre las normas tributarias existentes para evitar los actuales problemas.

- **Acción 2:** Neutralizar los efectos de los acuerdos de desajuste híbridos: desarrollar nuevas disposiciones y recomendaciones para la elaboración de los modelos de doble imposición, incluido el modelo de la OCDE, con el objetivo de que las empresas no tengan que hacer frente a una doble tributación –situación que desincentiva su creación-
- **Acción 3:** Fortalecer las normas de Transparencia Fiscal Internacional: con ellas los defraudadores tendrán más difícil la comisión del delito.
- **Acción 4:** Limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros: las empresas pueden utilizar su deuda financiera para reducir la carga tributaria.
- **Acción 5:** Controlar las prácticas fiscales nocivas de manera más efectiva, atendiendo a la transparencia: mejorar la transparencia fiscal es el primer objetivo a conseguir, dónde el intercambio de información debe realizarse de manera fluida. Se debe prestar una especial atención a aquellos régimen preferenciales en materia fiscal, y para ello es muy importante que exista un alto grado de cooperación entre los distintos Estados.

- **Acción 6:** Prevenir el abuso de los Tratados Internacionales: es necesario desarrollar disposiciones y recomendaciones que impidan un trato beneficioso, o la existencia de doble imposición. Por ello, la coordinación adquiere una especial importancia.
- **Acción 7:** Prevenir la evasión fiscal a través de un establecimiento permanente artificial: es necesario una actualización del concepto de establecimiento permanente para evitar localizaciones artificiales, así como también ha de revisarse la atribución de beneficios entre distintas jurisdicciones.
- **Acción 8:** Intangibles: han de evitarse los movimientos de intangibles entre entidades de un mismo grupo, para ello es necesario establecer una definición clara y única de lo que se considera un activo intangible, garantizar que los beneficios de su transferencia están correctamente valorados –necesidad de revisar las formas de valoración de los precios de transferencia- y modificar el sistema de reparto de costes.
- **Acción 9:** Riesgo y Capital: es necesario desarrollar normas que eviten que se puedan trasladar entre entidades riesgos y capital con el objetivo último de reducir la tributación.
- **Acción 10:** Otras operaciones de alto riesgo: Desarrollar normas para evitar la erosión de las bases imponibles a través de transacciones muy específicas difíciles de valorar.
- **Acción 11:** Establecer metodologías para recopilar y analizar datos, así como establecer acciones que eviten la erosión de las bases imponibles: es necesario desarrollar técnicas que sean capaces de tratar los datos de forma adecuada y establecer un reparto entre las distintas jurisdicciones, de forma que ningún Estado sufra pérdidas económicas.
- **Acción 12:** Requerir a los contribuyentes a revelar su forma de planificación fiscal agresiva: insistiendo en la idea de la transparencia la OCDE considera necesario establecer herramientas para prevenir estas prácticas, haciendo que sea necesaria la divulgación de determinada información por parte de las empresas, así como que exista una mayor coordinación entre las Administraciones tributarias competentes y los encargados de la política fiscal.
- **Acción 13:** Examinar una vez más los precios de transferencia: es necesario desarrollar nuevas normas en cuanto al cálculo y documentación necesaria para la determinación de los mismos. Las empresas multinacionales tendrán que proporcionar a los gobiernos pertinentes toda la información necesaria sobre su actividad económica, ingresos e impuestos pagados en las distintas jurisdicciones.
- **Acción 14:** Establecer mecanismos de resolución de conflictos más eficaces: es necesario establecer mecanismos rápidos que establezcan soluciones, para evitar pérdidas de recaudación fiscal.
- **Acción 15:** Desarrollar instrumentos de carácter multinacional: es necesario analizar las cuestiones fiscales y el derecho internacional público relacionados con el desarrollo de un instrumento multilateral para permitir que las jurisdicciones que lo deseen puedan aplicar las medidas desarrolladas en los trabajos sobre BEPS y enmendar los convenios fiscales bilaterales.

La OCDE pretende que las acciones establecidas se lleven a cabo en un plazo de tiempo no superior a los dos años, pues si las medidas son tomadas en el menor tiempo posible las pérdidas económicas para los Estados serán

menores. Para ello, ha empezado ya a trabajar en las mismas, esperando que su trabajo sea rápido y eficiente, de forma que sean un número importante de jurisdicciones las que se beneficien de las mismas. Una de las primeras líneas de trabajo consiste en realizar consultas tanto a las empresas como a la sociedad civil, para conocer sus puntos de vista así como las soluciones que los mismos consideran más adecuadas.

La Unión Europea sigue las directrices establecidas por la OCDE si bien, las 15 acciones las resume en tres acciones principales o básicas:

1. Combatir las prácticas de competencia fiscal
2. Revisar las reglas de cálculo de los precios de transferencias
3. Establecer un nexo de unión de las actividades gravables

Cada una de las tres acciones básicas es dividida a su vez en distintas líneas de acción, todas ellas encaminadas a la consecución del objetivo principal, que no es otro que combatir las prácticas fiscales ilegales. Por ello, para luchar contra la competencia fiscal la UE considera necesario: establecer ajustes en las entidades o en los instrumentos híbridos de financiación con el objetivo de que las entidades no puedan utilizarlos para lograr una menor tributación, aplicar disposiciones eficaces contra empresas que están bajo control de capitales extranjeros, para evitar que el entramado empresarial se diseñe con el objetivo de que la empresa con la base imponible mayor sea aquella situada en un territorio de baja o nula tributación, y en último lugar, evitar la elusión de impuestos mediante entramados empresariales.

En cuanto a los precios de transferencia, adquiriendo los mismos una gran importancia en la economía digital como consecuencia de la aparición de los intangibles, por tanto, la Unión Europea le destina una parte importante de su estudio a los mismos. Y considera que dentro de los precios de transferencia hay que identificar cinco elementos básicos: determinar el lugar de asignación de los beneficios producidos a través de los intangibles, determinar la asignación de beneficios obtenidos por el riesgo del negocio, caracterizar las transacciones, la erosión de las bases imponibles y analizar las cadenas de valor global y las divisiones de grupo.

Si bien, dedica una parte más importante de su análisis a los dos primeros, al considerar que tienen una mayor transcendencia en la economía digital. Actualmente, la propiedad intelectual es un valor muy importante para un grupo de empresas muy numerosas, por lo que una adecuada valoración de la misma es fundamental para evitar problemas de fraude fiscal, ya sea mediante la ubicación en paraísos fiscales o una incorrecta valoración de la misma que disminuye notablemente la base imponible, y por ende, la carga tributaria final. La misma situación se repite en el cálculo del beneficio atendiendo al riesgo, pues se presume que una asunción de riesgo mayor implica un mayor beneficio.

En último lugar, el establecimiento de un nexo de unión con la jurisdicción para hacer tributar a las empresas que operan en la misma es una de las cuestiones más importantes. Actualmente no existe un nexo que obligue a gravar

Ante esta falta de información los métodos tradicionales para el cálculo de los precios de transferencia no pueden ser utilizados. En la valoración de los mismos la OCDE recomienda que se aplique el principio de plena competencia –arm's length-, a pesar de las dificultades que se puedan encontrar.

La OCDE y la UE han creado grupos de expertos y comisiones que analizan y estudian las distintas soluciones posibles al problema del fraude en la economía digital, que se basa fundamentalmente en la erosión de la base imponible y el desplazamiento de los beneficios hacia territorios de menor tributación –BEPS-. Esto lo consiguen a través de una política fiscal de la empresa diseñada específicamente para ello, a la que podríamos denominar planificación fiscal agresiva.

a las empresas dedicadas a la economía digital, de forma que los beneficios pueden trasladarse a territorios de baja tributación. Por tanto, consideran necesaria la revisión del concepto de establecimiento permanente establecida actualmente, ya que en la economía digital la presencia física y la permanencia no son siempre necesarias para llevar a cabo una actividad económica, ya sea de carácter nacional o internacional. Para ello, sugiere que la definición debería basarse en dos aspectos:

- La contratación a distancia, y la distinción entre agente dependiente y comisionista.
- La definición de la “exención de actividades auxiliares”

La definición actual de agente dependiente que se usa para determinar la existencia de un establecimiento permanente se basa en la autoridad que tiene el mismo para concluir contratos en nombre de la empresa. Mientras que un comisionista de acuerdo con el derecho civil continental europeo actúa en su propio nombre, pero por cuenta de la empresa extranjera. Ante esta situación las empresas logran operar a través de filiales locales que actúan como agentes comisionista disminuir sus beneficios en Estados con una mayor carga tributaria.

En cuanto a las exenciones de actividades auxiliares hay que tener en cuenta que en la economía digital la rápida entrega a los clientes y la proximidad con ellos son parte esencial, sin necesidad de un desplazamiento físico. Pero sí que se necesita de un almacén para guardar las mercancías, por tanto consideran que este podría ser considerado como un establecimiento permanente. En definitiva, lo que antes eran actividades auxiliares con la economía digital se han convertido en actividades principales.

3.2. El fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido

En el marco de la imposición indirecta el Impuesto sobre el Valor Añadido –IVA-, es el impuesto que tiene un mayor interés tanto para empresarios como para consumidores finales. Además, el mismo, es el que más modificaciones ha sufrido para adaptarse a las especiales características de la economía digital, y no dar lugar a una no aplicación del principio de neutralidad. Si bien, al igual que en la imposición directa, la tributación indirecta de las operaciones comerciales electrónicas, se basa en la aplicación de las normas y principios tributarios básicos, y válidos para la economía tradicional.

La cuestión principal para la aplicación del IVA a las transacciones derivadas de la economía digital se encuentra en la configuración dual del impuesto, ya que distingue entre dos tipos de operaciones diferentes: entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esta dualidad da lugar a que existan incongruencias en las operaciones comerciales llevadas a cabo mediante comercio electrónico, pudiendo derivar en situaciones de fraude fiscal, por una inadecuada aplicación de la norma, consecuencia de localizar la empresa electrónica en aquellos territorios que disponen de una fiscalidad más ventajosa para la misma.

La OCDE, y por ende la Unión Europea, no han sido ajenas a la problemática que presenta la aplicación del IVA a las operaciones comerciales electrónicas, y por tanto, han establecido una serie de modificaciones y adaptaciones en la norma del mismo, para que éste pudiera ser aplicado, de forma que las pérdidas de recaudación fueran lo más reducidas posibles, así como el fraude fiscal.

La primera cuestión a solventar es delimitar qué es en el comercio electrónico una entrega de bienes y qué es una prestación de servicios, y una vez calificada la operación, determinar el tipo impositivo a aplicar⁸. La Comisión Europea establece como criterio que las transacciones comerciales realizadas mediante comercio electrónico indirecto –aquel en el que el bien o servicio se presta de manera física- constituye una entrega de bienes, mientras que si la operación comercial se realiza a través de comercio electrónico directo –bienes intangibles, adquiridos directamente de la red de Internet- se considera una prestación de servicios. Un problema vinculado a la calificación de las operaciones en el IVA es la determinación del lugar de realización de las mismas, regla que varía según se trate de una entrega de bienes o una prestación de servicios, y que puede dar lugar a la aplicación de un tipo impositivo distinto.

La regla general para establecer el lugar de realización del hecho imponible varía según se trate de una entrega de bienes o una prestación de servicios, en el primer caso, la regla a seguir es la tributación en destino, mientras que para la prestación de servicios se sigue el principio de tributación en origen⁹. Por tanto, las operaciones comerciales realizadas mediante comercio electrónico indirecto tributarán en destino y aquellas que se realicen mediante comercio electrónico directo se calificarán como prestación de servicios.

La dualidad del impuesto da lugar a que se generen situaciones en las que la compra de un mismo bien, pero con formato diferente –material o digital- sea calificada de forma diferente, y que incluso, tribute a un tipo impositivo distinto. Lo que supone una no aplicación del principio de neutralidad. Esta circunstancia ocurre, por ejemplo, cuando un sujeto decide comprar un libro, el mismo tiene dos alternativas de adquirir un mismo producto, totalmente sustituible, pero con formato de distribución diferente. Si el comprador opta por adquirirlo en formato papel –físico- la operación será calificada como una entrega de bienes y tributará

La Unión Europea sigue las directrices establecidas por la OCDE si bien, las 15 acciones las resume en tres acciones principales o básicas:

1. Combatir las prácticas de competencia fiscal
2. Revisar las reglas de cálculo de los precios de transferencias
3. Establecer un nexo de unión de las actividades gravables.

8 Atendiendo a la normativa general del IVA la diferencia entre una entrega de bienes y una prestación de servicios radica en la existencia o no de un elemento físico o material que constituya el objeto de la operación. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Mientras que se considerará una prestación de servicios toda operación que no obtenga la consideración de entrega de bienes, lo que supone una delimitación negativa de la misma. Si bien, en las prestaciones de servicios también puede intervenir un elemento físico o material como objeto de la operación, sería el caso, por ejemplo, de la cesión de un vehículo. La diferencia se encuentra que en la prestación de servicios no supone la transmisión u obtención del poder de disposición sobre el mismo, sólo se transmite un derecho sobre el bien, que no implica la facultad de disponer de este.

9 El lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios se encuentra regulado en el artículo 8 de la Sexta Directiva de IVA.

La primera cuestión a solventar es delimitar qué es en el comercio electrónico una entrega de bienes y qué es una prestación de servicios, y una vez calificada la operación, determinar el tipo impositivo a aplicar

en destino y a un tipo impositivo reducido¹⁰ –un 4% para el caso de España–, mientras que si el comprador decide adquirir el mismo libro con un formato digital, la operación es calificada como una prestación de servicios con tributación en origen y un tipo impositivo a aplicar mayor -21% para el caso de España-.

La normativa existente actualmente, por tanto, establece una discriminación positiva del comercio electrónico indirecto frente al comercio electrónico directo, así como una no aplicación del principio de neutralidad. Circunstancia que nos lleva a replantearnos si la normativa vigente se adapta realmente a la nueva forma de realizar operaciones comerciales como consecuencia de la expansión de la economía digital.

Hay que tener en cuenta, además, que la discriminación mencionada anteriormente, se reproduce como consecuencia de la existencia de tipos impositivos diferentes en cada uno de los estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando el bien sea adquirido en formato digital. Al tener el mismo una tributación en origen será de aplicación el tipo impositivo del país del vendedor, independientemente del lugar de residencia del comprador. Si a esta situación añadimos que aquellas empresas que se dediquen únicamente a la comercialización de bienes digitales, donde el servidor es el elemento considerado como el establecimiento permanente de la misma, podemos pensar que las mismas opten por situarse en aquellos territorios con una fiscalidad más reducida, ya sea directa o indirecta, pues en ambos casos reporta beneficios para la empresa. En primer lugar, por tener que hacer frente a una imposición menor en el ámbito directo, y en segundo lugar, por poder ofrecer precios más reducidos y competitivos, como consecuencia de una fiscalidad indirecta menor.

Por tanto, las modificaciones realizadas en materia legislativa en relación con el IVA no cumplen con la aplicación de los principios básicos de tributación. El principio de neutralidad no es de aplicación, al existir tipos impositivos distintos, dos bienes sustitutivos pero adquiridos en formatos diferentes –físico vs. digital– tienen un trato fiscal diferente. Y la aplicación del principio de suficiencia puede ser también cuestionada, puesto que si las personas jurídicas dedicadas de forma exclusiva a la venta de intangibles pueden localizarse en territorios con una tributación reducida, directa e indirecta, los ingresos públicos de los Estados originales de residencia se verán mermados. Las empresas no tendrán que hacer frente a la imposición directa, y además, podrán ser más competitivas que empresas de similares características pero ubicadas en Estados con menores incentivos fiscales, lo que dará lugar a un incremento de las ventas de las mismas. El resultado final es una menor recaudación, lo que repercute de forma negativa en la prestación de servicios públicos.

3.2.1. Soluciones

La economía digital ha dado lugar a que el número de transacciones comerciales de carácter internacional aumente, ya sean las mismas calificadas como entregas de bienes o como prestaciones de servicios. Ante esta situación la Unión Europea tratar de realizar los cambios legislativos necesarios en materia de IVA,

10 El anexo H de la Sexta Directiva, introducido por la Directiva 92/77/CEE, contiene un listado de actividades que, por tratarse de productos de primera necesidad o de carácter cultural, pueden quedar sujetos a tipos reducidos por parte de los Estados miembros.

sin que éstos den lugar a discriminaciones, positivas o negativas, de las transacciones comerciales electrónicas y tradicionales. Es por ello, que en el año 2008, mediante la Directiva 2008/8/CE, del Consejo de 12 de febrero, modifica la Sexta Directiva de IVA y establece un nuevo régimen especial que tendrá efectos a partir del 1 de enero de 2015. Se trata de los “Regímenes especiales para los empresarios o profesionales no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a destinatarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales”, recogido en el Capítulo 6 del Título XII.

La dualidad del impuesto da lugar a que se generen situaciones en las que la compra de un mismo bien, pero con formato diferente –material o digital– sea calificada de forma diferente, y que incluso, tribute a un tipo impositivo distinto. Lo que supone una no aplicación del principio de neutralidad.

En la aplicación del nuevo régimen especial las transacciones comerciales electrónicas donde el comprador sea un consumidor final –B2C–, independientemente de que se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios, éstas tendrán que tributar donde el consumidor final tenga su residencia, es decir, tributación en destino. Para ello, será necesario que los empresarios o profesionales que querían acogerse al nuevo régimen tengan que registrarse a través de la Mini Ventanilla Única –Mini One Shop Sotp, MOSS–, estando obligados a ello aquellos empresarios o profesionales que no estén establecidos en la Unión Europea, o aquellos que sean residentes, pero que operen en distintos Estados miembros, siempre y cuando quieran aplicar el régimen mencionado¹¹.

El empresario o profesional, no residente o que opere en distintos Estados, facilitará los datos que correspondan –nombre, dirección de correos, dirección electrónica, incluidos sitios web, número de identificación fiscal nacional y una declaración en la que se afirme que se carece de identificación en la Comunidad Europea a efectos de aplicar el régimen especial– en uno de los Estados en los que opere, no siendo necesario registrarse en cada uno de ellos. Ya que se va a poner en marcha un programa informático a nivel europeo que permita conocer éstos datos a los distintos Estados, sin necesidad de aumentar la complejidad de los trámites administrativos –MOSS–. La herramienta informática permitirá a las autoridades de la Unión Europea realizar auditorías a las empresas, con el fin de conocer si aplican correctamente el IVA. Las empresas que operan en marco de la Unión Europea y llevan a cabo transacciones comerciales electrónicas podrán registrarse de forma voluntaria en el MOSS, para indicar su lugar de residencia así como el de sus compradores. Las misma, podrán abandonar la plataforma de forma voluntaria en cualquier momento.

Con la nueva normativa todas las transacciones comerciales electrónicas que tengan como destino un consumidor final tendrán que aplicar el IVA del Estado de residencia del consumidor. Con ésta media se pretende evitar que las empresas dedicadas a la distribución de bienes intangibles busquen una localización basada en motivos fiscales, con el objetivo último de incrementar sus beneficios y poder ofrecer unos precios

11 España ha aprobado la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido» y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo. La misma regula el proceso de inscripción, para poder controlar las empresas que operan en España.

más atractivos a los consumidores. En el caso, de que el consumidor final no tenga su residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, la empresa no tendrá que repercutir el IVA en el producto final.

4. Conclusiones

La relevancia de la economía digital en la sociedad actual es innegable, la misma supone cada vez una parte más importante del crecimiento económico actual, pues la aportación de la misma al PIB va en aumento. Motivo éste que hace que tanto las autoridades internacionales como las nacionales hayan centrado parte de su trabajo en la elaboración de informes y documentos que versen sobre la misma. Uno de los temas que mayor interés presenta es la adecuada tributación de la misma, y en el que se han centrado gran parte de los informes realizados, así como la posible existencia de fraude fiscal, derivado de las especiales características de la misma.

La aplicación de los conceptos y tributos clásicos a las operaciones comerciales electrónicas ha dado lugar a que en determinadas ocasiones los mismos no se adapten de forma adecuada a las particularidades de la economía digital, y las empresas que optan por operar de forma exclusiva a través de Internet puedan aprovechar determinados vacíos legales. Por tanto, la fiscalidad de la economía digital sigue siendo un asunto de gran interés, ya que si la nueva forma de realizar transacciones comerciales no se grava de forma adecuada, esto repercute de manera negativa en los ingresos públicos de los Estados, y por ende en la prestación de servicios públicos.

Las empresas electrónicas, atendiendo a la falta de adaptación de los sistemas fiscales actuales a la nueva realidad comercial, pueden buscar emplazamientos donde las obligaciones tributarias sean menores, obteniendo, por tanto, un beneficio más elevado. Esta situación puede acontecer también con las empresas tradicionales, si bien, las empresas electrónicas cuentan con mayores facilidades para llevar a cabo una deslocalización por motivos fiscales. De ahí, que en los últimos años se haya intensificado la necesidad de revisar los conceptos tributarios que se aplican en la economía digital, para readaptarlos de nuevo y evitar pérdidas de recaudación indebidas, consecuencia de una localización motivada por cuestiones fiscales.

Ante esta realidad las organizaciones internacionales no pueden permanecer impasibles, puesto que éstas prácticas tienen consecuencias de carácter negativo para toda la sociedad. Una de las consecuencias con una mayor transcendencia es la disminución de los ingresos públicos, al no tributar en sus estados de residencia o hacerlo por una base imponible menor a la que realmente le corresponde, circunstancia que revierte de forma negativa sobre el conjunto de bienes y servicios públicos prestados por los Estados a sus ciudadanos. Además, ante la situación de crisis económica mundial que está experimentando actualmente la economía, esta merma de los ingresos públicos puede tener una transcendencia mayor, puesto que servicios públicos fundamentales como la sanidad y la educación pueden verse seriamente afectados. Una disminución de la cantidad y calidad de estos servicios no sólo tiene efectos negativos en el presente, si no que afecta al crecimiento económico futuro, puesto que las menores inversiones actuales en los mismos lastran su desarrollo.

En primer lugar, por tanto, deberán modificarse determinados conceptos tributarios, que sí que pueden ser aplicados cuando se trata de comercio tradicional. Sin embargo, en las operaciones comerciales electrónicas dejan vacíos legales. Este sería el caso, principalmente del concepto de establecimiento permanente, donde la Unión Europea ya ha propuesto que los almacenes pasen a ser considerados establecimientos permanentes de las empresas. Los precios de transferencia, también son un valor importante para la empresa, y se debe establecer un método de cálculo del valor de los mismos, que permita establecer una valoración adecuada, dejando de lado

los métodos válidos previos a la aparición de la economía digital. En el lado de la imposición indirecta, empiezan a desarrollarse los cambios necesarios para el logro de una mayor neutralidad, ya que el 1 de enero de 2015 se pondrá en funcionamiento el sistema MOSS, del que se espera tenga un resultado positivo, ya que las autoridades competentes podrán auditar a las empresas para comprobar si éstas aplican de forma correcta el IVA.

Y en segundo lugar, y totalmente necesario, para la aplicación de los principios básicos de tributación es que exista un rápido y fluido intercambio de información tributaria entre las distintas jurisdicciones. El intercambio de información es la pieza fundamental para evitar que los sujetos defraudadores puedan evadir o eludir la norma fiscal en su propio beneficio. Para ello, se ha de incrementar el control sobre las empresas que operan en la red de Internet, por parte de las autoridades tributarias competentes.

Entendemos, que a partir de la adecuación de los conceptos tributarios clásicos a las especiales características de la economía digital, y llevando a cabo un proceso de intercambio de información fluido entre las distintas jurisdicciones, se podrán disminuir de forma considerable el número de sujetos, ya se trate de personas físicas o jurídicas, que evaden la norma fiscal y llevan a cabo procesos de fraude.

Con la nueva normativa todas las transacciones comerciales electrónicas que tengan como destino un consumidor final tendrán que aplicar el IVA del Estado de residencia del consumidor. Con ésta media se pretende evitar que las empresas dedicadas a la distribución de bienes intangibles busquen una localización basada en motivos fiscales

5. Bibliografía

- › Brynolfsson, E. (2003): "Consumer Surplus in the Digital Economy: Estimating the Value of Increased Product Variety at Online Book-sellers" Management Science.
- › Comisión Europea (2010): COM (2010) 2020 final, e Europa Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador. Disponible en: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/ELX_SESSIONID=LmdQTT1frGpV2CCN1TmLrGJhJgvQXy1TW6H1nmNhC46qhpJk5w2P!317170387?uri=CELEX:52010DC2020. Consultado: el 22 de julio de 2014.
- › Comisión europea (2013): Guide to the VAT mini One Stop Shop. Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf. Consultado: el 30 de septiembre de 2014.
- › Comisión Europea (2013): COMMISSION DECISION of 22.10.2013 setting up the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Disponible es: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2013_7082_en.pdf. Consultado: el 17 de julio de 2014.

- › Comisión Europea (2014): Report of the Comission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf. Consultado: el 24 de julio de 2014.
- › Departamento de Comercio de Estados Unidos (1998): The emerging Digital Economy. Disponible en: <http://govinfo.library.unt.edu/ecommerce/EDereprt.pdf> Consultado: el 23 de julio de 2014.
- › Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>. Consultado: el 22 de septiembre de 2014.
- › Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación deservicios
- › Fundación EOI (2010): Sectores de la nueva economía 20+20. Disponible en: http://www.eoi.es/blogs/20digital/files/2010/08/NUEVA_-ECONOMIA_2020_EOI_Econom%C3%ADa_Digital.pdf. Consultado: el 23 de julio de 2014.
- › Fundación Orange (2014): e-España 2014. Informe anual sobre el desarrollo de la sociedad de la información en España. Disponible en: http://www.proyectosfundacionorange.es/docs/eE2014/Informe_eE2014.pdf. Consultado: el 24 de julio de 2014.
- › Liebowitz, S (2002). "Rethinking the Network Economy: The True Forces that Drive the Digital Marketplace", Nueva York.
- › OCDE (2001): The Impacto of the Communications revolution on the application os "place of effective Management" as a Tie Breaker Rule, a Discussion Papref from the Technical Advisory Group on Monitoring the Application for Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits. <http://www.ocde.org>
- › OCDE (2003): Place of Effective Management Concept: Suggestion for Changes to the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft.
- › OCDE (2012): The Digital Economy. Disponible en: <http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>. Consultado: el 23 de julio de 2014
- › OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Consultado: 31 de julio de 2014.
- › Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido» y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.

- › Unión Europea (2014): Report of de Comisión Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf. Consultado: el 23 de julio de 2014.
- › Zimmermann, H., y V. Koerner (2000): Understanding the Digital Economy: Challenges for New Business Models. University of St. Gallen: Institute for Media and Communications Management.



El análisis de las facturas falsas en un proceso penal por delito fiscal impide que al receptor de las facturas se le derive la responsabilidad del emisor de las mismas

Reflexiones acerca de la improcedencia de declarar responsable solidario -Ex Art 42.1.A) LGT- al receptor de facturas falsas imputado por delito fiscal respecto de la sanción impuesta al emisor de la factura

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM

Abogada del ICAM

Resumen

El presente artículo analiza en qué medida es posible exigir, por la vía de la responsabilidad solidaria de naturaleza tributaria, a una empresa receptora de facturas falsas, las sanciones impuestas a la entidad que emitió dichas facturas. La responsabilidad vendría de haber colaborado en la infracción consistente en emitir facturas falsas. Es determinante que, al mismo tiempo, la receptora de las facturas está siendo objeto de procedimiento penal por posible delito fiscal consistente en utilizar dichas facturas para minorar su cuota tributaria. Aunque la Administración tributaria parece intentar esta exigencia de responsabilidad, entendemos que puede sostenerse que ello atenta contra principios esenciales como el *non bis in idem* y contra institutos como la prejudicialidad penal.

Abstract

This article examines whether it is possible to require to a company which has received false invoices, through a tax liability, the sanctions imposed on the entity that issued the invoices. The liability would rise for having collaborated in the infringement consisting in issuing false invoices. At the same time, the receiving of invoices is the subject of criminal proceedings for tax offenses consisting in using those invoices for lowering the tax bill. Although this is what the Tax Administration pretends, it is possible to sustain that this approach violates fundamental principles such as double jeopardy, and goes against institutions like preference of criminal jurisdiction.

Palabras clave

Responsabilidad solidaria, responsabilidad tributaria, facturas falsas, sanciones, procedimiento penal, delito fiscal, *non bis in idem*, prejudicialidad penal.

Keywords

Tax liability, false invoices, sanctions, criminal proceedings, tax offenses, double jeopardy, preference of criminal jurisdiction.

Sumario

1. Introducción
2. Primera premisa.- Las sanciones que se imponen (según La Administración, solamente se derivan) al responsable, se imponen como una manifestación de la potestad sancionadora
3. Segunda premisa.- No cabe derivar sanciones, sin atención a la culpa de aquél al que se le derivan
4. Vulneración del principio de prejudicialidad penal
5. Vulneración del principio de que no se puede sancionar dos veces el mismo hecho
6. No es jurídicamente viable que se sancionen dos conductas cuando existe concurso medial
7. Sentencias que avalan nuestra tesis
8. Sentencias que avalarían la tesis de La Administración

1. Introducción

Las páginas que siguen no pretenden ser sino una reflexión a vuela pluma¹ sobre la posibilidad de exigir, por la vía de la responsabilidad solidaria, a una empresa receptora de facturas falsas (la llamaremos ER), las sanciones que en su día se impusieron a otra entidad, que es la que las emitió (la llamaremos EE), teniendo en cuenta especialmente que, en un procedimiento de regularización tributaria dirigido frente a la ER, si bien determinados ejercicios y conceptos impositivos han sido tramitados como infracción tributaria, respecto de un ejercicio se ha trasladado el tanto de culpa a la jurisdicción penal porque la utilización de las facturas recibidas había permitido defraudar una cuota superior a 120.000 euros.

Nos planteamos, por tanto, si es jurídicamente factible derivar las sanciones de la EE a la ER por el ejercicio y/o concepto tributario en que esta última ha sido imputada por delito fiscal, y esbozamos sintéticamente las posibilidades de defensa que opondríamos ante tal pretensión.

La tesis de la Administración es que la receptora de las facturas falsas sería responsable, en virtud del 42.1.a) de la LGT 58/2003, por colaborar con la obligada principal en la comisión de la infracción consistente en emitir facturas falsas.

No puede perderse de vista que por otros ejercicios se ha sancionado previamente a la receptora de las facturas por haber utilizado las mismas para mermar su cuota tributaria tanto de Impuesto sobre el Valor Añadido como de Impuesto sobre Sociedades, y que ahora lo que se plantea es si, al margen de que el expediente se haya llevado a delito fiscal por utilizar dichas facturas para minorar su cuota tributaria, se le puede derivar además, al receptor, la responsabilidad de las sanciones impuestas al emisor de las mismas.

Entendemos que la pretensión de la Administración no es jurídicamente sostenible, fundamentalmente por varias razones.

Con carácter previo a la exposición concreta de dichas razones, debemos dejar sentadas dos premisas sobre las que ha de existir consenso para continuar nuestra argumentación, que son las siguientes: por una parte, hemos de estar de acuerdo en que las sanciones que, por la vía de la responsabilidad, se exigen al responsable, se imponen como una manifestación de la potestad sancionadora; y por otra parte, hemos de coincidir en que derivar sanciones, sin atención a la culpa de aquél al que se le derivan, es nulo por contrario a la presunción de inocencia.

2. Primera premisa.- Las sanciones que se imponen (según La Administración, solamente se derivan) al responsable, se imponen como una manifestación de la potestad sancionadora

Pretenderá, a buen seguro, la Administración, decir que en la tramitación de expedientes de responsabilidad solidaria al receptor de facturas falsas no aplican los principios del derecho penal y sancionador, con el argumento de que

¹ No es nuestra intención hacer un estudio en profundidad ni una aportación doctrinal a la materia, como sí la constituye la del catedrático Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL en "La responsabilidad de los receptores de facturas que documenten operaciones simuladas por las sanciones impuestas", *Revista Técnica Tributaria*, edición extraordinaria XIX Premio AEDAF 2013, al que nos remitimos en todo por su rigor y acierto.

la responsabilidad tributaria no es una manifestación de la potestad sancionadora atribuida a la Administración tributaria, ni siquiera en los casos en que el responsable asume la obligación de pago de las sanciones tributarias. Y que, por tanto, nada obsta a la tramitación de un expediente de derivación de responsabilidad de este tipo el principio que prohíbe el bis in idem, pues derivar responsabilidad (aun sancionadora) no es sancionar.

Sin embargo, entendemos que la responsabilidad solidaria establecida en el art. 42.1.a) de la LGT/2003 no constituye una responsabilidad de la obligación tributaria como simple medida de extensión de la recaudación a sujetos distintos del originariamente obligado, a modo de garantía de cobro, sino que, antes al contrario, tiene un carácter claramente sancionador como se recoge en las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010².

A nuestro juicio, la postura de la Administración rompe con el principio de personalidad de las penas y sanciones, principio elemental del Derecho penal y sancionador consagrado en nuestro Ordenamiento desde la Constitución de 1978 y reiteradamente avalado por nuestros tribunales. De hecho, la Ley establece que solo a quienes colaboren de forma activa en la realización de una infracción tributaria se les pueden exigir sanciones, y por eso la responsabilidad no alcanza a éstas, salvo las excepciones que la ley establece, excepciones que solo guardan relación con las personas que *colaboran en la realización de la infracción*, y ello es por el principio de personalidad de las penas.

Entendemos que no hay duda de que cuando se impone una sanción a un responsable tributario, ello es manifestación del *ius puniendi* de la Administración. De hecho nuestros tribunales vienen exigiendo desde antiguo la prueba de la culpa para poder "derivar" sanciones a un responsable. En la Audiencia Nacional no son pocas las sentencias, referidas a la LGT de 1963, en que se declara que la extensión de responsabilidad sancionadora exige la prueba de la culpabilidad, **lo que evidencia que estamos ante la potestad sancionadora y no ante un título de otra naturaleza**³.

Por ello, **creemos que decir que la responsabilidad tributaria no es manifestación de la potestad sancionadora ni aun cuando el responsable asume las sanciones del obligado principal, es jurídicamente inadmisibles**, y por ello no consideramos defendible la tesis que hipotéticamente pudiera querer sostener la Administración, que podría resumirse en que ahora la Administración puede sancionar de nuevo porque en realidad lo que está

2 En efecto, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 10 de diciembre de 2008 (Rec. nº 3941/2006) afirmó que: "La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el art. 38.1, que «la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad»; si bien agrega a continuación que «ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve...». Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora".

3 Así, las SSAN 22/9/05 (recurso 324/05); de 2/4/09 (recurso 534/05); de 9/10/05 (recurso 254/05); y de 29/6/07 (recurso nº 141/04), en las que se puede apreciar cómo la Audiencia Nacional en materia de responsabilidad ha venido anulando las sanciones solo en base ese principio de culpabilidad.

haciendo no es volver a sancionar vulnerando el principio del non bis in idem, sino que lo que está haciendo es derivar la sanción a un responsable. No es defendible. Ambas actuaciones de la Administración suponen sancionar. Y por tanto, dos sanciones sobre el mismo hecho, una vulneración del principio non bis in idem.

Muchos son los principios penales que están en juego y que se quieren soslayar por parte de la Administración, como el *nemo tenetur* del que habla PÉREZ NIETO. En su opinión, que suscribimos totalmente, “no es admisible que el obligado tributario se vea desasistido de las garantías del proceso penal pretextándose el nominalismo legal que deja fuera del procedimiento sancionador tributario juicios previos determinantes del castigo”⁴.

Piénsese que, como puede intuirse, es precisamente gracias a la documentación que se aporta en procedimientos previos por parte de la EE y por parte de la propia ER, por lo que se puede ahora “sancionar” de nuevo a la receptora de las facturas por la vía de la responsabilidad, y que no se ha tenido en absoluto en consideración su derecho a no declarar contra sí misma.

El magistrado detecta y denuncia “una auténtica ausencia de normas de procedimiento sancionador” cuando la Administración tributaria deriva la responsabilidad de las sancione. Estamos absolutamente de acuerdo en que, como él sostiene, según nuestra LGT (Título III, capítulo V, sección 3ª y subsección 1ª), estas derivaciones de responsabilidad derivan de una actuación de recaudación (arts. 175 y 176) y no de un procedimiento sancionador, si bien la misma ley, de forma poco coherente, considera estas responsabilidades como sancionadoras cuando las menciona en su artículo 182.

En efecto, la jurisprudencia y la doctrina no tienen dudas acerca de la naturaleza claramente punitiva de la exigencia de sanciones a los responsables, y no puede obviarse que el Tribunal Constitucional tiene expresamente declarado que la responsabilidad exigida en estos casos es materialmente sancionadora (STC 85/2006), y que hay tribunales de Justicia que secundan esta tesis (STSJCV de 20 de julio de 2010).

La actual situación, sigue el magistrado, “no es sostenible desde la perspectiva constitucional. No obstante se mantiene, en claro perjuicio del obligado tributario, y consolidando un impropio Derecho sancionador de la recaudación”.

Una muestra más de esta insalvable contradicción de la Administración tributaria es que, en muchos casos, la sanción exigida por la vía de la derivación de responsabilidad habrá sido suspendida en vía administrativa sin necesidad de garantía, en aplicación del artículo 212.3 de la LGT 58/2003, que establece que “la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa contra una sanción producirá el efecto de que la ejecución de la sanción quedará automáticamente suspendida”, cuando, en buena lógica, de no ser

Creemos que decir que la responsabilidad tributaria no es manifestación de la potestad sancionadora ni aun cuando el responsable asume las sanciones del obligado principal, es jurídicamente inadmisibile

4 Rafael PÉREZ NIETO, magistrado del TSJ de la Comunidad valenciana, *Informe sobre Derecho sancionador tributario*, Ediciones Foro jurídico, Valencia 2013, pp. 82 y ss.

No se puede considerar “colaborador” en la comisión de una infracción a la ER, puesto que ni siquiera es posible afirmar que hay infracción, ya que sobre esta cuestión debe pronunciarse primero (prejudicialidad) la jurisdicción penal.

una sanción, no se habría suspendido sin garantías su ejecución por la aplicación de tal precepto, como sin embargo ocurre en la práctica en muchos supuestos.

De hecho creemos que **casos como el que nos ocupa son merecedores de pronunciamiento expreso por parte del Tribunal Constitucional**, concurriendo el difícil requisito a cumplir para interponer un recurso de amparo en materia tributaria de la **especial trascendencia constitucional**, el cual a nuestro juicio se podría

anclar en una de las circunstancias señaladas en la STC 155/2009, de 25 de junio, FJ 2º: **una faceta del derecho al non bis in idem sobre la que no hay doctrina del Tribunal Constitucional**⁵.

En efecto, los casos de bis in idem que se han presentado al Tribunal Constitucional hasta el momento son casos en que existe una doble sanción, una doble pena, o una sanción más una pena, impuestas en cualquier caso a un mismo sujeto por unos mismos hechos, pero un caso como el que exponemos en estas líneas, no ha sido analizado por nuestra Corte Constitucional, en el que a un sujeto se le “exigen” de facto, pero no se le “imponen”, dos sanciones. No sería descabellado, pues, un recurso de amparo en estos casos⁶.

Y es más, habría otra cuestión fundamental a analizar por el Tribunal Constitucional, y es que ya que en la Sentencia 177/1999, de 11 Octubre 1999, el Tribunal Constitucional dijo que “**si la exigencia de *lex praevia* y *lex certa* que impone el art. 25.1 de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción**”, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita. Desde esta perspectiva sustancial, el principio de *ne bis in idem* se configura como un derecho fundamental del ciudadano frente a **la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción**, como consecuencia del anterior ejercicio del *ius puniendi* del Estado”.

Tras haber dejado sentada esta primera premisa, avanzamos en nuestra argumentación afirmando que, si la Administración quisiera sostener que, en realidad, además, no hay bis in idem porque a la ER no se la ha sancionado, sino que solo está bajo sospecha de haber cometido delito fiscal, y que por tanto, no hay

5 Ya hace varios lustros, el Tribunal Constitucional, analizando el *non bis in idem*, afirmó la importancia de la vertiente material o sustantiva del non bis in idem, la cual “impide que el sujeto afectado reciba una doble sanción por unos mismos hechos” y que “irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento. Es este núcleo esencial el que ha de ser respetado en el ámbito de la potestad punitiva genéricamente considerada, para evitar que una única conducta infractora reciba un doble reproche aflictivo” (Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 177/1999 de 11 Oct. 1999, rec. 3657/1994).

6 Como recuerda NAVARRO SANCHÍS, magistrado del Tribunal Supremo, en *La deuda fiscal, Cuestiones candentes de derecho administrativo y penal*, La Ley, 2009, el reconocimiento para las infracciones y sanciones administrativas de determinados principios que, a su vez, integran el contenido de derechos subjetivos, dota al régimen de infracciones y sanciones del valor jurídico reforzado que para los derechos fundamentales deriva del 53.1 y 2 CE.

vulneración del principio que impide castigar dos veces por el mismo hecho, entonces responderíamos, como veremos enseguida, que en tanto en cuanto las actuaciones estén *sub iudice*, debe primar el principio de prejudicialidad penal.

Y que en esta situación, aún con mayor razón ha de salvaguardarse el posible *bis in idem* que se produciría tanto si, una vez dilucidado el juicio penal, se absolviera al acusado (pues entonces la Administración vendría a sancionar como infracción tributaria lo que no ha sido considerado delito fiscal); como si, en el juicio penal se condenara por delito fiscal a la ER, pues entonces, en el análisis de la acción se habrá tenido en cuenta tanto la utilización de facturas como la colaboración para su confección, en relación de concurso.

3. Segunda premisa.- No cabe derivar sanciones, sin atención a la culpa de aquél al que se le derivan

Partiendo de la premisa anterior, avanzamos en la siguiente, que permite a su vez sostener con más fuerza la inviabilidad de la derivación de responsabilidad que se pretende por la Administración. En concreto, si hemos dicho que no puede perderse de vista que, aunque estemos en un procedimiento de responsabilidad, la Administración en realidad está sancionando; va de suyo que, cuando la Administración deriva la responsabilidad incluyendo las sanciones, estamos ante una manifestación de la potestad sancionadora, y por tanto, la Administración no puede sin más derivar sanciones sino que tiene que respetar las mismas garantías de la que gozan delitos y faltas, y por ello probar la culpa de aquél al que pretende sancionar por la vía de la responsabilidad.

En resumidas cuentas, que para poder llevar a cabo esta derivación de responsabilidad, que incluye las responsabilidades de la EE, ha de probarse la culpabilidad de la ER.

Pues bien, para los ejercicios en que hay infracción tributaria grave por parte de la ER, la Administración no puede soslayar esta prueba de la culpabilidad aduciendo que esta empresa ya se avino, en su día, a firmar unas actas en conformidad por las cuales aceptaba la sanción de dejar de ingresar habiendo utilizado facturas falsas, ya que con ello no solo se puede ver vulnerado el *nemo tenetur*, sino que, además, **si hay dos acciones distintas (porque de hecho por esta razón es por la que se quieren imponer dos sanciones), dos son las conductas supuestamente infractoras y por tanto dos son las infracciones que se tienen que considerar existentes**. Por tanto, sobre ambas conductas debe existir concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo, **y desde luego, no cabe excusar la prueba de la culpa específica sobre la sanción que ahora se pretende derivar**.

Si ello es así, también para el ejercicio o impuesto en que la utilización de facturas para defraudar ha sido elevada a delito en sede de la ER, para poder llevar a cabo esta derivación de responsabilidad, que incluye las responsabilidades de la EE, ha de probarse la culpabilidad de la ER, y **la Administración no puede soslayar que la prueba de la culpabilidad de la ER está siendo objeto de juicio penal**. Por tanto, en cuanto quiera derivar la responsabilidad, se topará con el límite infranqueable de la necesidad de la prueba de la culpa, que está aún por determinar en sede penal. Y para ello, deberá esperar a que haya pronunciamiento del juez, con lo que nos adentramos ya en el primer límite infranqueable a esta actuación administrativa, la prejudicialidad penal.

4. Vulneración del principio de prejudicialidad penal

Entramos de lleno en el primer argumento jurídico por el que consideramos que no puede prosperar la pretensión de la Administración de derivar responsabilidad en este caso, y la primera es que cuando todavía está pendiente de dilucidarse en un procedimiento penal si las facturas utilizadas por la ER son verdaderamente, como pretende la Inspección tributaria, facturas falsas, por respeto a la preferencia del orden penal ha de esperarse precisamente a que haya pronunciamiento en dicho orden jurisdiccional⁷.

En una palabra: entendemos que en esta situación no se puede considerar “colaborador” en la comisión de una infracción a la ER, puesto que ni siquiera es posible afirmar que hay infracción, ya que sobre esta cuestión debe pronunciarse primero (prejudicialidad) la jurisdicción penal.

En nuestro país no se respeta este principio. Como pone de relieve ROMERO PLAZA, cada vez más asistimos a pronunciamientos de nuestros tribunales que niegan suficiencia probatoria a las facturas aportadas por los obligados tributarios, por considerarse que el servicio no se ha prestado o que la obra no ha existido. Estamos con el autor en que la Administración no puede sin más negarles valor probatorio, sino que debe investigar lo suficiente como para negar la existencia del servicio⁸.

Y es que, así como si estuviésemos ante cualquier tribunal, la LOPJ imperativamente impone en su artículo 10.2 la necesidad de suspender cualquier procedimiento en tanto en cuanto haya una cuestión penal pendiente, en el ámbito de un procedimiento administrativo de corte tributario el artículo 180 también obliga a paralizar actuaciones, de modo que pretender ahora esta responsabilidad atentaría contra el principio de prejudicialidad penal, consagrado en nuestra LGT en el artículo 180.1, que señala:

“Artículo 180 Principio de no concurrencia de sanciones tributarias

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

7 Ya nos hemos referido en otros lugares a problemas de prejudicialidad penal, como en PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: “Problemas de prejudicialidad penal. Indicios de delito en un impuesto y ejercicio, ¿pueden paralizar los procedimientos de comprobación respecto de otros impuestos nacidos respecto de los mismos hechos, sobre los que no se ha pasado el tanto de culpa?”, *Boletín de Crónica Tributaria* 3/2010, Instituto de Estudios Fiscales, páginas 57 y siguientes.

8 Carlos ROMERO PLAZA: *Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 183.

Es evidente que la Administración debe respetar este principio de prejudicialidad penal y abstenerse de continuar procedimiento alguno, y por ello, considerar ahora a la ER como colaboradora en la comisión de una infracción es jurídicamente inviable, en tanto en cuanto la Ley General Tributaria habla de que la Administración se abstendrá de seguir *el procedimiento* mientras no haya sentencia, sin especificar *qué procedimiento*.

Entendemos que donde la Ley no distingue, no debe hacerlo el intérprete, y que por tanto, se deben paralizar todas las actuaciones, y que no en vano dice el precepto antes citado, en el tercer párrafo, que “las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Por otra parte, mientras el asunto esté siendo objeto de juicio penal, insistimos en que **todo está bajo el imperio de la prejudicialidad**, por el principio de preferencia de dicho orden sobre el resto, de modo que habrá que esperar al resultado del juicio penal. Si el juez determina que hay delito es porque se considera probado que se utilizaron facturas falsas, luego solo entonces, en hipótesis, se podría considerar que la ER colaboró con la EE en la confección de dichas facturas, porque solo entonces se consideraría probado que las facturas falsas existieron. Pero entonces el problema estará en que el juez ya le habrá castigado por ello.

Y en todo caso, si el juez del orden penal entendiese que no hay delito, solo entonces podría la Administración tributaria empezar un expediente sancionador. Pero en tanto en cuanto no ha terminado el procedimiento penal, la Administración, por imperativo legal, debe como dice la Ley “abstenerse de continuar el procedimiento administrativo”.

5. Vulneración del principio de que no se puede sancionar dos veces el mismo hecho

Adicionalmente a lo anteriormente dicho, debe defenderse que, por respeto al *non bis in idem*, no se puede sancionar dos veces un mismo hecho.

Aquí resulta que la empresa emisora de las facturas (EE) ya ha sido sancionada, pero como es insolvente y no puede pagar la sanción que se le impone por la emisión de facturas que se califican por la Inspección y sin esperar al veredicto del juez de “falsas”, por corresponderse, a su entender y sin que medie para llegar a tal conclusión un procedimiento garantista, con trabajos no realizados, la Administración pretende cobrarse esta sanción de la empresa receptora de la factura (ER), castigándola ahora no solo por haber usado las facturas falsas sino por haber colaborado con el que las hizo, como si fuesen dos acciones distintas. Para ello se vale del instituto de la responsabilidad, aduciendo que la receptora no es sancionada sino que solo viene a garantizar las sanciones de la emisora.

En efecto, precisamente gracias a la documentación que aporta la EE en el procedimiento inspector o penal, la Administración tributaria comprueba IVA y sociedades de la ER y también a ésta le impone sanciones por haber minorado sus cuotas impositivas gracias a dichas facturas, por considerarse que no se había acreditado la realidad de las operaciones. Las sanciones que se imponen a la ER son las que resultan de la aplicación de los artículos 191 y 195 de la LGT por dejar de ingresar en IVA y en IS el importe que hubiera correspondido de no haber utilizado estas facturas recibidas, en cuya cuantificación se tiene en cuenta como criterio de graduación “la utilización de medios fraudulentos”, en concreto, el empleo de las facturas falsas emitidas por la EE.

Sobre esta cuestión ya nos pronunciamos hace tiempo, y a dicho trabajo nos remitimos en todo lo que doctrinalmente y para evitar reiteraciones innecesarias aquí no volvemos a citar⁹. La cuestión que ahora se plantea y que no hemos abordado en estudios previos es que la Administración Tributaria inicia un expediente de derivación de responsabilidad solidaria a la ER, considerándola causante o colaborador activo (ex art. 42.1 a de la L.G.T) en la realización de la infracción tributaria cometida por la EE, consistente en emitir facturas falsas, pero precisamente en aquel periodo en que la ER no es sancionada por los artículos 191 y 195 de la LGT, porque el expediente se ha elevado a delito. Entendemos que ello se hace en la idea de que, de no haber facilitado datos como el NIF a la EE, ésta no habría podido emitir estas facturas, y por ello se declara a la ER colaboradora activa en la realización de la infracción de la EE.

El alcance de la responsabilidad se corresponde con la totalidad de la sanción impuesta a la EE precisamente por la emisión de las facturas falsas en las que la ER ha sido la receptora.

La Administración, para hacer esta derivación, no considera que con ello se vulnere el principio del *non bis in idem* ni el artículo 180.3 de la LGT 58/2003, que preceptúa que

“una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”.

El nudo gordiano de este asunto está en que, en sede de la receptora, para la Administración hay dos acciones distintas: una, colaborar en la falsificación de facturas; y otra, dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas.

Sin embargo, en nuestra opinión, no existe más que una única conducta por parte de la ER, la de dejar de ingresar la deuda tributaria que le corresponde, utilizando para ello medios fraudulentos. Y ello tanto si la conducta se analiza como infracción administrativa como infracción penal.

Lo que ocurre aquí es que, mientras dejar de ingresar utilizando para ello facturas falsas está siendo objeto de análisis por el Juzgado de instrucción, la Administración quiere responsabilizar a la ER por, además, haber colaborado en la infracción de la EE consistente en emitir facturas falsas. Para la Administración tributaria que quiere derivar la responsabilidad hay dos acciones distintas (colaborar en la falsificación de facturas, y dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma usando facturas falsas). Sin embargo, entendemos que jurídicamente no existe más que una única conducta en la ER: dejar de ingresar la deuda tributaria, utilizando facturas falsas como gasto deducible en IS y como cuota soportada deducible en IVA.

Por tanto, sencillamente ha de negarse que existan siquiera dos acciones constitutivas de dos infracciones distintas: la primera acción se define como “dejar de ingresar valiéndose de facturas falsas”, y no es jurídicamente aceptable sostener que hay una segunda acción que gravita sobre la recepción de esas facturas, pues en la primera acción consistente en utilizarlas va de suyo la supuesta segunda acción,

9 Nuria PUEBLA AGRAMUNT y Juan GALIANO ESTEVAN: “La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas”, *Quincena Fiscal Aranzadi* num.18/2012 parte Estudio.

consistente en recibirlas, sin la cual la primera no puede materializarse, toda vez que una es medio para lograr la otra.

Por un lado, la utilización de facturas falsas ex art. 184.3b) LGT supone una circunstancia que determina la calificación de la infracción como muy grave (art. 191.4. L.G.T.), razón por la cual no puede ser sancionada como infracción independiente.

Y por otro lado, penalmente, entendemos que **en el orden penal no se puede analizar la conducta de quien utiliza facturas falsas para minorar su cuota fiscal sin tener en cuenta o sin analizar la acción realizada globalmente considerada**, pues en Derecho penal se analiza la acción como una globalidad.

En la hipótesis de que se considerara que existe otra infracción no puede ser sancionada como infracción independiente puesto que esa colaboración con la emisora de las facturas falsas ya ha sido tenido en cuenta como criterio de graduación de la infracción por la que ya ha sido sancionada por la Inspección y será tenida en cuenta desde luego como agravante de la conducta por la que ha sido denunciada por delito.

Y ahora viene el segundo paso en nuestra argumentación, y es que **en la hipótesis**, que solo planteamos a efectos dialécticos, **de que se considerara que existe otra infracción** (y no solo aquella por la que la ER ya fue sancionada por dejar de ingresar las cantidades que debía, valiéndose para ello de las facturas falsas), esta otra infracción **no puede ser sancionada como infracción independiente** por valerse de documentos falsos ni por colaborar con la emisora de dichas facturas falsas, **puesto que esa colaboración con la emisora de las facturas falsas ya ha sido tenido en cuenta como criterio de graduación de la infracción por la que ya ha sido sancionada por la Inspección y será tenida en cuenta desde luego como agravante de la conducta por la que ha sido denunciada por delito.**

Nuestra argumentación se ve corroborada además por el artículo 3 del RD 2063/2004, según el cual **ha de hacerse una "calificación unitaria de la infracción"**:

"1. Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de **analizar globalmente la conducta realizada** en relación con la infracción (...)".

Y también por el artículo 4.3 del mismo RD, que especifica que **no puede prescindirse en el análisis de una conducta del hecho de que una factura falsa haya podido ser el instrumento para cometer la infracción:**

"3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y **hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción**".

En el presente supuesto, la tramitación del expediente terminaría, de una de las dos siguientes maneras:

En un concurso medial, no cabe imponer dos sanciones, y por tanto, no es sostenible sancionar dos veces como si de dos acciones e infracciones independientes se tratara, ni aun por la vía de la derivación de responsabilidad.

- Determinando por parte del juez penal que no existe delito contra la Hacienda Pública y declarando por tanto el sobreseimiento de la causa, en cuyo caso se devolvería el expediente a la AEAT para su regularización en vía administrativa. En esta situación, si se produce dicha regularización, se impondrían sanciones agravadas por la utilización de medios fraudulentos, por lo que, si se declarara la responsabilidad ex art. 42.1ª) LGT, estaríamos en presencia clara de "bis in ídem".

- Determinando por parte del juez penal la existencia de delito, se habrá ya considerado que se han utilizado facturas falsas. Por tanto, este elemento habrá sido ya considerado y castigado al ser el núcleo determinante en su caso del elemento subjetivo que pone de manifiesto la existencia de dolo, luego si ya hay castigo por este hecho al imponer las penas por dicho delito, la declaración de responsabilidad aludida no haría sino castigar nuevamente la misma conducta y por tanto estaríamos también en presencia de "bis in ídem".

A continuación desarrollamos la razón específica de por qué consideramos imposible jurídicamente esta derivación cuando la cuantía defraudada por el receptor ha sido enviada a delito, y que responde a la necesidad de observar las reglas o técnicas correctoras penales del concurso medial.

6. No es jurídicamente viable que se sancionen dos conductas cuando existe concurso medial

Desde la perspectiva del Derecho penal, entendemos que no cabe duda de que, en su caso, estaríamos ante un concurso medial de delitos, ya que una infracción (utilización de facturas falsas) sería o habría sido medio para cometer la otra (dejar de ingresar la cuantía debida por medio de la utilización de dichas facturas falsas).

La doctrina del Tribunal Supremo en materia penal obliga a tramitar las falsedades instrumentales de los delitos fiscales como hechos integrados en el fraude tributario y por tanto, carecen de autonomía y sustantividad propias, considerándose hechos ilícitos meramente instrumentales al servicio de otro ilícito en cuya integración conceptual son parte indispensable y medio apto para la consumación de esta última.

De alguna manera esta es la doctrina ha sido utilizada por algunos Tribunales Superiores de Justicia para anular acuerdos de liquidación que soslayaban su aplicación. Así el TSJ de la Comunidad valenciana, en sentencia que es firme por no haberse estimado el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto frente a ella por la Abogacía del Estado, anula liquidación por un impuesto y ejercicio considerando que **el procedimiento debió haberse paralizado desde el momento en que la Inspección tributaria tuvo conocimiento de que se estaba tramitando un proceso penal sobre los mismos hechos**. La sentencia sostiene que la Inspección debería haber suspendido el procedimiento aun en el caso del impuesto en el que la cuantía defraudada no había superado el umbral del delito, y que no podía haber girado ni liquidación ni sanción, por el efecto de prejudicialidad penal, **dado que concurrían indicios de un delito continuado de falsedad en documento**

mercantil, habiéndose incoado una causa penal que incluía la investigación de estos posibles hechos falsarios de 2004¹⁰.

Entendemos que cuando el juez de lo penal analice la cuestión del posible delito fiscal de la empresa receptora de las facturas, considerará que las facturas emitidas tendrían carácter instrumental en relación con el fraude por el que está siendo enjuiciada dicha empresa. Estaríamos en presencia de falsedades instrumentales que la jurisprudencia del Tribunal Supremo considera integradas en el delito fiscal al que las facturas sirven (STS Sala Segunda de 15 de julio de 2008 RJA 4285, fundamento de Derecho cuarto).

El Código penal impide que dos conductas en la que una es medio o instrumento para llevar a cabo la otra, sean ambas sancionadas como delitos independientes. Esta tesis es la aplicada por los tribunales del orden penal, como vemos por ejemplo en

- **Juzgado de lo Penal N.º 4 de Sevilla, Sentencia de 18 diciembre 2012, rec. 180/2010:**

“El delito de falsedad documental no es un delito aislado sino que está en concurso con los delitos contra la Hacienda Pública por los que principalmente se procede (...)”

la falsedad solo es concebible en función de la ulterior defraudación a la Hacienda Pública e imprescindible para cometer ésta conforme al tipo de plan urdido por los acusados

10 Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 828/2013 de 11 junio: “Es determinante para decidir sobre el primero de los motivos de impugnación que la liquidación del IVA de 2004 no considerase probada la realidad de las entregas o servicios reflejados en las facturas presentadas por la parte recurrente en su pretensión de deducirse o compensarse cuotas del impuesto declaradas como soportadas. Más en concreto, la Inspección Tributaria ha proclamado la presunta falsedad de las facturas recibidas y el carácter ficticio de los gastos y cuotas del IVA soportado en ellas consignado (...). la Inspección Tributaria tendría que haber suspendido igualmente sus actuaciones respecto a la deuda por IVA de 2004 sin emitir una liquidación tributaria sobre ella; menos todavía debió haber dictado un acuerdo sancionador conectado a dicha deuda tributaria. Así es por el efecto de prejudicialidad penal y dado que concurrían indicios de un delito continuado de falsedad en documento mercantil -también- con respecto a múltiples facturas del ejercicio 2004, habiéndose incoado una causa penal que incluía la investigación de estos posibles hechos falsarios de 2004.

A esta impropia actuación de la Inspección Tributaria no debe servir de pretexto la defectuosa regulación de la prejudicialidad penal que nos ofrece la vigente Ley General Tributaria en su art. 180, apartado primero, precepto que proclama un así llamado principio de “no concurrencia de las sanciones tributarias” del cual hace derivar, como corolarios expresos, la regla de la precedencia o preferencia de jurisdicción penal y la regla de la cosa juzgada penal (vinculación de los hechos probados judicialmente), si bien que tan solo con relación a los delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 y ss. del Código Penal). En efecto, el principio non bis in idem y sus reglas derivadas se proyectan igualmente hacia toda clase de delitos, también hacia los de falsedad documental a que más arriba se aludió, como resulta del art. 25.1 CE en su interpretación servida por la STC 2/2003.

Nos preguntamos si este olvido no ha sido intencionado, visto que la vigente regulación de los delitos contra la Hacienda Pública está orientada a la recaudación, más que a otra cosa. Y es que el afán recaudatorio explica que los flagrantes y frecuentes delitos de falsedad cometidos con facturas simuladas o infladas (IVA, Impuesto sobre Sociedades) sin embargo no se denuncian por la Inspección Tributaria ante el Ministerio Fiscal o los Jueces de Instrucción hasta que la cuantía de la defraudación no alcanza para la imputación del delito fiscal (más de 120.000 euros). El pretexto que se ha esgrimido en alguna ocasión para no perseguir estos delitos de falsedad ha sido la restrictiva redacción del art. 120 LGT, precisamente.

Las necesidades recaudatorias explican por lo demás la solución introducida por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en la regulación del delito de defraudación fiscal (art. 305 CP), la cual prevé que la exigencia de la deuda tributaria derivada de este delito “seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria” (párrafo 5). Pero este precepto no es aplicable al caso, dada su reciente promulgación y también porque sólo contempla el delito del art. 305 del Código Penal y no otros posibles delitos”.

(...)

la conexidad material en el caso que nos ocupa es obvia, puesto que el delito de falsedad de la factura forma parte de la realidad delictiva global proyectada por el autor y la consideración conjunta de ella resulta imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción del comportamiento delictivo en su totalidad

(...)

Que debo condenar y condeno a Isidro y a Roque como autor responsable de cuatro delitos consumados contra la Hacienda Pública, de los previstos y penados en el artículo 305.1 del Código Penal en relación de concurso real entre sí y con un delito continuado de falsedad en documento mercantil de los previstos en el artículo 392 de dicho Código en relación a sus artículos 390.1, 2º y 3º y 74º.

- Audiencia Provincial de Madrid, Sección 29ª, Sentencia de 30 Septiembre 2013, rec. 164/2013

En esta sentencia se confirma la condena como autores de un delito continuado de falsedad en documento mercantil de los arts. 390.1.2º, en relación con el art. 392 del Código Penal, en relación de concurso ideal medial del art. 77 del código Penal con tres delitos contra la Hacienda Pública del art. 305.1 y b) del Código Penal correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido relativos a los mismos ejercicios fiscales.

En el caso citado, se había simulado la existencia de una serie de facturas, en cuanto documentos necesarios y adecuados, según la normativa fiscal, para justificar los gastos o deducciones en la cuota tributaria, que no se corresponden con la entrega de bienes o prestación de servicios. Según la sentencia recurrida, la falsedad se refiere a las facturas unidas como prueba documental a la causa y cuyo contenido fue tenido en cuenta a la hora de elaborar las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del Impuesto del Valor Añadido de los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

Esto es lo que, de alguna manera, para cuando la infracción no llega a delito, viene a decir el artículo 180.2 (ahora 180.3) de la LGT, cuando preceptúa que una misma acción que debe aplicarse como criterio de graduación de una infracción no puede ser sancionada como infracción independiente.

Y desde luego, los artículos 3 y 4.3 del RD 2063/2004, nos dicen que ha de analizarse globalmente la conducta realizada, y consideran que son facturas falsas aquellas que reflejen operaciones inexistentes y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

Además de que nuestra legislación lo prevé expresamente, no debemos desconocer los principios que son de aplicación. Si los principios inspiradores del Derecho penal aplican, aun con matices, en el ámbito del derecho sancionador, no puede sostenerse que el Derecho sancionador tributario pueda llegar a ser más gravoso o más duro que el propio derecho penal.

Y por tanto, si esta sería la solución en Derecho penal, no puede ser más gravosa en sede administrativa, en la que se debe considerar también aplicable la tesis que sostiene que, en un concurso medial, no cabe imponer dos sanciones, y por tanto, no es sostenible sancionar dos veces como si de dos acciones e infracciones independientes se tratara, ni aun por la vía de la derivación de responsabilidad.

Ya que hemos sostenido que derivar sanciones a un responsable es manifestación también del *ius puniendi*, deben aplicarse a esta derivación de responsabilidad los principios sancionadores y las técnicas del Derecho penal. Y por tanto, no se pueden exigir por la vía de la responsabilidad solidaria al receptor de las facturas supuestamente falsas, las sanciones impuestas al emisor de las mismas, puesto que existiendo una única acción consistente en utilizar dichas facturas, dicha acción ha de analizarse en sede penal como una única acción, lo que impide su castigo como conducta independiente, así como el subterfugio que la Administración quiere utilizar para llegar a este resultado: el de considerarlo garante de las sanciones del emisor.

7. Sentencias que avalan nuestra tesis

Para los ejercicios en que hay en la ER infracción tributaria grave, existe un precedente importante, si bien reconocemos que no tiene naturaleza de jurisprudencia, que es el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears, Sala de lo Contencioso-administrativo, en Sentencia de 29 de mayo de 2013, dictada en el recurso 260/2012, de la que fue ponente don Fernando Socías Fuster.

La Sala estima la demanda, en la que se pretendía la anulación de la declaración de responsabilidad solidaria con respecto a la sanción impuesta a determinada persona, argumentando que la exigencia de responsabilidad solidaria a la recurrente, la ER, por “colaboración” con la actuación infractora de la EE, supone imputarle una responsabilidad en la comisión de dicha infracción, lo que revela la existencia de una doble sanción por el mismo hecho. En concreto, se invoca que la entidad recurrente ya fue sancionada por la recepción y utilización de facturas sin soporte real con dos multas, aplicándose el criterio de agravación del art. 191.4º “por haber utilizado medios fraudulentos”, siendo este medio fraudulento la connivencia con la EE para que éste le emitiese facturas falsas para así conseguir una reducción de cuotas tributarias a pagar.

La Sentencia, tras aclarar que la responsabilidad solidaria del 42.1.a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora, dedica su fundamento jurídico tercero a dilucidar si la empresa cometió dos hechos infractores (el del art. 191. 4º de la LGT/2003 por utilización de medios fraudulentos para dejar de ingresar deuda tributaria y, la colaboración en la emisión de facturas con datos falseados) o si en realidad la segunda acción forma parte de la primera, por lo que nos encontraríamos con supuesto en que una misma conducta se sanciona dos veces vulnerando el principio “non bis in idem”.

La Sala, considerando que, efectivamente,

“sancionada la empresa recurrente por dejar de ingresar la deuda tributaria (en IVA e IS), la infracción fue tipificada de muy grave precisamente por aplicación del apartado 4º del art. 191, esto es, por haber utilizado “medios fraudulentos”, siendo este medio fraudulento el previsto en el art. 184.3.b “b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción”;

y que

“en la medida en que para dicha utilización fue necesaria la activa colaboración con el emisor de la factura al que se facilitan los datos (NIF, nombre y domicilio de la receptora, conceptos,...), la conducta fraudulenta

sería única: dejar de ingresar deuda tributaria mediante la connivencia con un tercero para que le emita una factura con datos falseados, que luego se declarará como si fuera veraz, simulándose así la realización de unos trabajos o prestación de servicios nunca efectuados”;

Y por ello, estima la pretensión de la recurrente, recordando lo que indica el art. 180,2º LGT, es decir, que

“Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”.

La Sala sale al paso de la tesis de las dos acciones sosteniendo, en el fundamento jurídico tercero, que:

“El argumento de que “no es lo mismo elaborar facturas falsas que utilizar facturas falsas para reducir la deuda tributaria” porque son dos conductas separadas y distintas, precisaría de que fuese posible que se cometiese una infracción sin la otra, pero en la actuación fraudulenta de la empresa recurrente se ha evidenciado que ello no ocurrió así. Para la utilización fue necesaria la connivencia en la elaboración, extremo afirmado por la Administración y reconocido por la empresa recurrente.

En la propia resolución de 25 de noviembre de 2008 que declara la responsabilidad solidaria ya se reconoce la necesaria vinculación entre la connivencia para elaboración de las facturas falsas y su utilización posterior. Concretamente se describe la “participación consciente e intencionada de Construcciones Andeme Mallorca SL en la comisión de la infracción de Oscar, expedición de facturas falsas” así como “la utilización de dicha infracción tributaria (la expedición de las facturas falsas) para la consecución de un provecho propio”. Es decir, se participa en la elaboración fraudulenta de las facturas para utilizarlas en provecho propio, lo evidencia que la conducta fraudulenta es única y no separable, no pudiendo por ello ser sancionadas como infracciones independientes. Es inconcebible que la empresa ahora recurrente solicitase la elaboración de facturas falsas si no era para luego utilizarlas, luego, la falsificación es el medio para la defraudación”.

Concluye la Sala trayendo a colación una sentencia que no podemos perder de vista:

“La Sala Segunda del Tribunal Supremo para supuesto idéntico en que por razón de la cuantía el fraude adquiera carácter de delito fiscal, mantiene con claridad la doctrina conforme a la cual ***las falsedades instrumentales derivadas de utilización de facturas falsas están integradas en el delito fiscal al que las facturas sirve*** (por todas, la STS Sala 2ª de 15 de julio de 2008). Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo (Sala 3ª) reiteran que los principios del derecho penal son aplicables en los procedimientos sancionadores administrativos, y en particular en el procedimiento sancionador tributario”.

Lo anterior pone de manifiesto que la solución adoptada no puede ser distinta si estamos en sede de infracción administrativa o de infracción penal. La solución, en ambos casos, por tratarse siempre y en todo caso (salvo especificidades y matices) de derecho sancionador, debe pasar por la aplicación de las técnicas correctoras que en Derecho penal se utilizan, y en este caso, el instituto del concurso medial.

No puede desconocerse, por tanto, la Sentencia citada por el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, la citada Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 15 Julio 2008, rec. 2545/2007, ponente don Carlos Granados Pérez, en cuyo Fundamento jurídico Cuarto podemos apreciar cuál es la tesis del Tribunal Supremo sobre esta materia:

“**CUARTO:** En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 349 del Código Penal de 1973, en relación con el artículo 310, d) del vigente Código Penal y en relación con el artículo 113 del Código Penal de 1973 y artículo 131 del vigente Código Penal.

Se alega en defensa del motivo que las pretendidas maniobras fraudulentas, mediante la utilización de facturas que llevan fecha de enero de 1994, que en la sentencia se tildan de inexactas, no constituirían delito contra la Hacienda Pública sino, en el peor de los casos, falsedades del artículo 310, d) del vigente Código Penal, que estarían prescritas por aplicación del artículo 113 del Código Penal de 1973 y artículo 131 del Código de 1995.

El cauce procesal en el que se residencia el motivo exige el más riguroso respeto al relato fáctico de la sentencia recurrida y en él se expresa, entre otros extremos, que ambos acusados acordaron presentar una declaración tributaria inexacta, correspondiente al Impuesto de Sociedades del ejercicio 1994, y a fin de reducir la base imponible, generada por la venta de una parcela, simularon la adquisición de servicios mediante facturas que no correspondían a servicios efectivamente prestados. Aparecen, pues, las facturas como medio instrumental, creadas exclusivamente para casi eludir el pago del Impuesto de Sociedades al reducir sensiblemente la base imponible.

La simulación de las facturas se integra en la conducta ilícita orientada exclusivamente a eludir el pago del Impuesto de Sociedades, delito fiscal que es el que exclusivamente debe tenerse en cuenta a los efectos de la prescripción invocada.

El motivo no puede prosperar”.

En parecidos términos se expresa la Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, Sección 4ª, en Sentencia de 26 Noviembre 2008, rec. 13/2004, ponente don Carlos Ollero Butler:

“Los anteriores delitos del Art. 305.3º del C.P. fueron cometidos en concurso con sendos delitos de falsedad continuada en documento oficial y mercantil de los artículos 390.2 y 3 y 392 del C.P., carácter ese que tienen los numerosos albaranes y certificados de recepción falsos que fueron utilizados para

Para nuestros Tribunales, simular facturas para defraudar con ello en el Impuesto sobre Sociedades constituye una única conducta y simular la factura no es una conducta distinta que la de utilizarla para eludir el pago del Impuesto; y que solo puede existir un delito, que es el delito fiscal por dejar de ingresar,

simular los movimientos internos ficticios, así como los libros de almacén y de producción que fueron manipulados para simular la salida y entrada, ficticia también, de la mercancía

(...)

Los delitos de falsedad cometidos por particular en documentos públicos, oficiales o mercantiles con la finalidad de cometer otros delitos, por ejemplo un delito de estafa, un delito contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social o los derechos de los trabajadores, son casos de concurso medial, al ser distinto el bien jurídicamente protegido por cada uno de los delitos en relación

(...)

El llamado por la doctrina y la Jurisprudencia “concurso ideal”, regulado en el Art. 77 C.P., en oposición al denominado “concurso real” de los Art. 73, 75 y 76, diseña dos hipótesis o modalidades. La “pluriofensiva”, cuando un solo hecho constituya dos o más lesiones, y la “medial”, instrumental o teleológica, la cual se da cuando un delito sea medio necesario para cometer otro (STS 21-V-90); el supuesto paradigmático de la modalidad “medial” lo constituye la falsedad en documento mercantil para realizar una estafa o, precisamente, un delito contra el Fisco, si bien “evidentemente no basta tal relación de medio a fin en el propósito del sujeto activo, pues la Ley exige que sea necesaria, esto es, que no obedezca a una mera conveniencia o mayor facilidad para cometer el delito, sino que haya una conexión instrumental de carácter objetivo, situada más allá del mero pensamiento o deseo del autor de los hechos para entrar en el ámbito de lo imprescindible según la forma en que realmente ocurrieron” (STS. 7-VI-79, 7-II-80 o 7-VII-92, entre otras muchas). Tanto de las declaraciones de los acusados como de la testifical y la pericial practicadas en el acto plenario, se patentiza ese carácter de imprescindibilidad de las falsedades perpetradas respecto de la comisión de los delitos contra el Fisco de estos autos; ello es así porque para la consecución de la indicada finalidad defraudatoria se presentaba como insoslayable crear una apariencia documental de veracidad, afín de que los organismos públicos oficiales sucumbiesen a la falacia y diesen por bueno lo que, en realidad, no era cierto. Esta es la “conexión de necesidad de carácter objetivo” a la que también se refiere la Jurisprudencia al concretar la exigencia de que “al aplicar el juicio hipotético resulte que el segundo delito no se hubiese producido de no haber realizado previamente el o los que le hubiesen precedido, pues el precepto atiende a la unidad del hecho en el aspecto ontológico del ser y su causalidad efectiva y no en el orden teleológico individual” (STS.9-II-90, 14-I-98, 2-III-98 y 3-II-2003).¹¹

Nuestros juzgados y tribunales del orden penal juzgan reiteradamente estas conductas de forma global, aplicando la técnica del concurso medial y dilucidando las responsabilidades de todos los acusados en un único proceso¹¹.

11 La Audiencia Provincial de Pontevedra, Sección 5ª, Sentencia 171/2014 de 9 Abril 2014, Rec. 221/2014 aprecia falsedad en documento mercantil y un delito contra la Hacienda Pública como una acción concertada de los acusados; El Juzgado de lo Penal Nº. 3 de Orihuela, Sentencia 182/2014 de 23 Julio 2014, Rec. 87/2013 habla de la autoría por cooperación necesaria en el delito fiscal del *extraneus*, esto es, del que no es sujeto pasivo del delito, que se concierta con este para la emisión de las facturas falsas. El Juzgado de lo Penal Nº. 4 de Sevilla, Sentencia de 18 Dic. 2012, rec. 180/2010 dice que en el caso de una de las acusadas, ésta no participa en la ejecución de las facturas falsas, lo que la hubiera constituido en cooperadora necesaria e imprescindible ya que la falsificación de las facturas es el delito instrumental a través del que se opera el fraude delictual a la Hacienda Pública y sin el mismo estos cuatro delitos contra la hacienda no hubieran podido cometerse.

Tan es así, que **mientras que para el derecho sancionador tributario solo existe el autor y dentro de esta figura el autor directo o material** (ya que no se prevén otras formas de participación o colaboración en la comisión del ilícito¹²), **el Tribunal Supremo entiende que no es posible que el delito fiscal de quien defrauda utilizando para ello facturas falsas pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario** (véase Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 494/2014 de 18 Junio 2014, Rec. 54/2014, ponente: Marchena Gómez, Manuel):

“Este criterio, además, es el que se desprende de anteriores precedentes de esta misma Sala que han calificado esa relación entre ambas infracciones como la que es propia del concurso medial (cfr. SSTs 606/2010, 25 de junio y 423/2010, 21 de abril).

(...) De acuerdo con esta idea, quien crea y suministra facturas falsas para su fraudulenta desgravación, participa en el delito cometido por el obligado tributario

(...)

No existe, por tanto, el error en el juicio de subsunción. La responsabilidad por el delito contra la Hacienda Pública acogido en el art. 305.1 del CP, fluye de su contribución a la generación de facturas falsas que permitieron a Talleres Guerra S.L defraudar en sus liquidaciones de IVA.”

Queda claro, pues, de la lectura de estas Sentencias, que para nuestros Tribunales, **simular facturas para defraudar con ello en el Impuesto sobre Sociedades constituye una única conducta** y que **simular la factura no es una conducta distinta que la de utilizarla para eludir el pago del Impuesto**; y que **solo puede existir un delito, que es el delito fiscal por dejar de ingresar**, para cometer el cual puede haber colaborado un emisor de facturas falsas.

También conviene recordar que en derecho penal, el concurso medial se regula en el artículo 77 del Código Penal, que previene la aplicación en su mitad superior de la pena más grave, y que impide, en la generalidad de los supuestos, la imposición de dos penas distintas, aparte de que desde luego, y esto es lo que nos interesa destacar hoy especialmente, en un procedimiento penal en el que se aprecie concurso medial no es posible analizar las dos conductas en procedimientos separados, sino que las acciones han de ser examinadas de forma unitaria y siempre las falsedades documentales como hechos que se integran en el delito fiscal.

De todo lo anterior se deduce que, pretender ahora derivar responsabilidad por haber colaborado con el emisor de aquellas facturas, para hacer al receptor de las mismas responsable de las sanciones impuestas al emisor de aquéllas, iría absolutamente en contra de lo sostenido por las Salas de lo penal de nuestros tribunales y especialmente del Tribunal Supremo. Tanto si esto se hace por los ejercicios en que la cuestión está siendo objeto de juicio penal, como por los ejercicios en que se consideran infracciones tributarias graves consistentes en dejar de ingresar.

12 Francisco José NAVARRO SANCHÍS en *La deuda fiscal*, op. cit. denuncia la **ausencia de una regulación integral de la autoría en la LGT** y cómo los preceptos de la LGT referidos a los sujetos infractores, en los que no se prevén otras formas de participación en la comisión del ilícito y no se contiene una teoría acabada de la personalidad de la pena ni una regulación extensiva sobre la autoría, ponen de relieve el alejamiento del derecho sancionador tributario respecto de su referente o patrón pena (pp. 135 y 136).

8. Sentencias que avalarían la tesis de La Administración

Para ser rigurosos y hacer honor a la verdad, no podemos dejar de señalar que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 29 de mayo de 2013 no es firme, en tanto en cuanto ha sido recurrida ante el Tribunal Supremo en recurso de casación para unificación de doctrina, toda vez que existen pronunciamientos de otros tribunales Superiores de Justicia que son contradictorios con el parecer expresado por el Tribunal balear.

A continuación, citamos sentencias que conocemos que han avalado la tesis de la Administración, y por tanto, han confirmado que se puede derivar responsabilidad al receptor de las facturas por las sanciones no pagadas por el emisor, aun en el caso de que el sujeto receptor ya haya sido sancionado administrativamente por utilizar facturas falsas.

También ha de decirse que, todas ellas, son sentencias en que se ha derivado responsabilidad solidaria al receptor de las facturas por las sanciones no pagadas por el emisor, considerándolas compatibles con las sanciones tributarias a la ER por dejar de ingresar, pero que no contemplan, ninguna, el caso de que la ER esté siendo, simultáneamente, objeto de juicio por delito fiscal.

- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 Junio 2011, rec. 168/2010; ponente: Varona Gutiérrez, Valentín Jesús;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 15 Julio 2011, rec. 247/2010; Ponente: Blanco Domínguez, Luis Miguel;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 Septiembre 2011, rec. 246/2010, ponente: Varona Gutiérrez, Valentín Jesús;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 28 Septiembre 2012, rec. 539/2010, ponente: García Vicario, María Concepción;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18 Octubre 2013, rec. 382/2012, ponente: Varona Gutiérrez, Valentín Jesús;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Noviembre 2013, rec. 396/2012, ponente: Lucas Lucas, María de la Encarnación;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 20 Diciembre 2013, rec. 397/2012, Ponente: García Vicario, María Concepción

En ellas se viene a afirmar que no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas, que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas; que realmente se trata de dos conductas distintas de las que se puede derivar distintas

responsabilidades: en el primer caso una responsabilidad solidaria con el falsificador de las facturas y en el segundo una responsabilidad personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar¹³.

Las sentencias concluyen siempre que estamos ante dos títulos de imputación distintos que tienen su origen en dos conductas distintas y que por tanto no puede prosperar la tesis del non bis in idem.

- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 5 Junio 2013, rec. 15478/2012, ponente: Fernández Leiceaga, Fernando;

En la que se sostiene que:

“Non é o mesmo elaborar facturas falsas que utilizar facturas falsas para reducir a débeda tributaria, logo non se pode falar de duplicidade polos mesmos feitos. Por iso non é o mesmo a sanción imposta por deixar de ingresar parte da débeda tributaria que a declaración de responsabilidade solidaria respecto das débedas tributarias do que expide facturas falsas por colaborar activamente na confección das facturas falsas”.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 14 Octubre 2013, rec. 281/2012, ponente: López-Muñiz Goñi, José Luis, en la que leemos:

“La intervención de don Balbino en la emisión de la factura falsa que da lugar a la sanción y responsabilidad solidaria que nos ocupa, se encuentra en una posición de colaborador necesario, sin la que no se hubiese podido llevar a cabo ni la labor de mediación ni la emisión de la factura, por servicios que no fueron prestados por la entidad Gestión Ambas S.L.

- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 29 Ene. 2014, rec. 15585/2012, ponente: Rivera Frade, María Dolores
- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 198/2014 de 9 Abril 2014, Rec. 15269/2013, ponente: Gómez y Díaz-Castroverde, José María, en la que se sostiene:

13 La Sala entiende que lo que se imputa a la recurrente, que es siempre la empresa a la que se deriva responsabilidad, es por un lado la contabilización de facturas falsas (que es de lo que responde directamente en las actas que se han incoado al efecto por sus declaraciones del IVA y Sociedades), y por otro, el acudir a la empresa que emite facturas falsas y facilitarle datos con los que emitir esas facturas falsas, que es lo que es objeto de análisis por las sentencias citadas, en todos los casos. Para la Sala, es evidente que “se trata de una actuación voluntaria e intencional de la que se deriva la culpabilidad necesariamente. Basta en este caso constatar el comportamiento, que queda acreditado de facilitar datos que se incluyen en la factura, para que quede acreditada la culpabilidad, que se refuerza con el uso posterior de la factura falsa para reducir la deuda tributaria, con lo que se cierra el ciclo de un proceso de defraudación. Partiendo de tales consideraciones, resulta que ante la alegación de vulneración del principio de no concurrencia de sanciones que resulta del art. 180.2 de la LGT, conforme al cual: 2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente. Hay que recordar que el punto 3º del mismo artículo dispone que: 3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. En el presente caso, no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas, que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas. Se trata de dos conductas distintas, de las que se puede derivar distintas responsabilidades, en el primer caso, una responsabilidad solidaria con el falsificador de la factura, y en el segundo, una responsabilidad personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar”.

“Parece claro que la elaboración de una factura requiere la colaboración explícita de su destinatario, no solo porque suministre datos de relevancia tributaria -NIF, razón social, como se dijo- sino porque también incorpora una expresa aceptación de los restantes particulares contenidos en aquella, de suerte que el destinatario, acepta aquella descripción, tanto en relación con el lugar a que el contenido de la factura se refiere, como en cuanto a unidades de obra, materiales si es el caso y cualesquiera otros elementos que en ella se describen. Y también el conocimiento, como expresión de la mínima diligencia exigible, de las circunstancias concurrentes con quien se contrata, siendo tal conducta negligente trasmutada en dolosa cuando, a partir de ella resulta que alguno de aquellos particulares no se corresponde con la realidad y por ello la factura se encuentra total o parcialmente falseada, no obstante lo cual se acepta”.

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 16 Julio 2013, rec. 13/2012, ponente: Vázquez García, José Angel;

En todo caso, insistimos, todas estas sentencias analizan casos en los que la colisión se produce con una previa sanción administrativa. El caso de que el expediente haya sido enviado a delito y esté pendiente la decisión del juez penal sobre el delito de defraudación en sede de la ER es cualitativamente diferente, puesto que aún, ni siquiera se ha sancionado al sujeto receptor de la factura. En este caso creemos que, dado que está en cuestión su responsabilidad en un procedimiento penal, la solución es la contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2008, y que en todo caso, como para el juez penal debe resolverse como un concurso medial de delitos, no será posible derivar las sanciones del emisor porque la conducta del receptor ya habrá sido enjuiciada, en su globalidad, en sede penal, sin que se le pueda ahora hacer responsable de la sanción de quien colaboró con él de forma instrumental confeccionando facturas falsas.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Constitucional. Sala Primera

Sentencia 131/2014 de 21 Julio de 2014, rec. 1196/2013

Ponente: Andrés Ollero Tassara

Recurso de amparo. Vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Notificación edictal.

Una nueva sentencia en la que se considera infringido el derecho fundamental a la tutela judicial cuando no se han desplegado por el Juez los medios disponibles para notificar los actos de ejecución procesal a una persona en su verdadero domicilio, habiéndose acudido en su lugar a la notificación edictal.

Fundamentos jurídicos

2. Este Tribunal ha declarado reiteradamente que el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) garantiza a todos los que puedan resultar afectados por la decisión que se dicte en un proceso judicial el derecho a conocer su existencia, a fin de que tengan la posibilidad de intervenir en él, ser oídos, y ejercer la defensa de sus derechos e intereses legítimos...

En este sentido hemos declarado que, cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado, el órgano judicial debe intentarlo antes de acudir a la notificación por edictos (por todas, SSTC 40/2005, de 28 de febrero, FJ 2; 293/2005, de 21 de noviembre, FJ 2; y 245/2006, de 24 de julio, FJ 2). Incluso, cuando no conste ese domicilio en las actuaciones, habría de realizar otras gestiones en orden a la averiguación del domicilio real (por todas, STC 19/2004, de 23 de febrero, FJ 4; y 126/2006, de 24 de abril, FJ 4), siempre que ello no suponga exigir al órgano judicial una desmedida labor investigadora sobre la efectividad del acto de comunicación (SSTC 126/1999, de 28 de junio, FJ 4; 82/2000, de 27 de marzo, FJ 6; y 113/2001, de 7 de mayo, FJ 5, entre otras)...

Es necesario que el órgano judicial, en cumplimiento del deber de diligencia que en orden a la realización de los actos de comunicación procesal le impone el art. 24.1 CE, agote los medios que tenga a su alcance para notificar al ejecutado la existencia del proceso en su domicilio real antes de acudir a la comunicación edictal...

En el presente caso se desprende de las actuaciones que la citación edictal al deudor en el procedimiento de ejecución hipotecaria fue llevada a cabo sin que el órgano judicial hubiese agotado los medios que razonablemente tenía a su alcance para averiguar el domicilio real del deudor y notificarle en el mismo la existencia del proceso;... Todo ello conduce a la conclusión, en aplicación de la doctrina constitucional expuesta, de que el recurrente en amparo ha sufrido la indefensión que denuncia, lesiva del derecho fundamental garantizado por el art. 24.1 CE...

El cumplimiento del deber de diligencia que en orden a la realización de los actos de comunicación procesal impone el art. 24.1 CE, exigía que el órgano judicial hubiese requerido a la entidad bancaria demandante para que informase si conocía otro domicilio del deudor... la entidad bancaria conocía el domicilio real del deudor (travesía del Monzón núm. 1, de Majadahonda); ya que éste se lo había comunicado a la entidad bancaria mediante burofax y el banco lo había venido utilizando en sus comunicaciones con el recurrente en el marco de otras relaciones comerciales ajenas al préstamo hipotecario. Tampoco realizó el Juzgado ninguna actuación en orden a averiguar el domicilio real del demandado a través de registros públicos (oficina municipal del padrón de habitantes, Dirección General de la Policía, Tesorería General de la Seguridad Social, o los propios archivos judiciales), como señala el Ministerio Fiscal.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 22 de septiembre de 2014, rec. 4336/2012

Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Procedimiento de Inspección. Actuaciones de comprobación e inspección. Imposibilidad de regularizar elementos de la obligación tributaria que han sido objeto previamente de comprobación limitada.

En recurso interpuesto por la Administración General del Estado el Tribunal declara que es contrario al principio constitucional de Seguridad Jurídica el hecho de que la Administración realice una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria en la que, pese a tener a su disposición todos los datos precisos que había suministrado el obligado o por contar ya con ellos, se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió anteriormente.

El interés de esta invocación al principio constitucional estriba en que el artículo 140 de la LGT limita sus efectos a los casos en los que se hubiese dictado una liquidación provisional en el primer procedimiento, por lo que no agota todos los supuestos en los que se debe reconocer eficacia al principio de preclusión.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- ... Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de “actuaciones distintas”, sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración...

Y, en efecto, como los propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 11 de diciembre de 2014, rec. 2742/2013

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

Procedimiento sancionador. Principio de proporcionalidad. Sanción por emisión de facturas con datos falsos o falseados del art. 201 de la LGT.

EL hecho de expedir una factura con datos falsos, reflejando una prestación de servicios que no ha tenido lugar, implica de por sí un comportamiento doloso y posibilita que un tercero, al utilizar la factura, obtenga un importante ahorro fiscal, con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda pública. Ello incluso en el caso en el cual una parte consignó como ingreso el importe que figuraba en la factura. A juicio del Tribunal, la importancia de estos hechos -una infracción de "peligro"- justifica la imposición de una sanción que no resulta desproporcionada, siendo este uno de los valores constitucionales que se consideró vulnerado por la entidad recurrente puesto que ya se había impuesto una sanción a la otra parte.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-... Entiende la recurrente que el respeto a dicho principio pasa por tener en cuenta dos criterios, el de la intencionalidad en la conducta inexistente, a su juicio, al encontrarnos ante "una simple discrepancia en torno a la deducción como gasto de dos facturas" que "además fueron declaradas como ingreso, por parte de [su] representada" (pág. 20 del escrito de interposición), y el de la naturaleza de los perjuicios causados, cuya aplicación al caso que nos ocupa evidenciaría la desproporción existente entre la cuantía total de las sanciones impuestas a las empresas implicadas (2.138.534,32 euros) y los perjuicios que se dicen irrogados a la Hacienda Pública, que considera inexistentes...

Es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente...

La cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a «los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto», conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine). En consecuencia, «no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito» (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine)...

Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia «como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria.

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011... “en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada” no ha dejado “a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar.”



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 15 de diciembre de 2014, rec. 3565/2012

Ponente: Rafael Fernández Montalvo

Requerimientos de información tributaria. Datos relativos a los titulares de tarjetas de crédito y débito con pagos superiores a 30.000 euros.

Los requerimientos de información al Sistema 4B tienen cobertura legal en el 93.1 LGT. La información solicitada afectaba a los datos relativos a los ejercicios 2006 y 2007, de aquellas personas o entidades titulares de tarjetas de crédito y débito gestionadas por esa Entidad, y que hubiesen realizado pagos a través de dicho sistema, por importe total anual igual o superior a 30.000 euros. Dos magistrados formulan voto particular.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- El requerimiento en este caso se ha dirigido a una entidad, Sistema 4B, que cuenta los datos que se le reclaman, y es indiferente que sus relaciones económicas, profesionales o financieras- fuente de conocimiento- sean con los eventuales obligados tributarios o lo sean otras entidades diferentes...

Resulta indudable que la disposición de los datos requeridos es consecuencia de relaciones económicas, profesionales o financieras, no de relaciones de otra índole que pudiera excluir el deber general de informa a la Administración tributaria.

En definitiva, la redacción del precepto legal cuando se refiere a relaciones de la mencionada naturaleza "con otras personas" ni de manera expresa ni de forma implícita reduce la dimensión subjetiva de la obligación de informar a quienes se relacionan de manera directa con los titulares de los datos requeridos.

SEXTO.- ... Además, por RD 1/2010, de 8 de enero, se incorporó al Reglamento de Gestión e Inspección y Procedimientos Comunes (RD 1065/2007, de 27 de julio, el nuevo artículo 38 bis estableciendo una obligación general de información ("información por suministro") acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los empresarios y profesionales establecidos en España, que recae sobre las entidades bancarias o de crédito, así como sobre aquellas que, de acuerdo con la normativa vigente, prestan el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito. El deber se instrumentaliza mediante una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de tres mil euros. Y la declaración debe contener la identificación completa de los empresarios o profesionales, el número de comercio con el que operan en el sistema, el importe anual facturado, la identificación de las cuentas a través de las que se efectúan los cobros, así como cualquier otro dato relevantes al efecto.

VOTO PARTICULAR que... formulan los magistrados don Joaquín Huelin Martínez de Velasco y don José Antonio Montero Fernández.

PRIMERO.- Nuestra discrepancia con la decisión mayoritaria se centra en los razonamientos incluidos en el tercer, in fine, y cuarto fundamentos jurídicos, en tanto consideran que la obligación de suministrar información a la Administración tributaria ex artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria cuando se trata

de datos con trascendencia tributaria ajenos alcanza a cualquier sujeto de derecho que disponga de ellos por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con cualquier persona, aunque no las tenga con el titular de los datos a suministrar, lo que lleva a la mayoría a confirmar la obligación de facilitar la información tributaria requerida, pese a admitir que «[e]n ningún momento, Sistema 4B entabla relación directa con el titular de la tarjeta y el establecimiento o comerciante adherido» (FJ 4º).

Nosotros, por el contrario, entendemos que ese deber sólo incumbe a las personas que disponen de datos fiscalmente relevantes de otras como consecuencia de las relaciones económicas, profesionales o financieras que han mantenido con ellas.

La norma no establece la obligación de suministrar datos relevantes para la Hacienda “relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones o de las ajenas que se deduzcan de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”, sino que, con mayor precisión, habla de la obligación de una personas de facilitar elementos de información «relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas», lo que, a nuestro entender, obliga a concluir que la carga alcanza sólo a aquellos datos relativos a un tercero de los que se dispone como consecuencia de las relaciones entabladas con él...

Existe, sí, un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, pero este deber ha de ser regulado, interpretado y aplicado respetando otros valores y principios...

Dos máximas, pues (interpretación estricta y proporcionalidad) que, en nuestra opinión, la decisión mayoritaria desconoce, llegando a la conclusión de que cabe recabar los datos de cualquier persona que disponga de ellos aun cuando no sea como consecuencia de sus relaciones profesionales, económicas o financieras con los titulares de los mismos.

Aquellos dos principios conducen a la conclusión de que la Administración no es libre para elegir la forma y el cauce para recabar la información, acudiendo a la vía que le sea más cómoda o aquella que presente menos inconvenientes... Tampoco, añadimos ahora nosotros, podría pedir los datos a un tercero, que “pasaba por allí”, que cuenta con ellos, pero no como consecuencia de sus relaciones profesionales, económicas o financieras con aquél, si le cabe obtener la información de otros sujetos de derecho que sí entablaron ese tipo de relaciones con el titular de los datos. Dicho de otro modo, en la disyuntiva entre la “comodidad” de la labor de la Administración y la “proporcionalidad” en el establecimiento de obligaciones de información tributaria a cargo de los ciudadanos, debe prevalecer entendemos esta segunda en detrimento de la primera.

La decisión mayoritaria reconoce, como hemos destacado ya, que Sistema 4B no se relaciona con los titulares de los datos que se le reclaman, sino con los bancos, el emisor de la tarjeta de crédito o débito, que tiene vínculos con el comprador, y el adquirente, que los mantiene con el comerciante adherido al sistema. En ningún caso, la mencionada entidad, que opera como “cámara de compensación” entre los bancos, entabla relaciones económicas, profesionales o financieras con el titular de la tarjeta (el comprador) y el comerciante adherido al sistema.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

Procedimiento sancionador. Principio “ne bis in idem procesal”.

En el caso, a diferencia de lo declarado en la sentencia de instancia, el Tribunal no aprecia infracción de la prohibición ne bis in idem procesal, por el hecho de que TEAC ordenase dictar una nueva liquidación en la que se deberían corregir determinadas rentas y anulase la sanción con el fin de que se dictase otra ajustada a la nueva liquidación.

La Audiencia Nacional había tomado en consideración, entre otros razonamientos, el hecho de la caducidad de los procedimientos sancionadores.

Fundamentos de derecho

CUARTO.-... La claridad expositiva recomienda que comencemos por sintetizar la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre las dos vertientes del principio ne bis in idem, para después examinar la corrección de la decisión de la Audiencia Nacional cuestionada...

El principio ne bis in idem, tiene dos vertientes. En su vertiente más clara y conocida, la material o sustantiva, que el Tribunal Constitucional ha considerado parte integrante del principio de legalidad en materia penal y sancionadora...

En su vertiente procesal o procedimental, la más polémica y de contornos menos definidos por el máximo intérprete de nuestra Constitución, en cambio, el principio ne bis in idem «proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento»...

Pues bien, como hemos dicho, a juicio del Abogado del Estado, es esta vertiente procesal del principio ne bis in idem la que, junto con algunos preceptos legales y reglamentarios, habría sido vulnerada por la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada...

QUINTO.-... Debemos... rechazar que en el supuesto enjuiciado se pudiera producir una situación de bis in idem procesal por las razones que expresamos a continuación...

La Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 examina y aprecia la concurrencia de los elementos objetivo (dejar de ingresar en plazo) y subjetivo (culpabilidad, al menos en el grado de simple negligencia o culpa leve) de la infracción tipificada en el art. 191.2 LGT, anulando la sanción impuesta por dicha infracción única y exclusivamente en la medida en que anula la liquidación tributaria al no haber aplicado la Inspección la corrección monetaria prevista...

Y parece razonable mantener que en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho “sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar

la instrucción pertinente" mientras su potestad no haya prescrito puede asimismo dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador, cabiendo siempre a XXX, S.A., ante las vicisitudes que eventualmente pudiera plantear esa mera adaptación, plantear un incidente de ejecución contra la nueva sanción en virtud del art. 68 RD 520/2005.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 4ª

Sentencia de 2 de Febrero de 2015, rec. 46/2013

Ponente: Jesús Cudero Blas

Responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho Comunitario. Improcedencia de la indemnización de daños y perjuicios solicitada por inexistencia de violación del Derecho comunitario suficientemente caracterizada.

No procede indemnizar al contribuyente por incumplimiento del Derecho Comunitario. La sentencia nos remite al art. 98. Dos, LIVA, en su redacción anterior al 1 de enero de 2008, cuando se vinculaba el derecho a la deducción del IVA a la importación al pago efectivo de las cuotas deducibles, ya que esta disposición fue declarada disconforme con el artículo 17 de la Sexta Directiva por dos sentencias del TS de 10 de Mayo de 2010 en cuanto la Ley española exigía un requisito para la deducción del tributo auto-repercutido no previsto en la Directiva. Esta vulneración, considera el Alto Tribunal que no está suficientemente caracterizada, asunto respecto del que ya advertimos la importancia que iba adquiriendo en la jurisprudencia del TS, en la Presentación al nº 107 de esta misma Revista ("La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones").

Fundamentos de derecho

SEXTO.- Es sabido que la jurisprudencia comunitaria, en los términos que se exponen con extraordinaria claridad desde la sentencia de 5 de marzo de 1996 (*Brasserie du Pêcheur*, c-46/93), posteriormente reiterados en numerosos pronunciamientos, tiene declarado que "el Derecho comunitario reconoce un derecho a indemnización cuando se cumplen tres requisitos, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada, y, por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas".

En cuanto a esos tres requisitos, el segundo es, ciertamente, el que más dificultades plantea a efectos de su concreción, de suerte que ha sido el propio TJUE el que ha sentado los criterios decisivos que deben seguir los jueces nacionales para considerar que, efectivamente, una violación del Derecho comunitario reúne la condición de "suficientemente caracterizada", señalando que el esencial es el de "la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación", para lo cual habrá de considerarse "el grado de claridad de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades, el carácter intencional o involuntario de la infracción o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la adopción o el mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho Comunitario".

Se ha dicho también por ese mismo Tribunal de Justicia que "una violación del Derecho Comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido",...

Trasladando estas consideraciones al supuesto analizado, puede afirmarse con seguridad que el legislador español (en el artículo 98.Dos de la Ley del IVA, en la redacción aplicable al caso) vulneró el Derecho comunitario...

Dicha infracción, como se ha dicho más arriba al reproducir la jurisprudencia comunitaria, no constituye necesariamente una violación suficientemente caracterizada del Derecho europeo que justifique, per se, el derecho a la reparación del daño irrogado, sino que es necesario, además, que deba reputarse como "manifiesta y grave", para lo cual hemos de analizar si concurren en la violación los parámetros que justificarían tal calificación (la claridad de la norma europea conculcada, el margen de apreciación que la Sexta Directiva dejaba al legislador en este punto, la naturaleza del error cometido por las autoridades españolas o la actitud de esas mismas autoridades una vez identificada la infracción).

Desde esta perspectiva, hemos de anticipar que la Sala no considera que la violación normativa en que se basa la pretensión indemnizatoria pueda calificarse de suficientemente caracterizada.

En primer lugar, tanto el ejercicio en que se regulariza el IVA a la importación del recurrente (2001) como la fecha del acta de conformidad de la que surge la liquidación de los intereses de demora (abril de 2004) son claramente anteriores a las sentencias de esta Sala de 10 de mayo de 2010 (rec. 1432/2005 y 1454/2005), cuyos pronunciamientos son los que, por primera vez, declaran la contravención, en la regulación del IVA a la importación, de las determinaciones de la Sexta Directiva.

Pero es que, en segundo lugar, la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre la cuestión, recaída en fechas cercanas a la de esas dos sentencias, no había considerado en modo alguno que la normativa española contraviniera el Derecho europeo, hasta el punto de aceptar, sin plantearse siquiera aquella posible vulneración, que la deducción de las cuotas de IVA a la importación estaba condicionada a su previo ingreso...

A ello debe añadirse que en los distintos recursos en los que se abordaba esta cuestión, ni siquiera se suscitaba por los contribuyentes que la deducción del IVA autorepercutido debía ser automática o que el artículo 98.Dos de la ley del impuesto era contrario a la Sexta Directiva: se pretendía, por el contrario, que se girasen intereses de demora exclusivamente por el plazo de un mes (hasta la correspondiente declaración mensual), período en el que el Tesoro sufrió el perjuicio económico derivado del retraso...

SÉPTIMO.- Procede, en atención a las razones expuestas, desestimar el recurso contencioso administrativo, con imposición a la parte actora de las costas procesales por imperativo de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de esta Jurisdicción.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª

Sentencia de 29 de diciembre de 2014, rec. 390/2012

Ponente: Lucía Acín Aguado

Responsabilidad de la Administración. Procedencia de indemnización de los daños y perjuicios causados a la sociedad interesada como consecuencia de una indebida liquidación por IVA.

La sentencia se ocupa de la responsabilidad patrimonial de Estado como consecuencia de los daños y perjuicios causados a la sociedad recurrente como consecuencia de una liquidación referida al IVA (además de la correspondiente sanción) que, ya en vía de apremio, fue recurrida sin obtener la suspensión debido a que la recurrente no probó, a juicio del TEA, los daños que su ejecución causaría a la empresa. Practicados embargos de créditos, compensadas las devoluciones tributarias, etc., la empresa acudió al concurso voluntario, sin que se obtuviera la aprobación de un convenio de pagos por la oposición de la Administración tributaria.

Sin embargo, posteriormente, el propio TEAC, anula la liquidación y el acuerdo sancionador dictando una resolución que es el objeto de la presente sentencia. Todo ello cuando la empresa ya ha tenido que desaparecer y se ha disuelto.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- El artículo 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, proclama el derecho de los particulares a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes de toda lesión sufrida en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión fuera consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos...

...Para que exista lesión en sentido propio no es suficiente con que exista un perjuicio material, sino que se requiere que ese perjuicio patrimonial sea antijurídico, y el perjuicio es antijurídico y se convierte en lesión resarcible siempre y cuando la persona que lo sufre no tiene el deber jurídico de soportarlo...

...La Inspección claramente parte para realizar la regularización de un hecho que la sentencia penal considera que no existe. Así lo entendió el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 3 de noviembre de 2009 que anula el acuerdo de liquidación e imposición de sanción...

CUARTO.- Establecido la antijuricidad de la conducta de la Administración procede determinar si existe relación de causalidad entre el daño invocado y la actuación de la Administración y cuantificar en su caso la indemnización...

Reclama asimismo 3.309.923,58 euros por el cese de la actividad de la empresa que imputa a las actuaciones inspectoras y recaudadoras y a la actuación seguida por la representación de la AEAT en el procedimiento concursal...

Ciertamente como señala el Abogado del Estado, en principio los embargos practicados no son elevados (unos 319.000 euros) ahora bien, si que aprecia esta Sala una relación de causalidad entre esos embargos y la declaración de concurso, ya que la Administración una vez iniciado el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria el 6 de febrero de 2006, inició una batería de actuaciones consistentes en diligencias de embargo de depósitos y cuentas bancarias de créditos, compensaciones de oficio de devoluciones tributarias y embargo de bienes... Por otra parte el hecho de que se dictaran diligencias de embargos de cuentas bancarias, de créditos en las que se hiciera constar el importe total reclamado que ascendía a mas de 3 millones de euros, supuso la pérdida de prestigio empresarial de la sociedad recurrente que incidió en la posibilidad de obtener nuevos créditos o relaciones comerciales...

Teniendo en cuenta estas consideraciones, en este caso aprecia esta Sala una relación de causalidad entre por una parte la evolución de la situación de la empresa a partir del año 2005, 2006, y por otra el acuerdo de liquidación (25 de noviembre de 2005), las actuaciones posteriores tendentes a obtener el cobro en vía ejecutiva de las liquidaciones no abonadas...

Declarado que existe una relación de causalidad entre la evolución de la situación de la empresa a partir del año 2005, 2006, y el acuerdo de liquidación (25 de noviembre de 2005) y las actuaciones posteriores...entiende esta Sala que cabe apreciar un grado de culpa en la propia actuación de la recurrente que si bien no excluye la relación de causalidad entre la actuación administrativa y el daño ocasionado consistente en la declaración de concurso si que determina la reducción de la indemnización.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª

Sentencia de 3 de octubre de 2014, rec. 964/2012

Ponente: Carmen Álvarez Theurer

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del capital inmobiliario.

Al efecto de aplicar la reducción por rendimientos del capital inmobiliario (IRPF) no es necesario que el contribuyente los haya declarado, siendo su descubrimiento resultado de la comprobación administrativa.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... El art. 23.2 .1o de la citada Ley, relativo a los gastos deducibles y reducciones del rendimiento del capital inmobiliario, dispone:

"1º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 50 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente..."

En el caso que nos ocupa, para que el interesado reconociese la existencia del rendimiento obtenido del alquiler del inmueble de referencia fue precisa la actuación administrativa, sin embargo no podemos compartir con la Administración el que el texto legal exigiera ineludiblemente que los rendimientos de referencia fueran declarados por el contribuyente, habida cuenta de que dicho presupuesto constituye una obligación inexcusable de todo contribuyente, que, en cumplimiento de sus obligaciones legales, se ha de entender efectuada en todo caso, lo cual no contradice en absoluto la jurisprudencia en materia de interpretación restrictiva de reducciones y deducciones, como pretende el Abogado del Estado...

Sin embargo, frente a las argumentaciones referidas de las resoluciones recurridas, hay que puntualizar que la Ley general Tributaria regula de forma separada la declaración tributaria (art. 119 de la Ley General Tributaria) y la autoliquidación (art. 120 de la misma Ley general Tributaria). El artículo 23.2.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no alude a la autoliquidación, sino que expresamente se refiere a la "declaración", por lo que ha de aplicarse el concepto de declaración que se contiene en el art. 119 de la Ley General Tributaria...

A mayor abundamiento, de mantener la tesis propuesta por la Administración, llegaríamos al absurdo de que el contribuyente sería sancionado doblemente: negándole la aplicación de la reducción, y, en segundo lugar, con la imposición de la sanción, como en este caso ha pretendido la Administración.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª

Sentencia de 28 de noviembre de 2014, rec. 1260/2012

Ponente: Carmen Álvarez Theurer

Procedimiento Tributario. Posibilidad de aportar en el recurso de reposición pruebas no aportadas previamente.

En el recurso de reposición se pueden aportar pruebas y formular motivos no aportados en la vía de gestión. El TEAR había mantenido que, salvo circunstancias excepcionales, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- La cuestión planteada ha sido resuelta por esta Sala y Sección en la Sentencia dictada con fecha 9 de octubre de 2014 -Magistrado Ponente el Sr. Gallego Laguna-, recaída en el recurso número 1125/2012 planteado por la misma recurrente respecto del mismo impuesto y ejercicio, pero correspondiente al tercer trimestre. En dicha Sentencia decíamos:

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, debe tenerse en cuenta que el art. 56.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece que: "1. En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración." Es decir, la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el citado precepto permite que se aleguen los motivos que se consideren procedentes, aunque no hayan sido alegados ante la Administración, de tal manera que no es necesario que exista coincidencia entre los motivos alegados ante la Administración y en el recurso contencioso administrativo.

Por otra parte, en el apartado 3 del mismo art. 56 se establece que "Con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren", lo cual determina que los recurrente pueden aportar los documentos en que funden sus pretensiones, aunque no coincidan con los motivos formulados ante la Administración.

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece en su art. 96.4 establece que "Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución."

Lo que pone de manifiesto el citado precepto es que trata de delimitar el contenido del expediente administrativo a los efectos de limitar el objeto y motivación de la liquidación que se pueda dictar por la Administración, pero en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o reclamación económico administrativa que pudiera interponerse frente a la liquidación...

El referido art. 23.1 del Real Decreto 520/2005, no limita en modo alguno los documentos que pueden presentarse que sirvan de base a la pretensión que se ejercita en el recurso de reposición, por lo que no existe base normativa alguna que ampare la interpretación que se realiza en la resolución del recurso de reposición y en la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

De tales preceptos debe deducirse, que si en vía jurisdiccional pueden alegarse motivos y presentarse documentos aunque no se hubieran formulados ante la Administración, nada impide que por vía de recurso de reposición ante la propia Administración puedan invocarse igualmente motivos y presentarse documentos en relación con tales motivos, aunque fueran diferentes a los presentados en el escrito de alegaciones o en relación con el requerimiento inicial, cuando no existe tampoco limitación alguna en las normas que regulan el recurso de reposición en cuanto a la presentación de documentos que sirvan de base a la pretensión que se formula en el recurso...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 3286/2011 de 23/10/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Octava

LGT. Procedimiento especial de rectificación de errores. Error de hecho o de derecho. Consideración como firme de una sentencia que no lo era.

El art. 220 de la LGT ha efectuado un cambio respecto del antiguo art. 156 de la Ley 230/1963 (LGT), que implica una ampliación del concepto de error material ya que ha de incorporarse un nuevo supuesto de rectificación de errores que no se contemplaba en 1963: el error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. Con ello se altera la naturaleza del procedimiento, ya que se le reconoce hoy un claro carácter revisor derivado de lo dispuesto en los arts. 213 y 218 de la LGT.

En base a ello, es un error de hecho el cometido por la Administración al considerar firme la sentencia del Juzgado de lo Mercantil que no lo era, y puede ser rectificado por el procedimiento previsto al efecto.

Fundamentos de derecho

TERCERO. Alega la interesada que no se dan las circunstancias para seguir un procedimiento de rectificación de errores y no se puede identificar a este procedimiento con la revisión de oficio por motivos de nulidad radical.

En la propuesta de rectificación de errores no se identifica dicho procedimiento con el de nulidad radical, sino que se trata de explicar el alcance del procedimiento de rectificación de errores a raíz del cambio normativo que en este ámbito se ha operado...

En relación con la delimitación del concepto error material, de hecho o aritmético, este Tribunal ha advertido reiteradamente (resolución de 24 de abril de 2012, RG 1209/2010) que la normativa no define qué debe entenderse por tal, debiendo acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que sí ha acuñado un claro concepto de dicha figura que, en lo esencial, sigue siendo aplicable tras la entrada en vigor de la normativa citada, aun debiendo tener en cuenta que con ella se ha producido una innegable ampliación del ámbito de la figura, pues permite que se aprecie error de hecho cuando así resulte de los propios documentos incorporados al expediente administrativo

en cuestión, circunstancia ésta que en la legislación anterior servía para permitir la interposición del recurso extraordinario de revisión.

El cambio legal operado permite afirmar que el procedimiento de rectificación de errores adquiere un verdadero carácter revisor, de modo que a través de él podrá anularse el acto viciado y sustituirse por otro considerado adecuado, pero solo habrá "error material, de hecho o aritmético" si, como afirman, entre otras, sentencias tales como la del Tribunal Constitucional, (sentencia 231/1991, de 10 de diciembre) o del Tribunal Supremo, (sentencias de 8 de abril de 1965, 18 de abril de 1975, 8 y 19 de abril de 1967, 29 de noviembre de 1983, 25 de febrero de 1987, 29 de marzo de 1989, 25 de febrero de 1987 o 29 de marzo de 1989 ó 6 de octubre de 1994), estamos ante un error manifiesto, meridiano, patente, indiscutible e independiente de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas, resultando el mismo del examen del propio expediente, debiendo negarse la existencia de este tipo de error siempre que su apreciación implique un juicio valorativo que exija una operación de calificación jurídica...

... El error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente es un error en el propio supuesto de hecho del acto, es decir, afecta a la formación de la voluntad del órgano que ha de resolver, no a la mera manifestación de dicha voluntad, como sucedía en los casos recogidos en el anterior artículo 156 de la Ley 230/1963. Por tanto, su corrección implica siempre alterar la esencia del acto, revisándolo y, si es menester, anulándolo, ya sea vía recurso extraordinario de revisión, como sucedía vigente la Ley 230/1963, o ya sea vía rectificación de error, al amparo del actualmente vigente artículo 220 de la Ley 58/2003.



Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 2515/2012 de 23/10/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Sujetos pasivos. Urbanizadores de terrenos ocasionales. Requisitos para la adquisición de la condición de sujeto pasivo. Realización de obras físicas. Gastos administrativos. Art 5.Uno.d) LIVA.

En cuanto al momento en el que, a efectos del IVA, debe atribuirse la condición de empresario o profesional a una persona física que se ve afectada por un proceso urbanizador y que no tiene esa condición con carácter previo, el TEAC cambia su posición anterior (Resolución de 20 de junio de 2013) y sigue los dictados del Tribunal Supremo.

Fundamentos de derecho

TERCERO... Existe una jurisprudencia consolidada que considera que sólo existe un terreno en curso de urbanización desde el momento en que se inician materialmente las obras. En este sentido pueden citarse, entre otras, las SSTs de 11 octubre y 8 de noviembre de 2004, de 21 de junio de 2006 y de 23 de enero de 2007.

La doctrina de este Tribunal exige distinguir entre dos situaciones:

- Los terrenos no se encuentran previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras.

En este caso, el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos "administrativos". Sólo de esta forma se convierte en urbanizador a los efectos del artículo 5.Uno.d) de la LIVA.

- Los terrenos ya se encontraban en curso de urbanización, habiendo iniciado las obras su titular anterior.

Esta situación, que es la contemplada por la STS de 8 de noviembre de 2004, es más simple, ya que su actual titular podrá convertirse en promotor --no urbanizador-- y, por tanto, en empresario, mediante la asunción de gastos derivados del planeamiento urbanístico...

Al haber calificado la transmisión como no sujeta al IVA ha seguido el TEAR la doctrina anterior que reconoce la condición de sujetos pasivos de este impuesto a los empresarios que no tuvieran previamente esta condición, desde la incorporación al menos parcial de los costes de urbanización. Y es que en nuestro caso, nos encontramos ante la primera de las situaciones planteadas por el TS, como es que los terrenos no se encontrasen previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras materiales de transformación de los terrenos. Por ello, el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos administrativos.

Con ello este Tribunal Económico-Administrativo Central sigue los dictados del TS, modificando la doctrina que previamente mantenía (recogida entre otras en resolución de 20 de junio de 2013, RG 4690/2011, en la que se señalaba que la actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de

terrenos y que los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado).



Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 120/2014 de 30/10/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Procedimientos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003: alcance de la responsabilidad.

Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. En los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2. LGT, si bien la responsabilidad alcanza al importe de las liquidaciones tributarias y también al de las sanciones, recargo de apremio e interés de demora del período ejecutivo, se limita al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar. Por tal motivo se suscita en este caso qué criterios ha de utilizar la Administración para determinar el valor de dichos bienes.

Fundamentos de derecho

TERCERO... La Directora recurrente, en primer término, se opone a la aplicación del artículo 57 LGT, y por ende del artículo 135.1 de la misma Ley, dentro del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT, en la medida en que estima que el primero de los artículos invocados está destinado a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, conformada fundamentalmente por la cuota tributaria...

No comparte este Tribunal Central este primer argumento, en la medida en los responsables tributarios también son una clase de obligados tributarios... En consecuencia, el artículo 57 y los métodos de valoración que en él se recogen pueden ser aplicables por la Administración en aras a determinar el valor de los bienes que a su vez puede condicionar cuál es el alcance de la obligación tributaria para el presunto responsable.

Sin perjuicio de lo anterior, no debe considerarse como una actuación obligatoria para la Administración que deba llevarse a cabo en todos los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT, puesto que habrá supuestos en los cuales la Administración estará de acuerdo con la valoración efectuada por los interesados con motivo de operaciones efectuadas por ellos mismos sobre los bienes ocultos/trasmitidos que no se han podido luego embargar. Es decir, esta comprobación de valores no es obligatoria para la Administración...

La citada Resolución de este Tribunal Central ha sido confirmada por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 27 de enero de 2014...

CUARTO. En relación con el artículo 57.2 LGT, se alega también por la recurrente la imposibilidad de acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria, desarrollado en el artículo 135 LGT, incluso en los supuestos en los que la Administración considere necesario valorar los bienes/derechos para determinar el alcance de la responsabilidad, puesto que, a juicio de la recurrente, no se está procediendo a realizar una comprobación de valores.

Ya se ha razonado en el fundamento de derecho anterior, que en estos casos sí entiende este Tribunal Central que se estaría realizando una actuación de comprobación de valores...

De acuerdo con lo dispuesto en este apartado 4 del artículo 57, las actuaciones de comprobación de valores pueden sustanciarse dentro del curso de otro procedimiento de los regulados en el título III como una actuación concreta dentro del mismo. Y el procedimiento de la responsabilidad solidaria regulado en el artículo 174 y siguientes de la LGT, es un procedimiento de los incluidos en el Título III...

En relación con ello, y como no está previsto expresamente en la normativa reguladora de la declaración de responsabilidad, no cabe la posibilidad de reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria con ocasión del recurso o reclamación que se deduzca contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. Asimismo, en estos casos, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria no determina la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad, pues tal suspensión únicamente está prevista en el artículo 135.1 de la LGT para los actos administrativos de liquidación...

QUINTO. Por último, debemos entrar a conocer sobre la alegación de la no aplicación en estos supuestos derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, del procedimiento prevenido en el artículo 97 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio...

... Este Tribunal Central comparte las alegaciones de la recurrente, estimado en este punto sus pretensiones, y ello por dos razones: en primer término, porque el procedimiento de derivación de responsabilidad tiene una regulación propia que hace innecesario acudir a la aplicación analógica o supletoria de otras normas para determinar cuáles son los trámites a seguir; y en segundo lugar, porque el procedimiento del artículo 97 RGR, a la vista de su literalidad y de su ubicación sistemática dentro del Reglamento General de Recaudación, es un procedimiento específicamente previsto para valorar los bienes ya embargados en orden a fijar el tipo de la subasta.



Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 3759/2013 de 6/11/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

IRPF. Rendimientos del trabajo. Período de generación superior a dos años. Relación laboral especial de alta dirección. Delimitación entre personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración / Administradores. Doctrina de la naturaleza del vínculo.

La reducción aplicable en el IRPF a los rendimientos con período de generación superior a dos años, solo se refiere a los rendimientos del trabajo y sobre las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la «relación laboral», por lo que no es extensible a la indemnización satisfecha a quien tenga la consideración de miembro del Consejo de Administración, aunque tenga también funciones de personal de alta dirección.

Fundamentos de derecho

TERCERO... Resultan hechos no controvertidos que el sujeto pasivo entró a formar parte de la plantilla de B. ... en la fecha del 1 de septiembre de 1970, según contrato laboral firmado...

Tampoco existe discusión acerca del importe de la correspondiente indemnización percibida por el sujeto pasivo... , que ascendió a 13.928.868 €.

La discusión se centra en la eventual aplicación a aquella renta del trabajo de los porcentajes de reducción previstos por el artículo 18 de la Ley 35/2006...

Entiende el sujeto pasivo que la relación laboral de carácter especial, de alta dirección, no se extinguió con el nombramiento del contribuyente como miembro del Consejo de Administración de B..., quedando suspendida... Por el contrario, entiende la Inspección que con aquel nombramiento como miembro del Consejo, en 1986 se extinguió la relación laboral especial...

CUARTO. Reconoce la representación del sujeto pasivo la aceptación por la Jurisprudencia de la 'teoría del vínculo' según la cual la relación mercantil que une a los miembros de los Consejos de Administración y Administradores con las respectivas sociedades, absorbe la previa laboral especial, de alta dirección, que pudiera haber existido con carácter previo a aquella...

QUINTO. En contra de lo expuesto, sostiene el reclamante que la doctrina del vínculo no es cuestión pacífica, citando diversas sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo... No obstante, atender a lo que eventualmente resultara de los pronunciamientos que se citan por el contribuyente... resultaría desoír la jurisprudencia del Tribunal Supremo... Precisamente, es significativo citar, en este punto los pronunciamientos de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 y 9 de diciembre de 2009, recaídas ambas en recursos de casación para la unificación de doctrina...

Las sentencias... han establecido que en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación

de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo... la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral...

Así, compete al interesado la carga de probar la existencia de pacto individual o norma colectiva que dispusiera el mantenimiento de la relación laboral, en suspenso, durante el periodo en el que operase el nombramiento como miembro del Consejo de Administración.

En este sentido, consta en el expediente el nombramiento del sujeto pasivo como miembro del Consejo de Administración de B... , en sesión de este órgano de 20/11/1986, en el que se dice:

"El Consejo de Administración... adoptó por unanimidad, entre otros, los siguientes acuerdos...

Nombrar Vocal del Consejo de Administración... a D. J... y que es accionista.

D. J... , presente en este acto, acepta y agradece su nombramiento, toma posesión del cargo de Vocal del Consejo de Administración y manifiesta no hallarse incurso en causa alguna de incompatibilidad..."

Nada se dice en el acuerdo de nombramiento acerca del mantenimiento, en suspenso, de la relación laboral de carácter especial. Tampoco se ha aportado por el interesado prueba alguna de la existencia de norma colectiva interna que operase en ese sentido en la mercantil y, de las que se dicen pruebas indiciarias no puede presumirse la existencia de aquel pacto.



Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 4910/2012 de 18/12/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Undécima

Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad solidaria basada en el artículo 42.2 a) de la LGT.

La responsabilidad por ocultación o levantamiento de bienes, ex artículo 42.2 de la LGT, tiene su origen específico en la concurrencia de determinadas conductas que impiden la ejecución sobre el patrimonio de un deudor y, por ello, su objeto inmediato es el de resarcir a la Administración tributaria del perjuicio económico que dichas conductas le hayan podido causar. Este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Por tanto, si en el caso puede entenderse que la finalidad de la entidad era cumplir con los compromisos contractuales asumidos con su cliente, atendiendo a las órdenes que hubiese podido recibir y cobrar sus deudas, el acuerdo de derivación de la responsabilidad adoptado es contrario a derecho y debe ser anulado.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... En el presente caso debemos estudiar la aplicabilidad del supuesto de responsabilidad previsto en el citado y transcrito artículo 42.2.a) de la LGT de 2003. La responsabilidad solidaria establecida en este artículo tiene su fundamento último en la responsabilidad por actos ilícitos que tiene su origen en lo establecido en el artículo 1902 del Código Civil. En este caso, el daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se vea imposibilitada, o al menos obstaculizada, por la conducta de la entidad reclamante.

Si analizamos el tipo de responsabilidad incorporado en el apartado transcrito observamos que en su primera parte establece los requisitos objetivos del mismo, consistentes en la necesidad de que el presunto responsable haya causado o colaborado en que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Y en su segunda parte establece un requisito subjetivo, cual es que tal ocultación o transmisión se haya verificado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Si no concurre cualquiera de estos requisitos, la declaración de responsabilidad será improcedente.

Los conceptos de causante o colaborador en la realización de una conducta ilícita han sido acuñados en el ámbito de nuestro Derecho Penal y más tarde han sido trasladados a otras esferas, como al derecho sancionador administrativo o la responsabilidad tributaria. Por ello, para analizar qué se entiende por causante o colaborador es conveniente acudir a los conceptos del ámbito del Derecho Penal para, con posterioridad y con las matizaciones necesarias al no encontrarnos en un ámbito penal ni sancionador, aplicarlos al ámbito de la responsabilidad tributaria.

Como causantes o colaboradores en realización de un ilícito, según nuestro Derecho Penal, pueden entenderse: 1o Todas las personas que toman parte directa en la realización de la actuación ilícita. 2o Quien utilice fuerza sobre la persona que realice materialmente la actuación antijurídica. 3o Los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos de la actuación antijurídica. 4o Quien tenga la consideración de colaborador necesario y la de cómplice.

En segundo lugar es necesario que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago... En la resolución de este Tribunal Central de 10 de marzo de 2009... se señala que *"El concepto de*

ocultación... significa... que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria –al cambiar su titularidad-, de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente”...

En tercer lugar, exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Es necesario que la conducta consistente en ocultar o transmitir el bien haya sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, dado que si se demuestra que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra, al carecer de intencionalidad perjudicial, no se tendrá que responder del presunto daño causado...

... Además la ocultación o transmisión debe llevar anidada una actuación de vaciamiento patrimonial, dado que si la transmisión no supone tal vaciamiento, (en la practica totalidad de los casos la ocultación sí conllevara el vaciamiento patrimonial) sino la mera modificación de la composición del patrimonio, no podremos hablar de una conducta antijurídica...

Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, en quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario...

Y además hay que señalar que en este caso la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos objetivos y subjetivos recae en la Administración tributaria, que de acuerdo con la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2010 (recurso 307/2008) debe *“demostrar que el negocio jurídico realizado con la concurrencia de voluntades del deudor principal y deudor solidario es un negocio jurídico tendencial, realizado con la finalidad de ocultar o esconder los bienes del deudor principal de la posibilidad de su realización por la Hacienda Pública (...). Lo anterior se ha acreditado mediante una prueba indiciaria pues normalmente no existe, en estos casos, un reconocimiento expreso del hecho.”...*

TERCERO... Pero el acuerdo de declaración de responsabilidad no demuestra que se haya producido un vaciamiento patrimonial con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, requisito de este supuesto de responsabilidad. Por una parte, no demuestra que los cargos realizados tuviesen la finalidad de vaciar, cuando menos parcialmente, el patrimonio del obligado al pago en perjuicio de la Hacienda Pública, dado que no estudia, entre otros, los efectos que tiene el pago de los intereses del préstamo hipotecario (crédito que, de tener efectivamente esa naturaleza debería entenderse preferente al de la Hacienda Pública –ex artículo 77.1 de la LGT de 2003-)...

En definitiva, de la documentación obrante en el expediente no se desprende una prueba suficientemente concluyente de que la actuación de la reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria. Como máximo puede desprenderse que la finalidad de la entidad era cumplir con los compromisos contractuales asumidos con su cliente, atendiendo a las órdenes que hubiese podido recibir y cobrar sus deudas. No entendemos que se pueda observar en la conducta de la Entidad Financiera un animus nocendi a los intereses de la Hacienda Pública.



Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 6364/2011 de 8/01/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Primera

LGT. Notificaciones. Notificación por comparecencia. Requisitos que deben reunir los intentos previos de notificación. Plazo de los tres días.

La Resolución se pronuncia sobre la forma en que debe computarse el plazo de tres días que debe mediar entre los dos intentos de notificación a realizar antes de acudir a la notificación por comparecencia.

Debido que el Tribunal Supremo ha considerado que ese plazo de tres días debe ser respetado porque es un requisito sustancial de las notificaciones, y, por tanto, su incumplimiento implica la invalidez de la notificación por comparecencia, la Administración entiende que no deben contarse los sábados, aunque sean días hábiles.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La primera cuestión que plantea el recurrente es la invalidez de la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras que determina que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar...

Respecto a los dos intentos de notificación en el domicilio, el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común... precisa:

"Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes"...

CUARTO. En relación con el requisito de que entre los dos intentos de notificación transcurra un plazo inferior a tres días este Tribunal Económico Administrativo Central sostuvo, inicialmente, el criterio de que el incumplimiento de dicho plazo consistía en una mera irregularidad, que no invalidaba ni el segundo intento de notificación ni la ulterior notificación por vía edictal. Posteriormente, y la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, reconsideró su criterio concluyendo que había de respetarse en todo caso el mencionado plazo de los tres días...

QUINTO. Sentado el criterio de que el respeto del plazo de tres días es un requisito sustancial de las notificaciones, y, por tanto, cuyo incumplimiento implica la invalidez de la notificación por comparecencia, interesa precisar en el presente caso, la naturaleza de tales días, pues entre dos de los intentos que aquí se realizaron mediaron 5 días naturales, entre los que se encuentran un sábado y un domingo.

A tal efecto, tres son las posibilidades: computar el plazo en días naturales, hábiles o lectivos para los servicios de notificación, teniendo en cuenta que, aunque a efectos administrativos los sábados sean días hábiles, no son días en que estén legalmente garantizados los servicios mínimos para la entrega de notificaciones...

Considera este TEAC que el criterio correcto es computar el plazo analizado por días lectivos, en que están garantizados los servicios de notificación, de forma que han de excluirse los sábados y domingos...

En primer lugar, y según se ha expuesto, los requisitos de las notificaciones deben valorarse a la luz del principio de buena fe y de la diligencia exigible a los intervinientes...

En segundo lugar, un plazo tan corto quedaría reducido a un solo día en caso de que el primer intento estuviera hecho en miércoles, jueves o viernes. En efecto, la Administración no dispondría para realizar el segundo intento, de tres días sino tan sólo de dos ya que el sábado es hábil, pero no es "operativo" para entregar una notificación...

En tercer lugar, ha de llamarse la atención sobre que la doctrina del TS, antes citada, que anula las notificaciones por separación de ambos intentos más de tres días, no impone la necesidad de atender a los tres días como plazo riguroso, sino que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, advirtiendo sólo la necesidad de no separar excesivamente los intentos...

... El Alto Tribunal no considera inválido el segundo intento de notificación por no haber respetado escrupulosamente el plazo de tres días fijado en la ley, sino que entiende que sólo es un defecto sustancial cuando, entre ambos intentos, ha transcurrido un plazo tan extenso que hacer quebrar, precisamente, la propia finalidad de fijar por ley un plazo...

SEXTO. El criterio anterior supone en el presente caso que se ha respetado la diferencia máxima de tres días que debe mediar entre los dos intentos de notificación, por lo que no concurre defecto en la notificación por comparecencia.



Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 7552/2012 de 22/01/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Devolución a no establecidos. Facturas rectificativas. Posibilidad de solicitar la devolución de cuotas soportadas en períodos anteriores.

Existe “cosa juzgada administrativa” cuando se ha pronunciado un acto firme y consentido por el que se denegaba el derecho a la deducción del IVA soportado ya que el contribuyente no acreditó su derecho por defectos en las facturas. Ese acuerdo denegatorio no se podrá modificar cuando, dos años más tarde, se insta la devolución aportando facturas rectificativas.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... La primera cuestión que se desprende de los preceptos expuestos, es que los empresarios o profesionales no establecidos, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

TERCERO... La cuestión controvertida es si la entidad puede obtener la devolución de las facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2009, ejercicio este respecto del que se había denegado la devolución anteriormente por no haberse acreditado por NE... que tenía derecho a la devolución al amparo del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992...

Recordemos que la entidad solicitante está obligada a tener a disposición de la Administración las facturas en las que funda su derecho durante el plazo de prescripción, y que la Administración puede exigir a los solicitantes la aportación de información adicional así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución...

Aun cuando NE... presenta en el primer trimestre de 2011 facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2009, no cabe estimar la solicitud de devolución correspondiente a estas facturas, puesto que la solicitud presentada por el ejercicio 2009 ya fue examinada y denegada la devolución por no acreditarse el derecho de la entidad a obtener la devolución, sin que la entidad presentase recurso o reclamación alguna contra el Acuerdo denegatorio, motivo por el que el acuerdo es firme y existe cosa juzgada administrativa.



Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 1689/2012 de 5/02/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Sanciones tributarias. Anulación de acuerdo de imposición de sanción por el TEA por falta de motivación de la sanción. Posibilidad de dictar sanción nuevamente por este concepto.

Habiéndose producido la anulación de una sanción por motivación indebida e insuficiente, no cabe dictar nueva sanción por el mismo concepto. Estos vicios no constituyen meros defectos formales, sino que suponen que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constituyen presupuesto de su validez, por lo que se confirma la anulación de la misma sin que quepa dictar nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio.

Fundamentos de derecho

NOVENO... La resolución del TEAR de Madrid objeto del presente recurso... determina que procede la anulación de la resolución sancionadora en la parte correspondiente a la sanción impuesta por el art. 195, ejercicio 2003, ordenando la práctica de una nueva liquidación en la que se expliciten con suficiente detalle y precisión los importes resultantes que se consideran sancionables y los que no respecto del total de incremento de renta neta o disminución de deducciones o cantidades que han sido objeto de compensación en base o en cuota...

DÉCIMO... En la resolución de 25 de octubre de 2011 objeto de este recurso de alzada, el TEAR determina la anulación de la sanción en este punto, ordenando que sea practicada nueva sanción.

En el recurso de alzada la reclamante manifiesta que habiéndose determinado la anulación de la sanción en este punto por motivación indebida e insuficiente de la imposición de sanción, no cabe dictar nueva sanción por este mismo concepto.

Este Tribunal Central ha constatado que los defectos apreciados por el TEAR en la sanción impuesta por el art. 195 LGT correspondiente al ejercicio 2003 no constituyen meros defectos formales, sino que suponen que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constituyen presupuesto de su validez, por lo que se confirma la anulación de la misma sin que quepa dictar nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio.



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 9 de octubre de 2014

Asunto: C-326/12

Partes: *Rita van Caster, Patrick van Caster y Finanzamt Essen-Süd*

Síntesis:

«IRPF y Libre Circulación de capitales-Tributación de los rendimientos procedentes de fondos de inversión — Obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información por un fondo de inversión — Tributación a tanto alzado de los rendimientos procedentes de fondos de inversión (residentes/no residentes) que no cumplen con las obligaciones de comunicación y de publicación — Imposibilidad absoluta de los contribuyentes de probar rendimiento efectivamente obtenido — Causas de justificación basadas en la eficacia controles fiscales y recaudación efectiva del impuesto — No cumplimiento del test de proporcionalidad considerando posibilidades de Asistencia Mutua — Dificultades y/o costes administrativos de comprobación de las pruebas de los contribuyentes no amparan normas fiscales restrictivas»

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia del TJUE examina la compatibilidad con la libre circulación de capitales de los arts.63 y 65 TFUE de la normativa nacional alemana que regula la tributación de las inversiones consistentes en particular en participaciones en fondos de inversión residentes y no residentes (Investmentsteuergesetz, InvStG, en adelante).

De acuerdo con la referida normativa alemana los inversores están sujetos a tres regímenes de tributación distintos en función del modo en que la sociedad de inversión cumpla con las obligaciones previstas en el artículo 5, apartado 1, de la InvStG. Así, si la sociedad de inversión presenta toda la información a que se refiere el artículo 5, apartado 1, de la InvStG en el tiempo y forma prescritos, los rendimientos de las participaciones en la inversión están sujetos al régimen general de tributación denominada «transparente», conforme a los artículos 2, apartado

1, primera frase, y 4 de la InvStG. Si la sociedad de inversión no ha publicado ni comunicado la información prevista en el artículo 5, apartado 1, punto 1, letras c) y f), de la InvStG, las participaciones en los fondos pueden someterse al régimen de tributación denominada «semitransparente», conforme al artículo 5, apartado 1, segunda frase, de dicha Ley. Este modo de cálculo implica que las ventajas sobre las que no se haya proporcionado determinada información no se tienen en cuenta en la base imponible de la renta del contribuyente. Y, en tercer lugar, si no concurren los requisitos del artículo 5, apartado 1, de la InvStG, las participaciones en los fondos de inversión se gravan a tanto alzado, con arreglo al artículo 6 de la InvStG, y el contribuyente tiene que pagar el impuesto sobre un importe que se determina según los modos de cálculo indicados en dicho artículo.

El artículo 5, apartado 1, de la InvStG establece, por una parte, en sus puntos 1 a 3, obligaciones relativas a la comunicación a los partícipes, en lengua alemana, de la información prevista por dicho artículo y a la publicación de ésta en el Boletín federal electrónico de anuncios oficiales, acompañada de un certificado emitido por un profesional, legalmente habilitado para prestar servicios de asesoría fiscal, que confirme que los datos se establecieron conforme a las normas del Derecho tributario alemán, aplicables a todas las sociedades de inversión, residentes y no residentes, así como, por otra parte, en sus puntos 4 y 5, obligaciones adicionales sólo aplicables a las sociedades de inversión no residentes.

El litigio y la cuestión prejudicial planteada surge precisamente a raíz de la aplicación por parte de las autoridades fiscales alemanas del régimen de gravamen de tanto alzado a dos contribuyentes residentes que participaban en un fondo de inversión no residente.

Los demandantes (la Sra. Van Caster y su hijo, residentes en Alemania) son titulares de participaciones en fondos de inversión de capitalización no residentes, depositadas en un banco belga. A partir del año 2003, los rendimientos derivados de tales inversiones de capital se determinaron para los demandantes de manera individualizada y uniforme y se imputaron a cada uno al 50 %. Durante los ejercicios fiscales 2003 a 2006, todas las participaciones de los demandantes se habían constituido bien en fondos denominados «negros», cuya tributación estaba regulada hasta el año 2003 por el artículo 18, apartado 3, de la Ley sobre la transmisión de participaciones en inversiones extranjeras y sobre la tributación de sus rendimientos (BGBl. 1998 I, p. 2820), bien en fondos denominados «no transparentes», cuya tributación se regula por el artículo 6 de la InvStG. Durante los ejercicios fiscales 2007 y 2008, los demandantes declararon ganancias procedentes de participaciones en seis fondos de inversión, de los que tres eran fondos no transparentes. Los demandantes declararon los rendimientos de sus participaciones en tales fondos de inversión mediante estimación o por valoración, basándose en justificantes adjuntos a sus declaraciones o en datos extraídos de un diario bursátil.

De este modo, entre los años 2003 y 2008 declararon unos rendimientos por valor de 8 435,43 euros para el año 2003, de 10 500,94 euros para el año 2004, de 12 318,18 euros para el año 2005, de 13 263,04 euros para el año 2006, de 12 672,46 euros para el año 2007 y de 14 272,88 euros para el año 2008, es decir, un total de 71 462,93 euros.

Las autoridades fiscales alemanas (Finanzamt), por su parte, determinaron los rendimientos de los fondos no transparentes a tanto alzado, conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de la InvStG. Según el cálculo del Finanzamt, los rendimientos percibidos por los demandantes entre los años 2003 y 2008 ascendieron a 38 503,53 euros para el año 2003, a 32 691,41 euros para el año 2004, a 63 603,62 euros para el año 2005, a 49 463,21 euros para el año 2006, a 37 045,03 euros para el año 2007 y a 25 139,27 euros para el año 2008, es decir, un total de 246 446,07 euros.

Los demandantes recurrieron la resolución del Finanzamt ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal en materia tributaria de Düsseldorf). En el marco de dicho procedimiento, las partes en el litigio principal se pusieron de acuerdo en que los rendimientos del año 2003 debían estimarse en un 4 % del precio de reembolso establecido a 31 de diciembre de 2003, a saber, 19 848,07 euros. Por lo que respecta a los ejercicios fiscales 2004 a 2008, los demandantes solicitaron la modificación de las liquidaciones impositivas y que los rendimientos de capital correspondientes a esos ejercicios se determinen según los importes declarados, sosteniendo los interesados que el artículo 6 de la InvStG resultaba contrario a las disposiciones del Tratado FUE sobre la libre circulación de capitales.

El órgano jurisdiccional que remitió la cuestión prejudicial señaló que, aunque el mecanismo de tributación a tanto alzado previsto por el artículo 6 de la InvStG se aplicaba indistintamente a los fondos de inversión residentes y no residentes no transparentes, tal disposición podría generar una discriminación indirecta de los fondos no residentes no transparentes, en la medida en que los fondos residentes generalmente reúnen los requisitos del artículo 5, apartado 1, de la InvStG, mientras que, por lo general, no sucede lo mismo con los fondos no residentes. Dadas estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Infringe el Derecho [de la Unión] [artículo 63 TFUE] la tributación a tanto alzado de los rendimientos procedentes de fondos de inversión (nacionales y) extranjeros denominados “no transparentes” con arreglo al artículo 6 de la [InvStG], por constituir una restricción encubierta a la libre circulación de capitales [artículo 65 TFUE, apartado 3]?»

2. Comentario

Así planteada la cuestión prejudicial, el TJUE analizó el caso desde la libre circulación de capitales de cara a determinar si la aplicación de tal normativa generaba una restricción y si eventualmente podía considerarse justificada atendiendo a su finalidad.

En relación con la existencia de una restricción, el TJUE recordó en primer lugar que, de acuerdo con su jurisprudencia, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (véanse las sentencias Santander Asset Management SGII y otros, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 15 y jurisprudencia citada, así como Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, apartado 43).

Tal afirmación le sirvió para señalar que la normativa nacional controvertida en el litigio principal se caracterizaba por el hecho de que quienes sufren las consecuencias de la inobservancia por parte de los fondos de inversión de las obligaciones de comunicación y de publicación previstas en el artículo 5, apartado 1, de la InvStG son los contribuyentes que invierten en tales fondos. La tributación a tanto alzado, aplicada en caso de inobservancia de tales obligaciones, consistía en calcular una base imponible mínima del 6 % del precio de reembolso al término del año natural, al margen de si durante el año de que se trata el valor de la participación en la inversión disminuyó o aumentó. Tal cálculo a tanto alzado podía producir una sobrevaloración de los rendimientos reales del contribuyente, máxime, tal como señaló el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, cuando los tipos de interés se mantienen a niveles bajos durante un período prolongado; el propio Gobierno alemán admitió que, en una coyuntura de tipos de interés reducidos, la base imponible mínima del 6 % del precio de reembolso

resultaría a menudo superior a la calculada basándose en los rendimientos efectivos proporcionados por el fondo de que se trata.

El hecho de que tal forma de cálculo a tanto alzado pudiera ser más ventajosa en determinados escenarios no permitía excluir que tal sistema de tributación fuera desventajoso para el contribuyente en el sentido de constituir una restricción a la libre circulación de capitales. Así, el Tribunal de Justicia, por una parte, trajo a colación su doctrina con arreglo a la cual un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede justificarse por la concurrencia de otras ventajas fiscales, suponiendo que éstas existan (véase la sentencia *Lakebrink y Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, apartado 24 y jurisprudencia citada). En tal sentido consideró que una tributación a tanto alzado como la que resulta de la aplicación del artículo 6 de la *InvStG* podía ser desventajosa para el contribuyente. Además, el TJUE puso de relieve que con arreglo a la normativa alemana objeto de controversia un contribuyente que haya invertido en un fondo que no cumple las obligaciones previstas en el artículo 5, apartado 1, de la *InvStG* no puede aportar pruebas o información que le permitan demostrar sus ingresos efectivos, y en consecuencia, tal tributación a tanto alzado puede disuadir al contribuyente de invertir en fondos que no cumplan las obligaciones previstas por esa disposición de Derecho interno. En esta misma línea se destacó como el cumplimiento de tales obligaciones, que permitirían la aplicación de los otros regímenes de tributación por parte de los partícipes en los fondos de inversión (residentes y no residentes), dependía de los propios fondos de inversión, en particular, de su deseo de obtener clientes en Alemania, resultando poco probable que dichas obligaciones, por su naturaleza, sean cumplidas por un fondo de inversión que no opera en el mercado alemán ni se dirige activamente a dicho mercado.

Y considerando que tales fondos suelen ser no residentes, el TJUE constató que la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede disuadir a un inversor alemán de suscribir participaciones en un fondo de inversión no residente, en la medida en que dicha inversión puede exponerle a una tributación a tanto alzado desventajosa, sin ofrecerle la posibilidad de aportar pruebas o información que puedan demostrar la cuantía de sus rendimientos efectivos. Y en consecuencia, se estableció la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

Una vez determinada la existencia a la libre circulación de capitales, el Tribunal de Justicia procedió a verificar la concurrencia de una causa de justificación que eventualmente pudiera ampararla.

Las autoridades alemanas invocaron dos causas de justificación: la necesidad de salvaguardar un reparto equilibrado de poder tributario entre los Estados miembros, y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y garantizar la recaudación del impuesto.

En relación con el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros el TJUE declaró que tal justificación puede admitirse cuando, en particular, el objetivo del régimen de que se trata sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en particular, las sentencias *Santander Asset Management SGII*C y otros, EU:C:2012:286, apartado 47, así como *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, apartado 53 y jurisprudencia citada). Sin embargo, rechazó la concurrencia del presupuesto de aplicación de tal causa de justificación en la medida en que la finalidad de la normativa nacional controvertida consistía en garantizar el trato uniforme desde el punto de vista tributario, por una parte, entre los contribuyentes alemanes que han efectuado inversiones directamente en acciones o en obligaciones y los que suscriben participaciones en fondos de inversión, así como, por otra parte, entre los contribuyentes alemanes que han invertido en fondos residentes

y los que han invertido en fondos no residentes, respetando el principio de igualdad de trato fiscal. Por tanto, la normativa nacional no tiene por objeto evitar comportamientos que pudieran comprometer la competencia de Alemania para gravar las actividades ejercidas en su territorio o para gravar los rendimientos adquiridos por sus residentes en otro Estado miembro.

La segunda causa de justificación invocada por las autoridades alemanas y el Gobierno del Reino Unido basada en la necesidad de garantizar la eficacia del control fiscal, corrió la misma suerte.

El TJUE argumentó que la normativa nacional controvertida se basa en el principio de que sólo los propios fondos de inversión pueden proporcionar la información necesaria para determinar la base imponible de los contribuyentes que han suscrito participaciones en ellos, y que tal información debe publicarse en el Boletín federal electrónico de anuncios oficiales y acompañarse de un certificado, emitido por un profesional legalmente habilitado para prestar servicios de asesoría fiscal, que confirme que los datos se establecieron conforme a las normas del Derecho tributario alemán. Y, considerando tal circunstancias, consideró que una normativa de un Estado miembro que impida de manera absoluta que los contribuyentes que han suscrito participaciones en fondos de inversión no residentes aporten pruebas que satisfagan otros criterios, especialmente de presentación, distintos de los previstos por la legislación de dicho Estado miembro para las inversiones nacionales, va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales, dado que no cabe excluir *a priori* que dichos contribuyentes puedan aportar justificantes pertinentes que permitan a las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la información exigida para determinar correctamente la tributación de los rendimientos de los fondos de inversión (véase, por analogía, la sentencia Meilicke y otros, EU:C:2011:438, apartado 44).

No obstante, el Tribunal de Justicia precisó que el contenido, la forma y el grado de precisión que debe satisfacer la información aportada por el contribuyente alemán que ha suscrito participaciones en un fondo de inversión no residente con el fin de acogerse a la tributación transparente deben determinarse por la Administración fiscal con el fin de permitir a ésta la aplicación correcta del impuesto (véase, por analogía, la sentencia Meilicke y otros, EU:C:2011:438, apartado 45; en este orden de cosas también resulta relevante hacer referencia a la sentencia TJUE de 23 de octubre de 2014, C-437/13, Unitrading sobre la admisibilidad de todos los medios de prueba que admitan los Derechos procesales de los Estados miembros).

El TJUE recordó que, a efectos de verificar la información aportada por los contribuyentes, las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación tienen la facultad de solicitar a las autoridades de otro Estado miembro cualquier información que resulte necesaria para la determinación correcta del impuesto de un contribuyente aplicando las Directivas Comunitarias de Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria (véanse, en este sentido, las sentencias Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 101, así como Meilicke y otros EU:C:2011:438, apartado 51).

A este respecto, el TJUE enfatizó que la carga administrativa que implicaría, para la Administración fiscal del Estado miembro de tributación, la posibilidad concedida a los contribuyentes de que aporten la información para demostrar sus rendimientos, no puede justificar una restricción a una libertad comunitaria; es decir, el Tribunal de Justicia reiteró aquí su doctrina conforme a la cual las dificultades de administración no son suficientes por sí solas para justificar un obstáculo a la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Francia, C-334/02, EU:C:2004:129, apartado 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, apartado 48, y Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, apartado 54).

A la vista de tales consideraciones, el TJUE declaró que la normativa alemana controvertida no podía justificarse por la necesidad de garantizar la eficacia del control fiscal y la recaudación eficaz de los impuestos, en la medida en que no permite al contribuyente aportar pruebas o información que puedan demostrar sus rendimientos efectivos.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece que la inobservancia por un fondo de inversión no residente de las obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información previstas por dicha normativa, aplicables indistintamente a los fondos residentes y no residentes, conlleva la tributación a tanto alzado de los rendimientos que el contribuyente obtiene de ese fondo de inversión, en la medida en que la citada normativa no permite a tal contribuyente aportar pruebas o información que puedan demostrar la cuantía efectiva de esos rendimientos.



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 22 de octubre de 2014

Asunto: C-344/13 y C-367/13

Partes: *Cristiano Blanco, Pier Paolo Fabretti y Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale I di Roma — Ufficio Controlli*

Síntesis:

«IRPF y Libre prestación de servicios —Tributación de ingresos procedentes de premios obtenidos en juegos de azar — Diferencia en la imposición de premios obtenidos en el extranjero y de los procedentes de establecimientos nacionales — Restricciones fiscales — Medidas de prevención del Blanqueo de Capitales y Lucha contra la ludopatía — Falta de justificación de medidas que pivotan sobre una presunción de fraude relacionada con actividades extranjeras»

1. Antecedentes y cuestiones prejudiciales planteadas

Esta sentencia examina la compatibilidad con la libre prestación de servicios de una normativa nacional (italiana) que somete a un diferente régimen tributario la obtención por personas residentes de un Estado miembro (Italia) de los premios procedentes de loterías, juegos y apuestas que son pagados por establecimientos nacionales y por establecimientos de juego de Estados miembros de la UE. En cierta medida, la problemática planteada en este pronunciamiento resulta similar a la suscitada en los casos *Lindman* (EU: C:2003:613) y *Comisión/España* (EU:C:2009:618).

La sentencia del TJUE resuelve dos cuestiones prejudiciales planteadas por la Commissione tributaria provinciale di Roma, que se presentaron en el marco de dos litigios entre, respectivamente, los Sres. Blanco y Fabretti y la Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale I di Roma — Ufficio Controlli (en lo sucesivo, «Agenzia») por sus liquidaciones de impuestos.

El primer litigio (Asunto C-344/13), surge en el marco de un procedimiento tributario, iniciado el 1 de diciembre de 2011, por la Agenzia que notificó a un contribuyente (Sr. Blanco) tres liquidaciones de impuestos en las que le reprochaba no haber declarado ingresos correspondientes al total de los ejercicios fiscales 2007 a 2009, así como no haber declarado, en 2007, la cantidad de 410 227 euros, en 2008, la cantidad de 25 969 euros, así como, en 2009, la cantidad de 46 028 euros, correspondientes a premios obtenidos en casinos situados tanto en otros Estados miembros como en Estados terceros.

La Administración tributaria (Agenzi) sostenía que dichas cantidades debieron haberse incluido en las rentas imponibles del Sr. Blanco, puesto que constituyen «ingresos varios», de acuerdo con la legislación tributaria italiana (artículo 67, apartado 1, letra d), del DPR 917/86). El contribuyente (Sr. Blanco) fue objeto de una liquidación complementaria de 488 703,16 euros para el ejercicio correspondiente al año 2007, de 23 919,86 euros para el ejercicio correspondiente al año 2008 y de 41 291,89 euros para el ejercicio del año 2009 en concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas, recargos y sanciones.

El contribuyente interpuso varios recursos contra dichas liquidaciones al considerar, por una parte, que la información en la que se basa la Agenzia debía utilizarse con precaución, en la medida en que procedía de un sitio de Internet que únicamente recoge las cantidades brutas de los premios y no tenía en cuenta una serie de datos que afectaban a esos premios, tales como la práctica del «stacking», las pérdidas y los gastos. Por otra parte, el contribuyente argumentó que las liquidaciones vulneraban, en particular, el principio de prohibición de la doble imposición establecido en los convenios internacionales en relación con el artículo 2 del Modelo de Convenio fiscal relativo a las rentas y las fortunas, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el principio de la libre prestación de servicios del artículo 56 TFUE y el principio de no discriminación establecido en el artículo 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como en los artículos 18 TFUE y 49 TFUE.

El contribuyente también argumentó que era objeto de un trato discriminatorio debido a que los premios obtenidos en Italia quedarían exentos de la obligación de declarar y no se tendrían en cuenta a efectos del impuesto sobre la renta, puesto que se sometían, en la fuente, al impuesto de sustitución sobre las actividades lúdicas y a que los premios obtenidos en otros Estados, que ya han sido gravados en la fuente en dichos Estados, no deberían estar sujetos a impuestos en Italia. Tal posición la fundamenta en el caso que resolvió la sentencia Lindman (C-42/02, EU:C:2003:613), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 49 CE se opone a la normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual los premios obtenidos en loterías organizadas en otros Estados miembros se consideran rendimientos del ganador sujetos al impuesto sobre la renta, mientras que los premios de loterías organizadas en ese Estado miembro están exentos del citado impuesto.

A este respecto, razonó que el órgano jurisdiccional que conocía del caso debía renunciar a aplicar la normativa nacional debido a su carácter discriminatorio vinculado, en particular, a su carácter contrario al artículo 56 TFUE.

Las autoridades fiscales italianas cuestionaron la fundamentación de los recursos y solicitando su desestimación.

El órgano jurisdiccional desestimó la alegación basada en la doble imposición, al considerar que debía distinguirse el impuesto que debe pagar el establecimiento de juego y el que debe pagar el ganador. En efecto, las contribuciones tributarias del establecimiento de juego y del ganador se recaudan sobre la base de actos impositivos diferentes. En relación con el argumento de la discriminación, admitió que existía una diferencia de trato fiscal en función de que los premios del juego se hayan obtenido en Italia o en otro Estado miembro, indicando que esta diferencia de trato únicamente constituía una discriminación prohibida cuando faltasen razones que permitieran justificar esa diferencia.

A este respecto, el tribunal razonó que la normativa italiana no tenía por objeto proteger los establecimientos de juego nacionales, sino más bien *desalentar las prácticas de blanqueo y autoblanqueo de capitales en el extranjero, así como limitar la fuga al extranjero o la introducción en Italia de capitales cuyo origen no pueda controlarse*.

Así las cosas, el referido órgano jurisdiccional consideró que era necesario que el Tribunal de Justicia realizara una apreciación detallada de las razones que llevaron al legislador nacional a adoptar una normativa como ésta y que el Gobierno italiano tenía que explicar las razones por las que ha decidido someter al impuesto los premios resultantes de juegos de azar obtenidos en el extranjero, y en tal sentido planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contrario al artículo [56 TFUE] someter a la obligación de declaración fiscal y gravar los premios obtenidos en establecimientos de juego de Estados miembros de la Unión Europea por personas residentes en Italia, tal como se prevé en el artículo 67, [apartado 1,] letra d), del [DPR nº 917/86], o debe considerarse justificado por razones de orden público, de seguridad o salud públicas, en el sentido del artículo [52 TFUE]?»

El segundo litigio que motivó el planteamiento de la segunda cuestión prejudicial (Asunto C-367/13), también se refiere a un procedimiento tributario iniciado, el 6 de diciembre de 2011, por la Agenzia que notificó a otro contribuyente (Sr. Fabretti) una liquidación tributaria correspondiente al ejercicio de 2009 en la que le reclamaba el pago de la cantidad de 45 327,48 euros por no haber declarado la cantidad de 52 000 euros que según la Agenzia había ganado jugando al póker en un casino en otro Estado miembro.

El contribuyente (Sr. Fabretti) se opuso, por motivos idénticos a los expuestos por el Sr. Blanco, a dicha liquidación e interpuso recurso contra ella. La Agenzia utilizó contra él argumentos análogos a los que invocaba en contra del Sr. Blanco.

La Commissione tributaria provinciale di Roma justificó la necesidad de una remisión prejudicial en términos análogos a los de su primera resolución que dio lugar al asunto C-344/13, y en tal sentido decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial idéntica a la formulada en la referida resolución de remisión.

El Presidente del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 2013 ordenó acumular los asuntos C-344/13 y C-367/13 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

2. Comentario

Así planteadas las cuestiones prejudiciales el TJUE centró su análisis en determinar si los artículos 52 TFUE y 56 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro según la cual los premios de juegos de azar obtenidos en sus establecimientos nacionales no están sujetos al impuesto sobre la renta, mientras que sí lo están los obtenidos en otros Estados miembros, y si razones de orden público, de seguridad o salud públicas permitían justificar tal diferencia de trato.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia analizó si la normativa nacional controvertida generaba una restricción a la libre prestación de servicios. A este respecto, recordó que la libre prestación de servicios establecida en el artículo 56 TFUE no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios establecido en otro Estado miembro por razón de su nacionalidad, sino suprimir también cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos (véase, en particular, la sentencia *Dirextra Alta Formazione*, C-523/12, EU:C:2013:831, apartado 21 y la jurisprudencia citada). Igualmente, destacó que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre prestación de servicios se aplican, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, a una actividad que consiste en permitir a los usuarios participar, a cambio de una remuneración, en un juego que permite ganar dinero (sentencia *Zenatti*, C-67/98, EU:C:1999:514, apartado 24 y la jurisprudencia citada). La libre prestación de servicios beneficia tanto al prestador como al destinatario de los servicios (sentencia *Liga*

Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, C-42/07, EU:C:2009:519, apartado 51 y la jurisprudencia citada).

La aplicación de tal doctrina al caso, según el TJUE, evidencia que la normativa nacional somete los premios obtenidos en establecimientos de juegos de azar ubicados en Italia a una tributación en la fuente consistente en someter dichos establecimientos a imposición; concretamente, los premios obtenidos en los establecimientos de juego nacionales son objeto de una retención calculada en función de la diferencia entre las cantidades cobradas por los juegos y las pagadas a los jugadores por los premios obtenidos. El Gobierno italiano precisó que los premios obtenidos en los establecimientos de juego ubicados en Italia están exentos del impuesto sobre la renta a fin de evitar una doble imposición de las mismas cantidades, primero al establecimiento de juego, y después al jugador. En cambio, los premios procedentes de juegos de azar obtenidos en establecimientos ubicados en el extranjero se consideraban rentas que deben figurar en la declaración de la renta, por lo que dichos premios están sujetos al impuesto sobre la renta. De este modo, la citada normativa nacional, al reservar la exención del impuesto sobre la renta únicamente a los premios de juego obtenidos en el Estado miembro de que se trata, sometía la prestación de servicios que constituye la organización a cambio de una remuneración de juegos en los que se puede ganar dinero a un régimen fiscal diferente según que esta prestación se ejecutara en el referido Estado o en otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia *Laboratoires Fournier*, C-39/04, EU:C:2005:161, apartado 15 y la jurisprudencia citada).

A su vez, el TJUE destacó que una diferencia de trato fiscal, en virtud de la que únicamente se consideran rentas sujetas al impuesto los premios de juegos obtenidos en otro Estado miembro, reduce el interés en desplazarse a otro Estado miembro con el fin de jugar a juegos de azar, lo cual podía disuadir a los destinatarios de los servicios considerados, que residen en el Estado miembro en el que existe esa diferencia de trato, de participar en tales juegos cuyos organizadores estén establecidos en otros Estados miembros, habida cuenta de la importancia que reviste para ellos la posibilidad de obtener exenciones fiscales (véanse, por analogía, las sentencias *Vestergaard*, C-55/98, EU:C:1999:533, apartado 21, y *Comisión/Dinamarca*, C-150/04, EU:C:2007:69, apartado 40 y la jurisprudencia citada). A este respecto, resulta destacable la posición del TJUE que establece la concurrencia de una “discriminación directa” –en lugar de una discriminación indirecta o encubierta, como suele ser habitual en sentencias tributarias–, lo cual afecta al juego de las causas de justificación, de suerte que en este caso sólo operan las razones o motivos expresamente previstos en el TFUE no resultando de aplicación las exigencias de interés general (vid infra).

La restricción por el diferente régimen fiscal fue confirmada igualmente por el TJUE, no aceptando el sistema de doble régimen establecido por el legislador italiano. Así, se declaró que el hecho de que los prestatarios de juegos establecidos en dicho Estado miembro estén sujetos al impuesto en concepto de organizadores de juegos de azar no impide considerar que la normativa controvertida en los litigios principales sea manifiestamente discriminatoria, ya que dicho impuesto no puede equipararse al impuesto sobre la renta que grava los premios obtenidos al participar en juegos de azar organizados en otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia *Lindman*, EU:C:2003:613, apartado 22).

Una vez establecida la existencia de una restricción discriminatoria de la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE, no solamente para los prestatarios, sino también para los destinatarios de dichos servicios, el TJUE pasó a comprobar si dicha restricción discriminatoria podía estar justificada.

A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno italiano señalaron que la normativa nacional controvertida en los litigios principales tenía por objeto prevenir el blanqueo y el autoblanqueo de capitales en el extranjero, así como limitar la fuga al extranjero o la introducción en Italia de capitales cuyo origen sea particularmente incierto.

Frente a tal alegación, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia precedente conforme a la cual la normativa en materia de juegos de azar se cuenta entre los ámbitos en que se dan considerables divergencias morales, religiosas y culturales entre los Estados miembros, de suerte que a falta de armonización de la Unión en la materia, corresponde a cada Estado miembro apreciar en estos ámbitos, conforme a su propia escala de valores, las exigencias que supone la protección de los intereses afectados (véanse, en particular, las sentencias *Stanleybet International* y otros, C-186/11 y C-209/11, EU:C:2013:33, apartado 24, y *Digibet y Albers*, C-156/13, EU:C:2014:1756, apartado 24). El TJUE precisó, no obstante, que aunque existen ciertas razones imperiosas de interés general que pueden invocarse para justificar una restricción a la libre prestación de servicios, como los objetivos de protección de los consumidores, la lucha contra el fraude y la prevención de la aparición de problemas sociales vinculados al juego, no es menos cierto que tales objetivos no pueden ser invocados para justificar restricciones que se apliquen de un modo discriminatorio (sentencia *Comisión/España*, C-153/08, EU:C:2009:618, apartado 36 y la jurisprudencia citada). De esta forma, una restricción discriminatoria únicamente es compatible con el Derecho de la Unión si puede ampararse en una disposición que establezca expresamente una excepción, tal como el artículo 52 TFUE, al que remite el artículo 62 TFUE, y si tiene por objeto garantizar el orden público, la seguridad o la salud públicas (véanse, en este sentido, particularmente las sentencias *Comisión/Alemania*, C-546/07, EU:C:2010:25, apartado 48 y la jurisprudencia citada, y *Dickinger y Ömer*, C-347/09, EU:C:2011:582, apartado 79).

En este sentido, el Tribunal de Justicia razonó que una normativa nacional, como la controvertida, únicamente podía estar justificada en la medida en que persiguiera objetivos que respondan a razones de orden público, de seguridad o salud públicas, en el sentido del artículo 52 TFUE, y cumpliera los requisitos de proporcionalidad. De este modo, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño de alcanzarlo de forma congruente y sistemática (véanse, en este sentido, las sentencias *Engelmann*, C-64/08, EU:C:2010:506, apartado 35, y *Pfleger y otros*, C-390/12, EU:C:2014:281, apartado 43 y la jurisprudencia citada).

Una vez establecida tal doctrina, el TJUE apeló al artículo 267 TFUE a efectos de señalar que la cuestión relativa a la identificación de los objetivos que persigue efectivamente la normativa nacional controvertida es competencia del órgano jurisdiccional remitente, al que también le incumbe, teniendo en cuenta las indicaciones proporcionadas por el Tribunal de Justicia, comprobar si las restricciones impuestas por el Estado miembro de que se trate cumplen los requisitos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con su proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia *Pfleger y otros*, EU:C:2014:281, apartados 47 y 48 y la jurisprudencia citada).

Una vez realizada tal salvedad, el TJUE entró a analizar los objetivos que invocó el Gobierno italiano a efectos de justificar la restricción y diferencia de trato. Así, por un lado, sin llegar a pronunciarse sobre si tales objetivos (la prevención del blanqueo de capitales y a la necesidad de limitar la fuga al extranjero o la introducción en Italia de capitales cuyo origen sea incierto) estaban o no comprendidos en el concepto de orden público, advirtió que las autoridades de un Estado miembro no pueden presumir con carácter general y sin distinciones que los organismos y entidades establecidos en otro Estado miembro se dedican a actividades criminales (véase, en este sentido, la sentencia *Comisión/España*, EU:C:2009:618, apartado 39 y la jurisprudencia citada). Por otro lado, el Tribunal de Justicia señaló, en línea con la Comisión, que el Gobierno italiano no aportó la prueba de que, si bien el producto

del crimen organizado en Italia alcanza cantidades considerables, se haya obtenido íntegra o mayoritariamente en el extranjero. A su vez, manifestó que excluir con carácter general la exención fiscal resulta desproporcionado, por ir más allá de lo necesario para combatir el blanqueo de capitales, al existir otros medios a disposición de los Estados miembros a estos efectos, tales como la Directiva 2005/60, que tiene por objeto luchar contra el blanqueo de capitales, y que se aplica a los casinos en virtud de su artículo 2, apartado 1, punto 3, letra f).

Por último, el TJUE reconoció que no cabía excluir que la lucha contra la adicción al juego pueda considerarse incluida en el concepto de protección de la salud pública (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/España, EU:C:2009:618, apartado 40 y la jurisprudencia citada), por lo que podía justificar, como tal, una restricción discriminatoria a la libre prestación de servicios. Sin embargo, en circunstancias como las de los casos de autos, el TJUE manifestó que el hecho de que un Estado miembro grave las ganancias procedentes de establecimientos de juegos de azar ubicados en otros Estados miembros y la exención de tales ganancias cuando proceden de establecimientos de juegos de azar sitos en territorio nacional, no es apropiado para garantizar de un modo coherente la realización del objetivo de luchar contra la ludopatía, pues la exención fiscal de los premios puede incitar a los consumidores a participar en juegos de azar que puedan acogerse a ella (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/España, EU:C:2009:618, apartado 41).

A la vista de tales consideraciones, el TJUE declaró que la restricción derivada de la normativa italiana no estaba justificada.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

Los artículos 52 TFUE y 56 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que somete al impuesto sobre la renta los premios de juegos de azar obtenidos en establecimientos ubicados en otros Estados miembros y exime de dicho impuesto los ingresos similares cuando proceden de establecimientos situados en su territorio nacional.



Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 9 de octubre de 2014

Asunto: C-522/13

Partes: *Ministerio de Defensa, Navantia SA, y Concello de Ferrol*

Síntesis:

«Ayudas de Estado en materia Fiscal — Exención del IBI — Elementos del concepto de ayuda de estado»

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia del TJUE tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Ferrol, en el marco de un litigio entre por un lado el Ministerio de Defensa y la empresa Navantia SA y por otro el Ayuntamiento/Concello de Ferrol en relación con la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles relativo a un terreno puesto a disposición de dicha sociedad y la interpretación del art.107.1 TFUE concerniente a la prohibición de ayudas de Estado.

Navantia es una empresa cuyo capital pertenece íntegramente al Estado español, y su actividad consiste en la construcción y mantenimiento de buques militares para el Estado español y otros Estados extranjeros, miembros o no de la Unión Europea, y en la fabricación, reparación y mantenimiento de productos diversos en el sector privado, fundamentalmente en el ámbito naval y energético. La referida empresa disponía de un astillero en el término municipal del Ayuntamiento de Ferrol, con una superficie de 932 348 m². En virtud de un convenio celebrado el 6 de septiembre de 2001, el Estado español puso la parcela de terreno de la que es propietario y en la que estaba situada el astillero a disposición de Navantia, mediante una cesión del derecho de uso por importe de un euro anual (en lo sucesivo, «convenio de 2001»).

El Ayuntamiento de Ferrol percibió la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles relativa a dicha parcela, cuyo importe se elevaba a 590 308,77 euros en 2010, en relación con los ejercicios anteriores al año 2008. Como propietario de dicha parcela, y debido al hecho de que a Navantia sólo se le cedió el derecho de uso, el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el Estado español, con arreglo al artículo 61, apartado 1, letra d), del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (RD.Leg.2/2004). En virtud del convenio de 2001, el Estado español repercutía el importe de dicho impuesto a Navantia, de modo que, en definitiva, es ésta la que debe soportar el gravamen, en línea con lo establecido en el art.63.1 y 2 TRLHL.

En el ejercicio 2008 y sucesivos, el Estado español y Navantia solicitaron al Ayuntamiento de Ferrol, sobre la base del artículo 62, apartado 1, letra a), del TRLHL, la exención fiscal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles adeudado en relación con la parcela en la que está situado el astillero invocando que se trataba de un bien propiedad del Estado directamente afecto a la defensa nacional; tal solicitud fue denegada, y esta denegación fue impugnada ante los tribunales competentes, y ese litigio es el objeto del procedimiento principal.

Mediante sentencia de 22 de octubre de 2012, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia revocó una sentencia anterior del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Ferrol de 25 de noviembre de 2011 —mediante la cual

dicho Juzgado había desestimado el recurso que se había interpuesto ante él— y declaró que procedía conceder la exención fiscal solicitada. Por tanto, el asunto fue devuelto al Juzgado remitente.

Sin embargo, el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Ferrol consideró que la exención fiscal solicitada podía implicar la concesión a Navantia de una ayuda de Estado contraria al artículo 107 TFUE, apartado 1, por cuanto dicha exención se concede mediante fondos públicos a una empresa perteneciente al Estado y falsea o amenaza falsear la competencia, y planteó ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«[...] si la exención fiscal sobre el Impuesto de Bienes Inmuebles de la que se beneficia [Navantia] es compatible con el [artículo 107 TFUE] y si es compatible con el artículo [107 TFUE] que un Estado miembro [el Reino de España] pueda establecer una exención fiscal sobre un terreno [...] de su propiedad cedido a una empresa privada de capital íntegramente público [...] en la que ésta suministra bienes y presta servicios que pueden comerciarse entre Estados miembros.»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia, al objeto de responder a la cuestión planteada en relación con la interpretación del artículo 107.1 TFUE, centró su análisis en el disfrute de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que éste posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia, dejando al margen la cuestión de la compatibilidad con el artículo 107 TFUE de la puesta a disposición de una empresa privada, por parte de un Estado miembro, de un terreno por un precio simbólico.

El TJUE, antes de entrar con el análisis de la exención controvertida, recordó que, con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

A estos efectos, la calificación de «ayuda» exige que se cumplan todos los requisitos previstos en dicha disposición, de manera que para que una medida nacional pueda calificarse de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario, y, en cuarto lugar, es preciso que falsee o amenace falsear la competencia (sentencia Comisión/Deutsche Post, EU:C:2010:481, apartado 39 y jurisprudencia citada).

Una vez expuesta tal doctrina, el TJUE consideró necesario examinar la concurrencia de los cuatro requisitos que determinan la existencia de una ayuda de estado en el sentido del art.107.1 TFUE.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia se refirió al tercero de estos requisitos, según el cual la medida de que se trate debe suponer la concesión de una **ventaja a su beneficiario**, y puso de manifiesto cómo, según su jurisprudencia, se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer

directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado (sentencia Comisión/Deutsche Post, EU:C:2010:481, apartado 40 y jurisprudencia citada). De esta forma, se consideran ayudas, entre otras, las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos (sentencia Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros y Comisión/Francia y otros, C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175, apartado 101).

De tal doctrina se sigue que una medida nacional mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE (sentencia P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartado 18 y jurisprudencia citada).

Una vez expuesta la jurisprudencia sobre este elemento del concepto de ayuda de estado, el TJUE pasó a analizar si la medida nacional controvertida articulaba una ventaja fiscal a favor de Navantia.

Así, por un lado, el TJUE constató que, en virtud del convenio de 2001, Navantia estaba obligada a reembolsar al Estado español el Impuesto sobre Bienes Inmuebles adeudado al Ayuntamiento de Ferrol, con arreglo a los artículos 60 y 61 del TRLHL, en relación con la parcela puesta a su disposición y en la que está situada su astillero, y que, por otro lado, la exención fiscal controvertida, establecida en el artículo 62 del TRLHL, tenía por efecto que no se realizara ningún pago de dicho impuesto, ni al Ayuntamiento de Ferrol por parte del Estado español, ni, en consecuencia, a éste por parte de Navantia. Además, se parte de la base de que, con arreglo al artículo 61, apartado 1, del TRLHL, estaban sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles todas las empresas que operaban en terrenos privados o públicos y que cumplían uno de los requisitos enunciados en dicha disposición. Sobre este particular, el Ayuntamiento de Ferrol alegó que la casi totalidad de las empresas cumplían uno de estos requisitos y que sólo el mecanismo concreto de la cesión del derecho de uso, aplicado por el convenio de 2001, permitía a Navantia eludir la calificación de sujeto pasivo del IBI. Asimismo, el Tribunal de Justicia, siguiendo la posición del Ayuntamiento de Ferrol, consideró que del artículo 63, apartado 2, del TRLHL podría deducirse que, en los supuestos atípicos, como el del litigio principal, en los que la utilización de un terreno no está acompañada de uno de los derechos que constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, existe una obligación legal que recae sobre el Estado español de repercutir dicho impuesto sobre el usuario del terreno, y el convenio de 2001 responde a esta obligación legal.

El TJUE consideró que, en estas circunstancias, cabía entender que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un impuesto normalmente adeudado por Navantia y que la exención de la que goza tiene por efecto aligerar directamente, sin que sea necesaria ninguna otra intervención, las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa que se halle en una situación idéntica a la suya. En consecuencia, tal exención fiscal confería una ventaja económica a Navantia de la que no disfrutaban empresas que estaban en una posición comparable.

El Tribunal de Justicia rechazó por falta de prueba el argumento esgrimido por el Gobierno Español en el sentido de que la exención podía calificarse como una contrapartida de las prestaciones efectuadas por Navantia para el cumplimiento de obligaciones de servicio público, de modo que esta medida no comportaba ventajas para esta empresa.

En relación con el requisito de “**selectividad**” que conforma el concepto comunitario de ayuda de estado del art.107 TFUE, el TJUE recordó que si bien una medida a través de la que las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1; tal calificación no es extensiva a las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, que no constituyen ayudas de Estado en el sentido de la misma disposición (sentencia P, EU:C:2013:525, apartado 18).

En este sentido, la calificación de una medida fiscal nacional como «selectiva» presupone, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal general o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. A la luz de este régimen fiscal general o «normal» debe apreciarse y determinarse, en un segundo momento, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate demostrando que supone una excepción al referido régimen general en la medida en que introduce distinciones entre los operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (sentencia Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49).

El TJUE realizó el análisis de la concurrencia de la selectividad en el caso Navantia atendiendo a los hechos y circunstancias del caso. Por un lado, que, con arreglo a los artículos 60 a 63 del TRLHL, toda posesión o utilización de un terreno entrañaba, en principio, la sujeción al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de manera que el régimen de dicho impuesto constituía el régimen jurídico de referencia a efectos de apreciar el eventual carácter selectivo de la medida de exención controvertida. Por otro lado, que la utilización de la parcela de terreno en la que se encontraba el astillero de Navantia estaba exenta del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con arreglo a la exención controvertida y en virtud del convenio de 2001, en la medida en que éste únicamente establecía la cesión a la mencionada empresa del derecho de uso de esa parcela.

En el contexto del análisis de la selectividad, el TJUE consideró que debía determinarse **si una exención fiscal como la controvertida podía favorecer a Navantia en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable** a la luz del objetivo perseguido por el régimen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el gravamen de la posesión o de la utilización de un terreno. A este respecto, consideró que la exención de los bienes inmuebles del Estado «afectos a la defensa nacional», prevista en el artículo 62, apartado 1, letra a), del TRLHL es susceptible de aplicarse a todas las actividades de una empresa como Navantia, sin que deba distinguirse en función de que tengan carácter militar o civil, lo que incumbe comprobar al Juzgado remitente. A este respecto, entiende que es preciso considerar que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de Navantia, a la luz del objetivo del gravamen de la posesión o de la utilización de un terreno, no sólo las empresas que poseen o utilizan terrenos con fines incluidos parcialmente en la defensa nacional, sino también las que poseen o utilizan terrenos con fines exclusivamente civiles. Y concluye que es evidente que, en relación con este último grupo de empresas, Navantia disfruta, en lo que atañe a sus actividades civiles, de una ventaja fiscal a la que no tienen derecho otras sociedades que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, lo cual conduce a considerar que la ventaja fiscal examinada tiene *a priori* carácter selectiva.

El Tribunal, sin embargo, matizó que, con arreglo a jurisprudencia reiterada, el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas, y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resultara de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado (sentencia Portugal/Comisión,

EU:C:2006:511, apartados 52 y 80 y jurisprudencia citada). De esta forma, una medida que establece **una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal** si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (sentencia Portugal/Comisión, EU:C:2006:511, apartado 81). En la medida en que el gobierno español no presentó argumentación alguna a este respecto, el TJUE remitió al órgano jurisdiccional remitente la comprobación de la existencia de una posible justificación a la luz del conjunto de elementos pertinentes del litigio del que conoce.

Una vez establecida la concurrencia de una ventaja fiscal selectiva, el TJUE pasó a analizar si tal medida respondía a una intervención del Estado o mediante fondos estatales. A este respecto, el Tribunal de Justicia constató, por un lado, que no se discutía que la exención fiscal solicitada fuera establecida por el Estado español y que, por tanto, se trata de una intervención de éste. Por otro lado, consideró que era pacífico que el aligeramiento, que resultaría de esa exención, de una carga que debería normalmente gravar el presupuesto de Navantia tendría como corolario una disminución del presupuesto del Ayuntamiento de Ferrol. En tales circunstancias, el TJUE entendió que podría considerarse que se cumple el requisito relativo a una intervención del Estado mediante sus fondos, lo que corresponde comprobar al Juzgado remitente.

Finalmente, el TJUE se refirió a los requisitos segundo y cuarto del concepto de ayuda de estado, relativos a la incidencia de una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y en la competencia, limitándose a recordar que, a efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda de que se trate en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda podía afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (sentencia Libert y otros, C-197/11 y C-203/11, EU:C:2013:288, apartado 76 y jurisprudencia citada). Así, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ésta en los intercambios comerciales intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda (sentencia Libert y otros, EU:C:2013:288, apartado 77 y jurisprudencia citada).

En el caso de autos, el TJUE constató que el sector de la construcción naval es un mercado abierto a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en el que, por tanto, Navantia estaba en situación de competencia con otras empresas, en relación no sólo con las actividades civiles de esa empresa, sino también en lo que atañe a sus actividades en el ámbito militar.

Considerando todas estas circunstancias, el Tribunal de Justicia concluyó que la exención fiscal solicitada podía afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear la competencia, correspondiendo al órgano judicial remitente comprobar la concurrencia de los cuatro elementos integrantes del concepto de ayuda de estado siguiendo los parámetros o criterios interpretativos suministrados por el TJUE a través de esta sentencia.

Este pronunciamiento obliga, por tanto, a revisar las exenciones tributarias recogidas en el TRLHL a efectos de verificar que las diferencias de trato fiscal que resultan de su aplicación caen o no dentro del ámbito de aplicación de la prohibición comunitaria del régimen de ayudas de estado (incluyendo las que se proyectan sobre empresas públicas), teniendo en cuenta la eventual existencia de justificaciones válidas desde la perspectiva comunitaria así

como el régimen de ayudas de mínimos, o las exención por categorías, o las propias autorizaciones concedidas por la Comisión UE.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que puede constituir una ayuda de Estado, prohibida con arreglo a dicha disposición, la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que éste posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia. No obstante, incumbe al Juzgado remitente comprobar si, tomando en consideración todos los elementos pertinentes del litigio del que conoce, apreciados a la luz de los criterios interpretativos aportados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal exención debe calificarse de ayuda de Estado en el sentido de la citada disposición.



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de octubre de 2014

Asunto: C-605/12

Partes: *Welmory sp. Zo.o. y Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*

Síntesis:

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 44 — Puntos de conexión y reparto poder tributario—Concepto de “establecimiento permanente” del destinatario de una prestación de servicios — Lugar en el que se considerarán realizadas las prestaciones de servicios a los sujetos pasivos — Sede de la actividad económica—Operación intracomunitaria»

1. 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia tiene por objeto una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional polaco en relación con la interpretación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

La cuestión prejudicial se origina en el marco de un litigio entre la entidad *Welmory sp. z o.o.*, cuya sede social se encuentra en Polonia (en lo sucesivo, «sociedad polaca») y el Director de la Administración Tributaria de Gdansk (en lo sucesivo, «Dyrektor»), en relación con la sujeción al IVA de los servicios prestados por esta sociedad a otra sociedad (*Welmory LTD*) que tenía la sede de su actividad económica en otro Estado miembro (Chipre).

Welmory LTD, establecida en Nicosia (Chipre) (en lo sucesivo, «sociedad chipriota»), organizaba subastas en una plataforma de venta en línea. Para ello, vendía lotes de «bids» (derechos de puja), es decir, títulos que dan derecho a pujar para comprar un bien subastado proponiendo un precio más elevado que el último precio propuesto. La sociedad chipriota celebró, el 2 de abril de 2009, un contrato de colaboración con la sociedad polaca, en virtud del cual la primera se comprometió a proporcionar a la segunda un servicio de puesta a disposición de un sitio de Internet de subastas con el nombre de dominio *www.za10groszy.pl*, que incluía igualmente la prestación de servicios asociados vinculados, por una parte, al alquiler de los servidores imprescindibles para el funcionamiento del sitio y, por otra parte, a la presentación de los productos subastados. La sociedad polaca se comprometía, por su parte, principalmente, a vender los bienes en dicho sitio.

El proceso de venta tenía lugar de la siguiente manera: en primer lugar, el cliente compraba un cierto número de «bids» a la sociedad chipriota en el sitio de venta en línea. A continuación, estos «bids» daban derecho al cliente a tomar parte en la venta de los bienes a subastar propuestos por la sociedad polaca en ese mismo sitio y a pujar para adquirir uno de esos bienes. A diferencia de un sistema de subastas clásico, para mejorar la puja, el cliente no debía simplemente comprometerse a pagar una suma de dinero más elevada que la última ofertada, sino que debía, para ello, «pagar» con «bids». Por último, el bien era adjudicado al cliente que, mediante sus «bids», ofertó el precio más alto para adquirirlo.

Resulta igualmente probado que la fuente de ingresos de la sociedad polaca provenía, por una parte, del precio de venta obtenido en las subastas en línea y, por otra parte, de una remuneración percibida de la sociedad chipriota, correspondiente a una parte del producto de la venta de los «bids» que usaban los clientes en Polonia para realizar una puja.

El 19 de abril de 2010, la sociedad chipriota adquirió el 100 % del capital social de la sociedad polaca.

En el período comprendido entre los meses de enero y abril de 2010, anterior a dicha adquisición, la sociedad polaca emitió cuatro facturas relativas a las prestaciones de servicios realizadas para la sociedad chipriota (publicidad, servicios, obtención de información y tratamiento de datos).

Estimando que dichas prestaciones de servicios habían sido realizadas en el domicilio social de la sociedad chipriota y que, por tanto, debían estar sometidas a IVA en Chipre, la sociedad polaca, indicando que dicho impuesto debía ser pagado por el destinatario de los servicios, no facturó IVA.

La administración fiscal polaca (el Dyrektor) consideró, sin embargo, que se trataba de prestaciones de servicios realizadas a un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en territorio polaco y que procedía, como consecuencia de ello, gravarlos en Polonia al tipo general del 22 %, conforme al artículo 28b, apartado 2, de la Ley del IVA.

La sociedad polaca interpuso un recurso solicitando la anulación de la resolución del Dyrektor ante el Tribunal Administrativo del Voivodato de Gdańsk, argumentando que un operador independiente que ejerce una actividad independiente, que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, no puede constituir un establecimiento permanente de otro sujeto pasivo.

El referido Tribunal polaco desestimó este recurso habida cuenta, en concreto, de la especificidad de los servicios prestados por la sociedad chipriota en territorio polaco. Consideró que, para disponer de un establecimiento permanente estable en territorio polaco, dicha sociedad no necesitaba poseer recursos materiales y humanos permanentes, en el sentido clásico del término, ni utilizar directamente edificios situados en dicho territorio, ni emplear personal. El tribunal consideró en este sentido que las actividades de estas dos sociedades formaban un todo indisoluble desde el punto de vista económico, ya que el objetivo que subyace al conjunto de sus actividades sólo podía conseguirse en Polonia gracias a la cooperación entre ellas. En apoyo de su resolución, tal tribunal tomó en cuenta que la sociedad chipriota utilizaba en territorio polaco los medios técnicos y humanos de la sociedad polaca, de tal forma que ésta debía ser tratada como un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en Polonia. Como consecuencia de ello, estimó que las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota habían sido realizadas por el establecimiento permanente de esta última en Polonia y quedaban, por tanto, sometidas a tributación en el territorio de dicho Estado miembro.

La sociedad polaca interpuso un recurso de casación contra la sentencia del referido Tribunal polaco ante el Tribunal Supremo Administrativo de Polonia, el cual habida cuenta de sus dudas sobre la interpretación del artículo 44 de la Directiva IVA planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«Para la imposición de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad [polaca], cuya sede está en Polonia, a la sociedad [chipriota], cuya sede está en otro Estado miembro de la Unión Europea, en caso de que la sociedad [chipriota] utilice para su actividad económica la infraestructura de la sociedad [polaca], ¿la

sede del “establecimiento permanente” en el sentido del artículo 44 de la Directiva [IVA] es el lugar en el que la sociedad [polaca] tiene su sede?».

2. Comentario

La sentencia del TJUE, de acuerdo con la cuestión prejudicial planteada, tiene por objeto determinar las condiciones con arreglo a las cuales debe considerarse que un primer sujeto pasivo que establece la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un «establecimiento permanente» en ese otro Estado en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de la determinación del lugar de imposición de dichos servicios.

Antes de entrar en la interpretación del art.44 de la Directiva del IVA, el TJUE consideró la pertinencia de tomar en consideración su jurisprudencia sobre el art.9.1 de la Sexta Directiva, una vez que tal regulación había sido superada con la aprobación de la nueva Directiva del IVA (2006/112/CE). Tal cuestión se resolvió en sentido positivo considerando la finalidad coincidente de los referidos preceptos, conclusión que venía corroborada por los considerandos 4 y 14 del propio Reglamento UE nº282/2011 del Consejo, de Ejecución de la Directiva del IVA que se tomó en cuenta a pesar de que entró en vigor con posterioridad a la realización de los hechos del caso, al codificar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en esta materia.

Así las cosas, el TJUE inició su análisis partiendo del tenor del artículo 44 de la Directiva IVA, de acuerdo con el cual el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que éste tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de realización de dichas prestaciones de servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo beneficiario de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

El Tribunal de Justicia enfatizó que el artículo 44 de la Directiva IVA constituía una regla que determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, al designar el lugar de conexión a efectos fiscales, delimitando, por tanto, las competencias de los Estados miembros, con el fin de establecer un reparto racional de los respectivos ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA, determinando de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios.

Tal punto de partida interpretativo condujo al TJUE a determinar, en primer lugar, el punto de conexión prioritario con el fin de establecer el lugar de realización de las prestaciones de servicios y, en segundo lugar, precisar los criterios que deben reunirse para considerar que un sujeto pasivo destinatario de servicios cuya sede está en un Estado miembro, dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto de aquél en el que tiene establecida su sede.

En relación con “el punto de conexión prioritario”, el TJUE trajo a colación su jurisprudencia relativa al artículo 9 de la Sexta Directiva, de acuerdo con la cual que el punto de conexión más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, y, por tanto, prioritario, es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica. La toma en consideración de otro establecimiento sólo

opera en el caso en el que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro (véanse en particular las sentencias Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, apartado 17; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, apartado 16 así como ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 15).

Tal interpretación se consideró igualmente válida en el marco del artículo 44 de la Directiva IVA, dado que, al igual que bajo la vigencia de la Sexta Directiva, la sede de la actividad económica como punto de conexión prioritario parece constituir un criterio objetivo, simple y práctico que ofrece una gran seguridad jurídica, por ser más fácil de verificar que la existencia, por ejemplo, de un establecimiento permanente. El TJUE puso de manifiesto igualmente que la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario ha establecido la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión fiscal. El tercer argumento que se empleó para establecer esta doctrina pasa por considerar cómo la sede de la actividad económica se menciona en la primera frase del artículo 44 de la Directiva IVA, mientras que el establecimiento permanente sólo aparece en la frase siguiente, la cual al iniciarse con el adverbio «sin embargo» sólo podía ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior.

En relación con el concepto de establecimiento permanente, el TJUE en primer lugar recordó que en el marco del artículo 44 de la Directiva IVA, el lugar de realización de las prestaciones de servicios se determina en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios y no del sujeto pasivo prestador de tales servicios. En tal sentido, se considera que el concepto de establecimiento permanente debe determinarse en función del sujeto pasivo destinatario.

A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló que de su jurisprudencia (véase, en particular, la sentencia Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada), en la que se basa directamente la redacción del artículo 11 del Reglamento de ejecución, puede deducirse que un establecimiento permanente debe caracterizarse por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que le sean prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento.

Llevando tal criterio al asunto controvertido a efectos de determinar la existencia de un establecimiento permanente a los efectos del artículo 44 de la Directiva IVA, la sociedad chipriota debía disponer en Polonia, por lo menos, de una estructura caracterizada por un grado suficiente de permanencia, apta, en términos de medios humanos y técnicos, para permitirle recibir en Polonia los servicios que le son prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para los fines de su actividad económica, esto es, la gestión del sistema de pujas electrónicas en cuestión, así como la emisión y venta de los «bids». El hecho de que una actividad económica, como la ejercida por la sociedad chipriota en el asunto principal, consistente en gestionar un sistema de pujas electrónicas que conlleva, por una parte, poner a disposición de la sociedad polaca un sitio de subastas en Internet y, por otra parte, la emisión y venta de «bids» a los clientes en Polonia, pueda ser ejercida sin necesidad de una estructura humana y material efectiva sobre el territorio polaco no se consideró determinante. Por tanto y según el TJUE, a pesar de su peculiar naturaleza, dicha actividad económica requiere, por lo menos, una estructura adecuada, en particular, en términos de medios humanos y técnicos, tales como equipos informáticos, servidores y programas informáticos adaptados.

Como quiera que la sociedad polaca alegó que la infraestructura que pone a disposición de la sociedad chipriota no permite a esta última recibir ni utilizar, para su actividad económica, los servicios que le son prestados por la

sociedad polaca, todo apuntaba a que los medios humanos y técnicos necesarios para la actividad económica ejercida por la sociedad chipriota, como los servidores informáticos, los programas informáticos, el servicio informático así como el sistema para celebrar contratos con los consumidores y para percibir los ingresos de éstos, estaban situados fuera del territorio polaco.

El TJUE, no obstante, realizó dos advertencias en relación con las conclusiones alcanzadas. Por un lado, indicó que le correspondía exclusivamente al juez nacional verificar tales elementos con el fin de determinar si la sociedad chipriota dispone en Polonia de los medios humanos y técnicos necesarios que le permitan recibir los servicios prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para la gestión y el mantenimiento del sitio de subastas en Internet así como para la emisión y comercialización de los «bids». Por otro lado, destacó que en el caso de que los hechos alegados por la sociedad polaca fueran ciertos, el órgano jurisdiccional remitente estaría obligado a concluir que la sociedad chipriota no dispone de un establecimiento permanente en Polonia, por no tener la infraestructura necesaria que le permitiría recibir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca y utilizarlas para su actividad económica, de suerte que el hecho de que las actividades económicas de las dos sociedades, vinculadas por un contrato de colaboración, formen un conjunto económico y que sus resultados beneficiaran esencialmente a los consumidores en Polonia no resultaba pertinente para determinar si la sociedad chipriota disponía de un establecimiento permanente en Polonia.

El TJUE acogió, en tal sentido, la argumentación esgrimida por la sociedad polaca, el gobierno chipriota y la Comisión Europea, en el sentido de que resulta importante distinguir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota de aquellas que esta última realiza a los consumidores en Polonia, toda vez que formalmente se trata de prestaciones de servicios distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes.

A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, el TJUE concluyó que debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un «establecimiento permanente» en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Esta sentencia incide nuevamente sobre las diferencias existentes entre el concepto de EP derivado de la normativa comunitaria del IVA y el resultante del Soft-law internacional en materia de fiscalidad directa (MC OCDE), poniendo de manifiesto la existencia de divergencias relevantes entre ambos conceptos que impactan sobre la configuración material (v.gr, la regulación del agente dependiente, las subcontratas, la fragmentación artificial) y la perspectiva de análisis (IVA: desde la perspectiva del sujeto pasivo destinatario del bien o servicio).

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

Debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en

otro Estado miembro, dispone en ese otro Estado miembro de un «establecimiento permanente», en el sentido del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Carlos Romero Plaza. Prueba y tributos. Tirant lo Blanch, 2015.

La prueba constituye un instituto jurídico de primer orden, también en el ámbito tributario. La creciente litigiosidad y las frecuentes e inevitables controversias entre la Administración y el contribuyente, hacen de ella una materia de especial significación que plantea no pocos problemas teóricos y prácticos, a los que conviene dar una solución inteligente, pero inequívocamente respetuosa, con los principios consagrados en la Constitución. La demostración de aquellos hechos que hayan de servir de fundamento a la resolución administrativa o judicial, exige de los operadores jurídicos no solo una reflexión pausada e inteligente del material probatorio imprescindible para alcanzar el propósito perseguido, sino también de su adecuada incardinación en las distintas fases procesales. Ello es debido a que la actividad probatoria tiene rango de derecho fundamental y tanto la Administración como los Tribunales de Justicia deben velar por la satisfacción de 101 derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo incluso preferible en esta materia -tal y como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia constitucional- incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación. Los principios generales de la formación de la prueba en Derecho Tributario, su licitud, objeto, valoración y suficiencia, constituyen algunos de los aspectos nucleares que aborda y analiza cuidadosamente esta monografía.

AAVV. Fiscalidad laboral. El personal de la empresa y su fiscalidad. Lex Nova, 2015.

La fiscalidad de la retribución a los empleados plantea cada vez mayores cuestiones interpretativas o de calificación que, en no pocos casos, terminan dando lugar a un contencioso con los órganos de inspección o gestión tributaria. Entre estas cuestiones, la valoración de ciertas rentas en especie, la aplicación de incentivos destinados a favorecer la movilidad geográfica de los empleados, el tratamiento de la renta irregular... Y pese a la reciente reforma de nuestro sistema tributario, prevemos que algunos de estos conflictos nos acompañarán durante los años sucesivos en la jurisprudencia de nuestros tribunales. Esta obra tiene como propósito abordar las cuestiones que en la práctica de las empresas se plantean con mayor frecuencia revisando no solo lo que dice la ley, sino cómo ha sido interpretada esta por la doctrina administrativa y por nuestros tribunales.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Eduardo Luque Delgado

Presidente

José Francisco Alfonso Palop

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Estrella Martín Domínguez

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

José Blasi Navés

Vocal

Demarcaciones Territoriales

Andalucía-Málaga

Rubén Candela Ramos
Tel.: 952 06 07 40
Fax: 952 22 48 24
rubencandela@rubencandela.com
C/ Alameda Principal, 21- Of. 201
29001 Málaga

Andalucía - Sevilla y Extremadura

Francisco José Gallo Masero
Tel.: 954 98 92 27
Fax: 954 53 21 72
fgallo@gallomasero.com
Avda. M^a Auxiliadora, 14-2^a-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Víctor Sebastián Lasaoa
Tlf.: 976 23 50 34
Fax: 976 21 94 87
victorm@vsebastian.com
P^o Independencia, 32 - 3^o Izda.
50004 Zaragoza

Asturias y León

María José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasesores.com
C/Roa de la Vega-4^o-1^oE
24002 León

Baleares

Luis Llorens Morillo
Tlf.: 971 46 32 23
Fax: 971 46 89 80
luis@llopasesores.com
Avda Alejandro Roselló, 40-7^o-1^oA
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Luis Ferrándiz Atienza
Tel.: 928 36 00 45
Fax: 928 38 15 52
luisfa@jmasociados.com
C/Triana, 13 - 1^oD
35002 Las Palmas de Gran Canaria

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Tlf.: 942 36 21 24
Fax: 942 36 14 50
relea@hotmail.com
C/ Don Daniel, 6 - 2^o
39008 Santander

Cataluña

Llorenç Maristany i Badell
Tel.: 93 209 11 12
Fax: 93 200 84 96
maristany@economistes.com
Avda. Diagonal, 427 - 4^o - 1^o
08036 Barcelona

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Tlf.: 981 29 05 00
Fax: 981 13 07 16
coema@coema.es
C/ Benito Blanco Rajoy, 3 - 1^o
15006 A Coruña

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz
Tel.: 941 20 13 29
Fax: 941 20 54 96
ifernandez@economistas.org
C/Daniel Trevijano, 2 - 1^o Izda.
26001 Logroño

Madrid - Zona Centro

José Ignacio Alemany Bellido
Tel.: 91 702 26 52
Fax: 91 308 34 14
joseignacio.alemany@alescab.es
C/Villanueva, 13
28001 Madrid

Murcia

Ana Correa Medina
Tel.: 968 50 83 39
Fax: 968 32 11 41
abogadoscorrea@gmail.com
C/Mayor, 29 - 1^o
30201 Cartagena

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Tlf.: 948 29 26 83
Fax: 948 29 26 85
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Navarra

País Vasco

Francisco José Espinosa Barro
Tel.: 94 423 40 09
Fax: 94 424 13 23
fj.espinosa@grupospinosa.es
C/Gran Vía, 38-3^o-Ed. Granada
48009 Bilbao

Alicante y Albacete

Rogelio García García
Tlf.: 965 38 16 72
Fax: 965 38 16 91
rogelioasesores@terra.com
C/ José M^a Pemán, 21 - Entlo.
03600 Elda

Valencia - Castellón

Francisco Serantes Peña
Tel.: 963 23 76 00
Fax: 963 23 76 01
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2^o - 1^o
46004 Valencia

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.

