

Sumario

Presentación:

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial

Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre “el enriquecimiento injusto” en materia de retenciones: la imposición de sanciones Antonio Cayón Galiardo	9
---	---

Estudios

Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio) Manuel José Baeza Díaz-Portales	23
Las ETVE: un método para eliminar la doble imposición internacional. (Accésit concedido en la XVII Edición del Premio AEDAF) Luis M ^a Romero Flor	35
Deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de vehículos José M ^a Tovillas Morán	101

Jurisprudencia

STS de 04-02-2010. Atribución del domicilio fiscal	119
STS de 25-02-2010. No deducibilidad en el IS de los intereses de demora derivados de acta inspectora	121
STS de 05-02-2010. Derecho a exigir la tasa por prestación de servicios urbanísticos pese a denegarse la licencia solicitada	123
STS de 28-06-2010. La invalidez de la notificación por edictos practicada impide entender interrumpida la prescripción	126
STSJ de Canarias de 16-10-2009. Improcedencia de la dotación de la RIC por inexistencia de actividad creadora de riqueza	128
STSJ de Cataluña de 22-10-2009. Conflicto en la aplicación de la norma. Procedimiento especial establecido	130
STSJ de Castilla y León de 23-12-2009. Declaración de fallido del deudor principal. Actuación administrativa previa dirigida a realizar los bienes de la responsable principal . . .	132
STSJ de Cataluña 03-12-2009. Principio de proporcionalidad. Requerimiento de subsanción de las garantías ofrecidas. Embargo preventivo. Aplazamiento	134

Doctrina Administrativa

RTEAC 23-03-2010. Prescripción. Diligencias. Aportación del documento de representación y la copia del poder notarial	139
--	-----

RTEAC 17-02-2010. Prescripción. Actuaciones inspectoras. Plazo de quince días para formular alegaciones frente a las actas	141
RTEAC 17-03-2010. No exigencia del pago fraccionado una vez presentada la autoliquidación. Intereses de demora pero sólo hasta la presentación de la autoliquidación	143
RTEAC 24-03-2010. Suspensión de resoluciones de los procedimientos de revisión. Supuestos	145
RTEAC 06-11-2010. Simulación de los negocios jurídicos	146
RTEAC 09-02-2010. IVA. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto	148

Unión Europea

STJUE de 10-06-2010. Asunto: C-86/09. Directiva 2006/112/CE – Exenciones – Artículo 132, apartado 1, letras b) y c)	153
STJUE de 20-05-2010. Asunto: C-352/08. Directiva 90/434/CEE – Régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de distintos Estados miembros – Artículo 11, párrafo primero, letra a) – Aplicabilidad a los impuestos sobre transmisiones de bienes	158
STJUE de 17-06-2010. Asunto: C-492/08. Directiva 2006/112/CE – Impuesto sobre el valor añadido – Tipo reducido – Artículos 96 y 98, apartado 2 – Anexo III, punto 15 – Asistencia jurídica gratuita – Prestaciones de abogados – Compensación total o parcial por el Estado	161
STJUE de 06-05-2010. Asunto: C-94/09. Directiva 2006/112/CE – Artículo 98, apartados 1 y 2 – Prestaciones de servicios por empresas de pompas fúnebres – Aplicación de un tipo de gravamen reducido a los servicios de traslado de cadáveres en vehículos	164
STJUE de 20-05-2010. Asunto: C-56/09. Artículos 18 CE y 49 CE – Normativa nacional en materia del impuesto sobre la renta – Derecho a deducción de la cuota íntegra de un porcentaje fijo del total de gastos de formación – Curso universitario realizado en otro Estado miembro	167

Bibliografía	173
-------------------------------	------------

Presentación

José Francisco Alfonso Palop
Vocal responsable de Estudios e Investigación

Cuando ya se empieza a hablar de reforma fiscal para 2011, y a las puertas de que se presente en el Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el próximo año, publicamos una nueva edición de nuestra Revista Técnica Tributaria, la nº 90, con la finalidad de hacer llegar a nuestros asociados, una selección de los temas más actuales y que mayor interés suscitan en el ámbito del Derecho Tributario.

La presentación de la Revista la lleva a cabo, como viene siendo habitual, Antonio Cayón Galiardo, el cual trata un tema de máximo interés, *Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre “el enriquecimiento injusto” en materia de retenciones: la imposición de sanciones*.

En la sección de estudios, incluimos como primer trabajo el elaborado por José María Tovillas Morán, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona, bajo el título *“Deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de vehículos de turismo”*. En él, el autor, tras un análisis de la normativa aplicable y un estudio exhaustivo de la jurisprudencia recaída sobre el tema, aborda la cuestión de la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de vehículos de turismo afectos a la actividad empresarial o profesional, según el grado de afectación, así como, los medios de prueba admitidos para ello.

El segundo de los trabajos, elaborado por Luis María Romero Flor, versa sobre *“Las ETVE: un método para eliminar la doble imposición internacional”*. A través del cual, el autor nos ofrece una visión del régimen jurídico existente en nuestro ordenamiento para evitar la doble imposición internacional, a la vez que analiza, desde el punto de vista de la imposición directa, la problemática más relevante en torno a la normativa aplicable a estas entidades.

El último de los trabajos que presentamos, es un estudio de Manuel José Baeza Díaz-Portales, Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sobre la *“Imposibilidad de reiteración de actos anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo determinante de la anulación”*. A través de un comentario a la SSCATSJCV 693/10, de 17 de junio, nos ofrece el cambio de doctrina operado en el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en la materia, a la vez que comenta el voto particular existente en la misma.

El cierre de la revista lo pone el apartado dedicado Jurisprudencia y Doctrina administrativa, con un análisis de los pronunciamientos más relevantes y de mayor trascendencia en la materia, así como los comentarios a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que en este número corren a cargo de Amparo Grau Ruiz.

Por último, no me queda más que mostrar mi más sincero agradecimiento a todos aquellos que hacen posible que esta publicación sea una vez más, un medio de difusión del conocimiento en una disciplina tan apasionante como es el Derecho Tributario.



Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre “el enriquecimiento injusto” en materia de retenciones: la imposición de sanciones.

Antonio Cayón Galiardo

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

I. Planteamiento

En un anterior número de esta Revista, nos hemos ocupado de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias que juzgaban la pretensión de la Administración de exigir al retenedor las cuotas no ingresadas cuando el contribuyente había ya cumplido con la obligación principal. En concreto, la sentencia de 5 de marzo de 2008, con ocasión de una actuación comprobadora dirigida a verificar las retenciones efectuadas por una empresa a determinados trabajadores y profesionales, había declarado:

“Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.”

Se mantenía así el criterio sustentado por la misma Sala en su anterior sentencia de 27 de febrero de 2007 (antes en la sentencia de 13 de Noviembre de 1999) en las que para supuestos similares había declarado que existía una “clara, rotunda y abusiva doble imposición”.

Los fundamentos en que se amparaba esta doctrina venían dados tanto por las disposiciones del Código civil, como por la doctrina del abuso del derecho y la buena fe -principios que debe regir las relaciones

jurídicas- y la consideración de que la pretensión de la Administración conculcaba las bases esenciales del ordenamiento jurídico.

Tal doctrina, hemos de añadir, limita sus efectos a los casos en que retenedor y contribuyente han observado un igual comportamiento, es decir, en términos de la sentencia de 5 de marzo de 2008 antes citada:

“La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.

El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención (en este caso no ha retenido porque creía que no debía hacerlo). Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el artículo 36 de la Ley le confiere por entender (como el retenedor) que su actividad no estaba sujeta a retención.

La discrepancia se produce más tarde. Cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo. Cuatro años después. No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado que es la hipótesis que contempla el artículo 36.1 de la Ley . Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada. “

Es decir, quedan fuera de esta argumentación supuestos en los que no se produce esta situación, como es el enjuiciado en la Resolución (00/3654/2006) del Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 1ª) de 3 de abril de 2008, en la que existía *“una diferencia sustancial entre ésta y la liquidación por regularización de las retenciones de trabajo a la que en el Fundamento Jurídico anterior se le han aplicado las conclusiones de la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 y es que en la liquidación de las retenciones por rendimientos del capital mobiliario, el motivo de la regularización es alterar la calificación de unas cantidades que la empresa consideraba como rappels sobre compra pero por sus propias características deben calificarse como rendimientos de capital mobiliario, y como tal deben tributar, quedando en consecuencia sujetos a retención.*

No se está hablando ya de una cuota de retención incorrectamente calculada, sino de la incorrecta calificación de una renta y sus repercusiones tributarias. Esta renta debió tributar en el sujeto pasivo perceptor de la misma como una renta de capital, sin embargo no lo hizo, y esto es lo que la Administración corrige con su regularización. La cual debe confirmarse porque no se ha producido la extinción de la obligación principal a conformidad de todos los intervinientes, Administración, retenedor y retenido, punto cardinal del que partía la Sentencia del Tribunal Supremo y en consecuencia no le son trasladables las conclusiones a las que llegaba la misma.”

Decíamos en nuestro comentario que la citada doctrina había de tener consecuencias en diversos órdenes, pues, a pesar de que cabría pensar que la doctrina del Alto Tribunal se amparaba en una simple economía de procedimiento -porque si se exige al retenedor una deuda no ingresada, el restablecimiento del equilibrio económico exige un reequilibrio entre retenedor y contribuyente y Administración-, sin embargo lo que venía a declarar la sentencia, y reiterará otras muchas veces, es que la deuda del retenedor se ha extinguido (Fto. Jur. 9º). Y ello es importante porque, de no ser así, podría entenderse que lo único que declara el Tribunal es la mera imposibilidad de exigir una deuda, pero sin rechazar su nacimiento ni las consecuencias de su existencia.

Así, cabe reconocer efectos sobre la forma en que habrán de desarrollarse las actuaciones comprobadoras de la Administración dado que compete a ella, por un elemental principio de facilidad probatoria, la acreditación de que el retenido no ajustó su autoliquidación e ingreso a lo actuado por el retenedor. Como decía la sentencia de referencia: *“La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor.”* Y, según dijimos entonces, cabe también reconocer que tal doctrina habrá de tener algún efecto en cuanto a los intereses de demora y a las sanciones que podrían exigirse al retenedor.

Pues bien, lo que ahora nos proponemos examinar es el posible efecto que aquella doctrina puede tener en relación con la imposición de sanciones al retenedor, siempre y cuando nos encontremos ante un supuesto subsumible en lo declarado en estas sentencias.

Para ello hemos de comenzar recordando que la sentencia de 5 de marzo de 2008, en relación al tema, había declarado:

“Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer).

Pero no se pueden, ni deben, confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados.”

Pero tal declaración, que resultaba a nuestro juicio incompleta ya que no zanjaba todas las cuestiones a plantear, la comentábamos diciendo que “cabe dudar de la proporcionalidad, e incluso de la propia antijuricidad, de las infracciones y sanciones que se aplicasen al retenedor, ya que, si como dicen las sentencias, una vez cumplida la obligación principal, la obligación del retenedor no subsiste, cómo puede sancionarse por la falta de pago de la obligación (ya inexistente) de que trae causa la infracción.”

Ahora bien, a pesar de nuestras dudas, el Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 1ª, en su Resolución de 12 de Febrero de 2009 (rec. 4144/2006), ha venido a razonar, admitiendo que la conducta es sancionable en cuanto supone una falta de ingreso en plazo, de la siguiente forma:

“Tal es la independencia de ambas obligaciones que por el propio mecanismo de retenciones, la norma permite que en un momento posterior, el perceptor de la renta se deduzca las cantidades que se le hubieran debido retener, aunque la retención efectivamente no se le hubiera practicado (Ley 44/78). El retenedor es por tanto un obligado tributario, con su propia obligación, y es el incumplimiento de ésta lo que debe sancionarse, y ello con independencia de cómo haya actuado después el perceptor de la renta, porque cuando el retenedor incumple su obligación desconoce como se va a liquidar después el tributo por el sujeto preceptor de la renta y si esa falta de retención va a ser «corregida». Estando además configurado el retenedor en la propia Ley General Tributaria, como sujeto infractor, cuando sus acciones u omisiones sean constitutivas de infracción tributaria...”

el Tribunal Supremo concluye manteniendo la posibilidad de imponer al retenedor la sanción que proceda por el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de esas retenciones. Y dicha sanción no puede ser otra que la que preveía el artículo 79.1.a) de la Ley 230/1963, Ley General Tributaria vigente cuando se cometieron los hechos sancionados, o el artículo 191.1 de la posterior Ley 58/2003, por haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, siendo la base de la sanción, según señala el mismo artículo, la cuantía que no se hubiera ingresado en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. “

Ante la situación descrita, creemos que las cuestiones que deben suscitarse se pueden reconducir a estas dos posibilidades: bien se trata de una deuda inexistente –“extinguida”- que puede excluir en estos casos la antijuricidad del impago de retenciones o impedir las por otros motivos que después expondremos; o bien se pueden imponer sanciones considerando que el tipo infractor realizado no es otro que el “dejar de ingresar” –dejamos al margen el posible tema de la negligencia en los casos de dificultades interpretativas-, pero situando el núcleo de la cuestión en la determinación o cálculo de la base de la sanción.

Finalmente hemos de decir, que, si bien el tema afecta a otras obligaciones a cuenta, ahora nos limitaremos al examen exclusivamente del caso de las retenciones. En concreto, la cuestión se había ya suscitado en relación a los pagos fraccionados, ante la duda de, si el contribuyente, al autoliquidar el impuesto, efectuaba él mismo la regularización de sus anteriores pagos cuenta, en cuyo caso se debatió sobre la procedencia de imponer sanciones o solamente los intereses y recargos que pudieses proceder. Problema que la ley 58/2003, General Tributaria vino a resolver con la redacción del actual art. 27 y tomando como precedente las disposiciones existentes en la LIVA.

Planteado el problema hemos de hacer un examen de cuestiones previas que conviene recordar porque han de ser tenidos en consideración a la hora de emitir una opinión

II. La autonomía de la obligación de retener e ingresar

Uno de los principales fundamentos que puede amparar la posibilidad de imponer sanciones al retenedor que no ingresó el importe de la obligación correspondiente, ha consistido en afirmar la autonomía de las obligaciones a cuenta respecto de la principal. Así se desprende de la Resolución del TEAC antes citada que, en lo esencial, venía a decirnos: *“la naturaleza autónoma de la obligación de retener no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas”.*

Con tal argumentación, la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor se situaba en el centro mismo de la posibilidad de considerar cometida la infracción tributaria y, en consecuencia, de imponerle la correspondiente sanción. Este razonamiento, como es sabido, encuentra además un claro respaldo en la evolución de la propia LGT en materia de retenciones y en dos importantes vertientes:

De un lado, en cuanto se ocupa reiterada y separadamente de las obligaciones a cuenta y de la retención (María García Caracul “La Retención, el Ingreso a cuenta y el pago fraccionado”), demostrando con ello

que se trata de una obligación distinta de la principal. Así, en el artículo 8, impone la necesaria regulación por ley de la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas tanto al cumplimiento de la obligación tributaria principal como de los pagos a cuenta. En el artículo 17, sitúa, entre las obligaciones tributarias materiales y junto a las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta. Y, en es en el artículo 23, al regular la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, donde afirma que: *“Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.”*

De otro lado, porque, también ha sido destacada la evolución legislativa, según veremos, del derecho sancionador respecto de la retención a cuenta (Susana Aníbarro y Begoña Sesma *“Infracciones y Sanciones tributarias”*).

Sentado lo anterior, creemos por nuestra parte que el tema de la autonomía de las obligaciones a cuenta debe ser interpretado en forma correcta, en armonía con la naturaleza jurídica de la obligación del retenedor y de acuerdo con las funciones que se le asignan, pues si bien la doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime (unos la consideran como una obligación accesorio de la principal, otros como una obligación dependiente, y otros, como obligación en garantía del cumplimiento de otra), aunque *“parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza”* (Sentencia de 5 de marzo de 2008).

Así, como reconoce la doctrina (un excelente estudio al respecto en Carla Mares Ruiz *“La retención a cuenta en el IRPF”*. Tesis doctoral inédita, leída en 2008), confundiendo las funciones económicas y jurídicas de la retención con el tema de su naturaleza, además de la instrumentalidad respecto de la obligación principal, la retención tiene como tareas asignadas: la de proporcionar liquidez del tesoro: la función de control, ya que suministra información sobre determinadas relaciones económicas entre particulares; y asimismo, cumple funciones económicas como son las de política fiscal -retirar liquidez del sistema cuando se elevan las retenciones-; habiéndose considerado también como una forma de colaboración de los particulares con la Administración, la cual delega funciones en los primeros (autoliquidaciones; retenciones, etc.); y, finalmente, hay autores la consideran como una obligación en garantía de la principal.

Por otra parte, el uso del término “autonomía”, hemos de considerar que se ha consagrado como reacción ante quienes postulaban que el pago de la obligación de retención era ya un pago del tributo principal. Es decir, una especie de sustitución parcial en la obligación tributaria principal.

Por tanto, ya que el tema es complejo y extenso no lo analizaremos más, bien podemos concluir a modo de resumen que, en primer lugar, la retención no es propiamente un tributo, aunque su configuración debe respetar algunos principios y límites del mismo como es el principio de reserva de Ley (por tratarse de una prestación patrimonial), o el de capacidad económica (STS de 12-XI-1993 en la que se consideró que la cuantificación de la retención podía llegar a ser desproporcionada en relación con la obligación principal). En segundo lugar, que tiene como función principal la de constituir un pago anticipado a cuenta (*“...como la Hacienda Pública necesita disponer de liquidez a lo largo de todo el año, se arbitra una fórmula a través de la cual se consignan en el Tesoro Público, a través de la retención a cuenta, las cantidades que precisa para disponer de una liquidez regular”*. STSJ 28-6-03 (Murcia) Ponente: Ilmo. Sr. D. Mariano Espinosa de Rueda Jover). Y que cumple también funciones de garantía y de control dentro del sistema tributario.

En consecuencia, autonomía no significa sino que se trata de una obligación distinta de la principal, aunque no es propiamente un tributo, pero que es, a su vez, dependiente, anticipada y a cuenta de la segunda, cumpliendo también importantes funciones relacionadas con la aplicación del tributo y con otros objetivos de política fiscal.

Por todo ello, cuando estemos en presencia de su incumplimiento, pero ante un supuesto en el que haya de considerarse extinguida “a satisfacción de todos los interesados: retenedor, contribuyente y Administración”, la magnitud del daño causado o la lesión producida, debe valorarse con adecuación a lo anterior.

III. La cuestión en el derecho sancionador tributario

Si volvemos ahora al tema de la sancionabilidad de la conducta consistente en la falta de pago por parte del retenedor –cuando se dan los supuestos ya examinados para que resulte de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo– nos hemos de plantear el tema, según lo expuesto anteriormente, preguntándonos si se puede imponer una sanción por dejar de ingresar cuando la deuda ya no existe, y en qué medida ha de valorarse que se hayan incumplido otras funciones propias de la retención a cuenta (hemos visto que aquella conducta ni consiste en el impago de un tributo), que la información que se había obtenido con el pago del retenedor en ocasiones no añade nada a la que se le ha suministrado por unas u otras vías (es verdad que no en todos los casos), y que por tanto solo se ven afectas otras funciones relacionadas con la aplicación del tributo o con objetivos de política fiscal.

Estas cuestiones, y seguramente otras muchas más, las podemos subsumir en las siguientes respuestas posibles:

1. La imposibilidad de imponer sanciones.

El planteamiento de esta respuesta consiste en considerar que, si la obligación ya se extinguió y no es exigible, aunque se incumplió con un deber que sí era exigible en aquel momento, lo cierto es que, cuando se trata de imponer la sanción, la obligación incumplida ya se había extinguido. El interés de la Hacienda ya se había satisfecho. Posiblemente por ello, la antijuricidad ha quedado anulada o reducida al ataque que se produce respecto de las restantes funciones que cumple la retención.

Esta argumentación nos conduce, por su clara semejanza y aunque sea discutible su conexión con la antijuricidad, a la vieja cuestión de la regularización voluntaria, aunque extemporánea, que, procedente del Derecho penal, incorporó la LGT.

Este tema había planteado la disyuntiva entre la imposición de una sanción o la aplicación del recargo del artículo 61.3 LGT (1963), con exclusión de sanciones, si bien la Administración consideraba (aún antes de la reforma de la LGT) que, entre los requisitos exigibles para aplicar el citado artículo, se encontraba la necesaria presentación de la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación, pues lo que exigía la norma para que la conducta del obligado tributario quedase excluida de sanción no era tanto que se efectuase el ingreso, sino que se presentase la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación, aunque parte de la doctrina discrepase de este razonamiento.

Ahora bien, tras la reforma de la LGT la cuestión, ya sabemos, ha quedado regulada en el artículo 179, ordenando que:

“3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.”

Y, en artículo 27, exigiendo que *“las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”*

Ahora bien, y aunque se trata de un requisito legalmente impuesto –la presentación de la declaración extemporánea con la identificación expresa de la liquidación a que se refiere– lo cierto es que nos resulta destacable lo señalado en la Resolución del TEAC, de 6 de octubre de 1999, cuando declaraba:

“las tesis mantenidas por la Inspección con impecables razonamientos, no pueden ser objeto de confirmación por este Tribunal Central ya que el ingreso tardío del impuesto, sin que haya habido previamente requerimiento alguno al efecto, no puede equipararse a la falta de ingreso. Es decir, el ingreso del impuesto, por mal que se haga, no puede conllevar los efectos sancionadores aplicables a la falta de ingreso”. (citada por Miguel Ángel Martínez Lago, *“Regularización de retenciones sin sanción”*.)

Por otra parte, aunque la Ley exige que la regularización la efectúa cada contribuyente en relación a “su” situación tributaria, lo que no sucede en estos casos, tampoco puede olvidarse que en nuestro ordenamiento se admite el pago hecho por un tercero.

No obstante, las limitaciones en cuanto a la validez de ambas consideraciones no se nos escapan, al menos en el ámbito de las sanciones administrativas, ello sin mencionar que una solución que tenga como efecto invalidar la figura de la retención a cuenta, tampoco resultaría admisible por cuanto la solución no debe pasar por esa vía, sino por encontrar una respuesta razonable en el ámbito del derecho sancionador tributario y no en el funcionamiento de las obligaciones a cuenta.

2. La plena sancionabilidad de la conducta

Según hemos anotado anteriormente, la interpretación que viene manteniendo la Administración –el TEAC– de las sentencias del Tribunal Supremo consiste en admitir la plena sancionabilidad de la conducta del retenedor, aplicando el artículo 191 de la LGT en cuanto tipifica como infracción “dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley”.

En concreto, sus argumentos eran que:

“El retenedor es por tanto un obligado tributario, con su propia obligación, y es el incumplimiento de ésta lo que debe sancionarse, y ello con independencia de cómo haya actuado después el perceptor de la renta, porque cuando el retenedor incumple su obligación desconoce como se va a liquidar después el tributo por el sujeto preceptor de la renta y si esa falta de retención va a ser «corregida». Estando además configurado el retenedor en la propia Ley General Tributaria, como sujeto infractor, cuando sus acciones u omisiones sean constitutivas de infracción tributaria...Y dicha sanción no puede ser otra que la que preveía el artículo 79.1.a) de la Ley 230/1963, Ley General Tributaria vigente cuando se cometieron los hechos sancionados, o el artículo 191.1 de la posterior Ley 58/2003,... siendo la base de la sanción, según señala el mismo artículo, la cuantía que no se hubiera ingresado en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. “

En consecuencia y en aplicación del artículo 191 de la LGT, la infracción será calificada en la normalidad de los casos como grave, ya que la ley dispone:

“La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos: ... c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.”

Sin que sea de aplicación lo dispuesto en el apartado sexto dada la literalidad de su contenido:

“6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.”

Ahora bien, el razonamiento anterior requiere ser analizado porque sus consecuencias pueden conllevar la imposición de una sanción desproporcionada en relación con la conducta y con el bien jurídico protegido.

En relación con la conducta porque el hecho de haber dejado de ingresar está acompañado en estos casos de dos componentes: la posterior extinción de la obligación correspondiente y el hecho de no haber practicado una retención superior a las cantidades dejadas de ingresar. Es decir, de no haber obtenido un beneficio particular restando a la Hacienda las cantidades que debieron estar a su disposición y ello porque la LGT, al establecer un régimen de sanciones sobre las retenciones, se centra en la conducta consistente en dejar de ingresar, pero no en la falta de retención. Sin embargo la existencia o no de retención, ante la falta de ingreso, es un dato que no debería ignorarse, ya que, en otro caso, se aplicaría la misma sanción a quien retuvo y no ingresó que a quien no retuvo y no ingresó.

En cuanto al bien jurídico protegido porque no cabe dudar de que estamos ante una infracción de resultado como se demuestra porque es posible evitar la sanción mediante una regularización (María García Caracuel).

Por otra parte, tampoco sería fácilmente subsumible la conducta del retenedor en otros tipos de infracción previstos en la LGT. En concreto, porque la función del “perjuicio económico” en el actual régimen sancionador no es la que tuviera anteriormente cuando su existencia era determinante de la calificación de la infracción como simple o grave. En la LGT actual, los tres tipos de infracción -leve, grave o muy grave- pueden aplicarse tanto a infracciones que causaron un perjuicio económico como a aquellas que no lo causaron, razón por la cual, la existencia del perjuicio no será determinante de la calificación de la infracción. Así lo expresa la exposición de motivos de la LGT:

“En primer lugar, se adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija. En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor... Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar”.

No obstante, ante la nueva LGT, entendemos que los tipos de infracción a que nos venimos refiriendo serían los siguientes:

“Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve:

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros...”

“Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.”

Finalmente, y aceptando la argumentación de quienes consideran que el tipo infractor aplicable es el previsto en el artículo 191 –dejar de ingresar–, no podemos olvidar una última reflexión sobre la desproporción a que ello nos conduciría y que traslada el problema a la cuantificación de la base de la sanción.

3. La cuestión de la base de la sanción

Según la previsión de la LGT, artículo 191: *“la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”*.

Tal disposición ha sido interpretada por la doctrina en el sentido de considerar que la base de la sanción no es otra cosa que la cuantificación del perjuicio económico causado a la Hacienda pública.

Ello nos conduce a concretar el daño, en el caso de retenciones no ingresadas pero tampoco retenidas en exceso sobre el ingreso, al importe de las cantidades dejadas de ingresar, lo que, según dijimos, parece una conclusión exagerada –desproporcionada– en relación al daño realmente causado a la Hacienda en los casos en que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Supremo. En estos casos, el perjuicio económico se aproxima más bien al daño causado por la falta del pago anticipado que debió realizar el retenedor y que impidió que la Administración dispusiera de estas sumas durante el plazo transcurrido desde que se incumplió la obligación del retenedor, hasta que el contribuyente “extinguió” la obligación principal.

Este mismo criterio es que ha considerado aceptable el propio Tribunal Supremo en relación con el interés de demora exigible al retenedor en los casos que nos ocupan.

Así, el artículo 26 de la LGT ordena que se exija el interés de demora cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, y que se calcule de la siguiente forma:

“3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.”

Pues bien, aunque de la dicción literal de la Ley pudiera desprenderse otra cosa, la propia naturaleza de las cosas – la idea de Derecho y de evitar el abuso del derecho late en esta solución– exige una respuesta diferente, tal como ha reconocido la sentencia del Tribunal Supremo de cuatro de Noviembre de dos mil nueve (Sala de lo Contencioso. Nº recurso 10506/2003, Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero) cuando declara:

“QUINTO.- Pudiera objetarse que pese a ello, las sentencias citadas dejan a salvo el derecho de la Administración a reclamar los intereses que de esa falta de ingreso se derivaron, así como la sanción procedente por la omisión de los citados ingresos, estando comprendidos ambos conceptos (sanción e intereses) en las liquidaciones impugnadas.

El argumento esgrimido es sólo parcialmente cierto. Los intereses que nosotros reconocíamos eran los que median entre la fecha de la retención y el pago del Impuesto de Sociedades o Renta por el sujeto pasivo, lo que no tienen nada que ver con los que aquí han sido objeto de liquidación que operan con parámetros

temporales absolutamente distintos, lo que obligaría a que la Administración operase con datos claramente diferentes a los que en este recurso concurren.

Idéntico razonamiento, y dada la proporcionalidad de su importe con respecto a la deuda, cabe hacer sobre las sanciones. Y ello sin olvidar que las sanciones a imponer serían las que correspondieran a cada acto de retención con respecto a cada uno de los sujetos referidos, pues las circunstancias que concurren del deber omitido son potencialmente distintas en cada caso, razón por la que carecemos de los elementos fácticos imprescindibles para el enjuiciamiento de las infracciones y sanciones impuestas.”

Ciertamente, la invocación del principio de proporcionalidad –también respecto de las sanciones- que hace la sentencia sea la que, a juicio de la Sala, exige una solución al problema que no puede ampararse en una interpretación literal de las normas, lo que quizá haya motivado que incluso el artículo 8.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, haya traducido los términos de la LGT en la siguiente forma:

“La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la regularización practicada...”

Tal traducción –hecha nada menos que por un reglamento de desarrollo de la LGT- nos conduciría a entender que, en los casos examinados, siendo inexistente el importe de la regularización, no existiera tampoco base de la sanción.

IV. Conclusiones

Una vez expuesto lo anterior, parece evidente que la doctrina del Alto Tribunal puede tener efectos a la hora de determinar las sanciones que se pudieran imponer en estos casos.

La cuestión no debe solventarse con amparo en conceptos imprecisos como el de la autonomía de la obligación del retenedor que, según hemos visto, tiene una interpretación distinta de la que se pretende extraer a efectos de sancionar con total independencia de lo declarado por la jurisprudencia y del principio de proporcionalidad. Menos aún cuando es posible encontrar en nuestro ordenamiento argumentos para defender soluciones que pueden fundamentar una aplicación del régimen sancionador más adecuada a los principios y técnicas en que se inspira, cuando no, incluso, una exoneración total de la sanción.

Estas mismas dudas, son ya todo un argumento para actuar en materia sancionadora con extremada cautela, porque este tema puede terminar en una interpretación de la jurisprudencia comentada que suprima cualquier efecto suyo en esta cuestión, pero también, de no encontrarse una solución adecuada en las leyes y reglamentos de aplicación, en una necesaria modificación de la LGT en la materia.

Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio)

Manuel José Baeza Díaz-Portales

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo
Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Resumen:

Ante un supuesto en que la Inspección de Tributos dicta nuevos actos de liquidación en sustitución de otros anteriores anulados judicialmente por falta de representación, la Sala de Valencia dicta sentencia estimatoria del recurso contencioso-administrativo y, modificando su anterior criterio, sienta nueva doctrina en el sentido de que *“no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación”*. Existe un voto particular de uno de los Magistrados integrantes de la Sección Tercera, al que se adhiere otro más.

Abstract:

In a case in which the Tax Inspection gives new tax assessment in lieu of previous ones invalidated by the court for lack of representation, the Supreme Court of Valencia, altering its previous opinion, setting new criteria that “it is not feasible to repeat the tax administrative actions once these have been annulled by a court, regardless the type of defect”. There is a dissenting opinion of one of the members of the third section of Supreme Court of Valencia.

Palabras clave

Acto administrativo anulado por sentencia judicial. Acto de liquidación.

Keywords:

Reverse an administrative action. Tax assessment.

Es –además– una sentencia discutida, desde el momento que, frente a la tesis de mayoritaria plasmada en la misma, se redacta un voto particular por uno de los Magistrados integrantes de la Sección, al que se adhiere otro Magistrado más

Esta reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, fruto de intensas deliberaciones en el seno de su Sección Tercera –tal y como se intuye del hecho cuarto de la misma–, aparece dotada de notable interés, no ya sólo por las conclusiones a que se llegan en la misma (si bien con anterioridad existen sentencias del mismo signo, con una doctrina posteriormente modificada), sino sobre todo por lo novedoso de los argumentos que soportan aquellas conclusiones. Es –además– una sentencia discutida, desde el momento que, frente a la tesis de mayoritaria plasmada en la misma, se redacta un voto particular por uno de los Magistrados integrantes de la Sección, al que se adhiere otro Magistrado más.

La correcta contextualización del contenido y sentido de la sentencia de que se trata hace conveniente principiar refiriéndonos a lo que el fundamento jurídico primero de la misma denomina “objeto del recurso y hechos relevantes”.

A este respecto, el recurso contencioso-administrativo resuelto por la sentencia que se comenta se interpuso contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación deducida contra acuerdos del Inspector Regional Adjunto por los que se confirmaba determinada liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1993 y se imponía una sanción; si bien debe tenerse en cuenta que con anterioridad a estos acuerdos se dictaron una anterior liquidación y sanción por los mismos conceptos que fueron anuladas judicialmente por falta de representación.

Pues bien, en ejecución de las sentencias –que fueron dictadas en este caso por la Sección Primera de la SCATSJCV– que anularon tales iniciales liquidación y sanción, la Inspección dio de baja las liquidaciones anuladas, pero –al mismo tiempo– anunció la reposición de actuaciones. Repuestas las actuaciones y tramitado el procedimiento administrativo, se dictaron los actos objeto de la reclamación económico-administrativa nuevamente recurrida, cuya resolución es precisamente la que da lugar a la SSCATSJCV 693/2010.

El primero de los motivos con que aparece fundamentada la demanda del recurso contencioso-administrativo resuelto por tal sentencia es la alegación de imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencias judiciales que resolvieron definitivamente sobre los actos impugnados. Debe anotarse que, conforme deriva de lo expresado en la sentencia, la Abogacía del Estado, si bien se opuso a otros motivos también alegados en la demanda, nada dijo sobre el que ahora se trata.

En el segundo de los fundamentos de derecho de la sentencia 693/10, se efectúan determinadas “consideraciones previas” antes de afrontar directamente el supuesto sometido al enjuiciamiento de la

Sala (lo que se realizará en los subsiguientes fundamentos jurídicos), que vienen a concretarse en la justificación del cambio de criterio que acomete esta Sección

En este sentido, se comienza expresando la conciencia de que, en anteriores sentencias de la Sala, únicamente se había concluido con la imposibilidad de reiteración de actos administrativos tributarios previamente anulados por sentencia judicial en los casos en que el vicio determinante de la anulación hubiera sido material o de fondo, más no en los supuestos en que el defecto fuere de carácter adjetivo o formal, así como de que existe determinada doctrina judicial que, en los casos en que la anulación derive de un vicio procedimental, viene entendiendo que resulta factible la retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de la subsanación del mismo.

Se había concluido con la imposibilidad de reiteración de actos administrativos tributarios previamente anulados por sentencia judicial en los casos en que el vicio determinante de la anulación hubiera sido material o de fondo, más no en los supuestos en que el defecto fuere de carácter adjetivo o formal

Sin embargo, la sentencia considera que tal doctrina judicial –salvo algún supuesto puntual o excepcional- no afronta directamente la cuestión o, cuando menos, no aporta los argumentos jurídicos que puedan sustentar la decisión de reposición de actuaciones. Y a ello añade que, en cualquier caso, el tema que se va a tratar en esta sentencia no ha sido abordado desde la perspectiva que se va exponer y razonar en los siguientes fundamentos jurídicos, así como que son precisamente estas razones que seguidamente se explicitarán las que autorizan (en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto -STC 111/2001, FJ 2, por todas-) proceder a modificar la anterior doctrina de la Sala al respecto.

En este mismo fundamento jurídico segundo se llama también la atención sobre dos precisiones importantes: (i) “que la doctrina que emana de esta sentencia lo es por referencia, no tanto al Derecho administrativo general, sino más particularmente al Derecho tributario, y ello en atención a las peculiaridades de que está imbuido este último y que irán siendo desgranadas en nuestra exposición” y (ii) “que, de todo lo que acaba de exponerse, habrían de excluirse –lógicamente- los supuestos de estimaciones parciales de recursos, por razones de fondo, que hicieran necesario el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase éste a las determinaciones establecidas en la sentencia judicial”.

Sentado todo lo anterior, la sentencia se dispone ya a dar respuesta concreta a la cuestión suscitada, la que se va a traducir en la estimación del primero de los motivos de la demanda (si bien se aprovecha para efectuar un discurso más completo sobre todos los perfiles de aquélla), para lo cuál se va a desplegar un doble orden de argumentos: (i) lo que la sentencia denomina “razones de estricta legalidad de la tesis de la Sala”, objeto del fundamento jurídico tercero y (ii) el principio constitucional de seguridad jurídica, del que se ocupa el fundamento cuarto.

Debe tenerse en cuenta
que tales preceptos
se encuentran
insertos en una Ley
que está regulando
el procedimiento
administrativo –no el
proceso jurisdiccional- y
que van destinados a los
órganos administrativos
–no a los tribunales de
justicia

Así, en el fundamento de derecho tercero se expresa la insatisfacción que produce la base jurídico-legal con la que determinada doctrina judicial ha intentado justificar la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente por defectos formales (los preceptos de la anterior y de la actual Ley de Procedimiento administrativo relativos a la conservación de actos y trámites en casos de anulación, subsanación de defectos, etc.), y ello por cuanto que *“debe tenerse en cuenta que tales preceptos se encuentran insertos en una Ley que está regulando el procedimiento administrativo –no el proceso jurisdiccional- y que van destinados a los órganos administrativos –no a los tribunales de justicia-”* (al igual que acontece con las posibilidades sanatorias expresamente previstas en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas).

En este punto, la sentencia reconoce que nuestra legislación apuesta por la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (especialmente en los casos de defecto de forma o de procedimiento), tanto en el curso del procedimiento administrativo, como en fase de recursos administrativos; esto es, en vía administrativa. No obstante, la sentencia nos dice –y esto es lo importante- que no resulta factible trasladar tales facultades de subsanación al proceso judicial, por cuanto que *“el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la Ley 30/1992, sino en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998, donde no existe un solo precepto legal que contemple tales posibilidades, previéndose en los arts. 68 y ss. de dicha LJ que la sentencia sólo puede tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado; en tanto que en los arts. 103 y ss. del mismo cuerpo legal –reguladores de la ejecución de sentencias- nada se dice sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Contrariamente a todo ello, las sentencias judiciales de lo que están dotadas es del más que conocido principio de cosa juzgada”*.

Por su parte, y como se anticipó, el fundamento de derecho cuarto se ocupa del principio constitucional de seguridad jurídica. En tal fundamento, la sentencia efectúa determinadas referencias a algunas de las facetas del fundamental derecho a la tutela judicial efectiva, al hecho de que el proceso por el que se articula la tutela judicial tiende o debiera tender a la definitiva terminación de los conflictos jurídicos, a las singularidades de la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto, y viene a rematar –en apoyo de la conclusión que se obtiene- con un párrafo que, por su claridad y contundencia, merece ser transcrito literalmente:

“Esto último nos parece contrario no ya a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica sino incluso al sentido común. La factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados (especialmente en el caso de vicios de forma o procedimiento) tiene como ventaja el principio de justicia material, en el sentido de evitar que, por meras cuestiones formales, se incumpla el deber de contribuir según la capacidad económica

de cada uno. Pero no es menos cierto que también conllevaría el más considerable lastre del riesgo de latencia “sine die” del conflicto, dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación, con grave merma del principio de seguridad jurídica. Esto alcanza tintes cercanos a lo catastrófico en el ámbito

tributario, en el que lo prolongado del devenir procedimental (que incluye el recurso obligatorio a la vía económico-administrativa) hace que la posibilidad de tan sólo una reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho y muy superiores a la decena de años (como, desgraciadamente, estamos acostumbrados a comprobar –véase que, en el presente supuesto, hablamos del IRPF de 1993, hace ya 17 años-), durante los cuáles el contribuyente sufrirá la incertidumbre del resultado final de la controversia, lo que –como se apuntaba- resulta un tanto inadmisibles para el común sentido jurídico y viene a traducirse en una suerte de reformatio in peius cuando –como sabemos- uno de los principios generales del derecho que ha hecho aflorar nuestra jurisprudencia es el de que la necesidad de acudir a un proceso no puede convertirse en daño para quién lleva la razón; posibilidad de reiteración que queda aún más huérfana de sentido cuando, además –se reitera- de la amplitud de facultades sanatorias de que se dispone (en el procedimiento administrativo, por vía de recursos y, en fin, en sede de la reclamación económico-administrativa), tenemos que la Administración tributaria es la “superdotada”, tanto en medios materiales como personales, de todas las Administraciones públicas.”.

La sentencia efectúa determinadas referencias a algunas de las facetas del fundamental derecho a la tutela judicial efectiva

En definitiva, y tal y como se expresa en el penúltimo párrafo de este fundamento jurídico, si bien no resultan nada desdeñables los principios de justicia material y la obligación de contribuir según la capacidad económica de cada uno, todo principio tiene unos límites y, en supuestos como los descritos, estos principios deben ceder a favor del principio de seguridad jurídica por las razones explicitadas.

Tras todos estos razonamientos, y en aplicación de ellos, es por lo que la sentencia, en su fundamento quinto, viene a sentar su nueva doctrina, que no es otra que la de que “no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación”.

Expuesto el recorrido de la tesis mayoritaria de la Sección plasmado en la sentencia que nos ocupa, únicamente resta examinar –aún cuando sea de manera sucinta- las consideraciones que se contienen en el voto particular a la misma.

El voto particular comienza recordando que la tesis mayoritaria de la sentencia no es nueva, pues ya fue adoptada en una pasada etapa de la Sala (la que se dio en denominar doctrina del “tiro único”). Ello es cierto, aunque debe tenerse en cuenta que es algo que ya aparece reconocido en la sentencia –párrafo segundo del fundamento jurídico segundo- y que la “novedad” de la sentencia (como la misma indica en el párrafo quinto del mismo fundamento jurídico) radica en la diferente perspectiva y argumentos con que se llega a aquella misma conclusión.

El voto particular comienza recordando que la tesis mayoritaria de la sentencia no es nueva, pues ya fue adoptada en una pasada etapa de la Sala (la que se dio en denominar doctrina del “tiro único”

A continuación, el voto particular repasa las distintas posturas que han venido existiendo al respecto del tema de que se trata y que van desde las que afirman la posibilidad de reiteración ilimitada hasta las que niegan tal factibilidad de reiteración. El autor del voto particular continúa señalando que, frente a estas posturas antagónicas, existe otra más ponderada que consistiría en permitir la reiteración por una sola ocasión más, y que sería la que resultaría de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 (la que aparece fundamentada en las posibilidades sanatorias previstas en la regulación del procedimiento administrativo) y

con la que –decididamente– se alinea el voto particular.

Aparte de ello, el grueso principal en que aparece vertebrado el voto particular es, de un lado, la cita determinados principios constitucionales (como serían los de igualdad ante la ley, capacidad económica, generalidad y progresividad, justicia tributaria, necesario cumplimiento de los objetivos tributarios de redistribución de riqueza y solidaridad) y, de otro, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre tales principios.

Respecto de ello, simplemente decir que parece claro que el autor del voto particular considera preeminentes estos principios sobre el de seguridad jurídica, aunque no los relaciona o pondera con este último (recuérdese que la sentencia ya reconoció la importancia de estos principios, si bien –en la modulación que efectúa con el de seguridad jurídica bajo el prisma de las consideraciones fácticas y jurídicas que entraña el supuesto analizado– se decantó por la prioridad del principio de seguridad jurídica en supuestos como el tratado y resuelto en la sentencia).

Y algo similar cabe decir de la transcripción de sentencias del Tribunal Constitucional sobre aquellos principios, echándose quizás en falta la clave o engarce de tales principios con el tema de que se trata –anulación judicial por vicios formales–, pues las sentencias del Tribunal Constitucional transcritas no afrontan tales principios en relación con dicho tema, y ni siquiera los confronta con el principio de seguridad jurídica.

Por lo demás, el extenso voto particular viene a insinuar la peligrosidad de extrapolación de la doctrina sentada a otros ámbitos del Derecho Administrativo (aunque la sentencia –en el penúltimo párrafo del fundamento de derecho segundo– ya acotó su conclusión al ámbito tributario, precisamente en atención a las peculiaridades que el mismo presenta) y concluye con la cita de determinadas sentencias judiciales del mismo signo que el que propugna el voto particular.

Sentado todo lo anterior, las referencias que se efectúan en la sentencia acerca de la dualidad vicios formales-defectos sustanciales sugieren un tema que, si bien no es tratado directamente en aquélla, presenta un indudable interés. Me refiero ahora a la determinación de a que supuestos de vicios formales o de procedimiento debe concedérseles virtualidad anulatoria y la relación de este tipo de vicios con las

cuestiones de fondo que aparezcan implicadas en el asunto de que se trate.

Y es que, no obstante las posibilidades de subsanación o corrección de los vicios de forma que hemos visto pueden realizarse en el procedimiento administrativo y la vía de recursos, puede acontecer que, tras haber culminado tan largo camino, aún nos encontremos con una infracción formal que no haya sido subsanada, planteándose la cuestión de si, en tal supuesto, debe o no decretarse la nulidad del acto administrativo.

En este punto, siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y doctrina jurisprudencial que el mismo cita, entiendo que la respuesta a tal cuestión debe encontrarse en la relación entre el vicio de forma de que se trate y la decisión de fondo adoptada por el acto recurrido, ponderando (como dice la STS 6.11.1963) “lo que hubiera podido variar el acto administrativo origen del recurso en caso de observarse el trámite omitido”. Así, tendríamos las siguientes hipótesis:

- Que, aunque no hubiera existido defecto formal, la decisión de fondo hubiera sido la misma. En este caso, la doctrina jurisprudencial (sirva de ejemplo, la STS 6.3.1997, que cita otras anteriores) considera que “carece de sentido y toda justificación práctico-jurídica decretar la nulidad de actuaciones pretendida por la recurrente...porque, en cualquier caso, la anulación de lo actuado a partir de la omisión inicial sólo implicará una reiteración del procedimiento para llegar a una conclusión material o de fondo de igual tenor a la que se ha de dejar plasmada en esta sentencia”. Obsérvese que lo que se dice lleva implícita la posibilidad de reiteración de los actos administrativos anulados por defectos de forma. En cualquier caso, entiendo que aquí no concurrirían los requisitos previstos por el art. 63.2 Ley 30/1992 para decretar la anulación del acto, ya que en el caso no existiría una situación de indefensión material efectiva, de manera que si la decisión de fondo es correcta o no ha sido atacada no cabe sino desestimar el recurso.
- Que, además del vicio formal, quede evidenciada la incorrección de la decisión de fondo. Aquí estaríamos ante dos tipos de vicios (uno de forma y otro de fondo) y el verdaderamente determinante de la anulación del acto es este último. Respecto de este supuesto, podemos citar la STS 12.12.1979, en la que se expresa que “estando el tribunal ante los elementos decisorios del caso y revelando éstos la inadecuación a derecho sustancial del acto, la invalidez del mismo por motivos de forma sólo sería capaz de determinar para el particular la carga adicional de

No obstante las posibilidades de subsanación o corrección de los vicios de forma que hemos visto pueden realizarse en el procedimiento administrativo y la vía de recursos, puede acontecer que, tras haber culminado tan largo camino, aún nos encontremos con una infracción formal que no haya sido subsanada, planteándose la cuestión de si, en tal supuesto, debe o no decretarse la nulidad del acto administrativo

Carece de justificación institucional, porque si el defecto de forma tiene verdadera trascendencia por haber sustraído elementos de juicio de valor esencial, lo que procede es anular el acto viciado pura y simplemente, sin añadir orden alguna de reconstruir el expediente

seguir un nuevo proceso para obtener una decisión que puede pronunciarse ya ahora". Aquí, nuevamente, puede efectuarse la anterior consideración sobre que este argumento implica que para el T.S. la apreciación de un vicio de forma puede determinar la reiteración del acto administrativo anulado por tal clase de vicio. Lo que yo considero respecto de este supuesto es que resulta inútil, y hasta inconveniente, anular el acto administrativo en exclusiva atención al defecto de forma, ya que, siendo viable pronunciarse sobre el fondo, resulta mucho mejor para la deseable aspiración de justicia material una resolución definitiva sobre el fondo, sobre todo teniendo en cuenta que existe mayor acuerdo entre los operadores jurídicos en que, al menos cuando se resuelve sobre el fondo del asunto, entra en juego el principio de cosa

juzgada del pronunciamiento judicial de que se trate.

- Que no sea posible determinar si la decisión de fondo es o no correcta, precisamente porque la infracción formal cometida ha sustraído los elementos de juicio necesarios para una adecuada valoración de la decisión de fondo adoptada. Éste cabalmente sería el único caso en que habría de concederse virtualidad anulatoria al defecto de forma o procedimiento cometido. Así ha sido reconocido, entre otras, por las SSTs de fechas 29.11.1989 y 26.6 y 27.11.1990.

Y precisamente sería este último supuesto aquel en que encontraría plenitud de aplicación la doctrina sentada en la sentencia objeto de comentario.

En otro orden de cosas, y retomando de nuevo lo que es la *ratio decidendi* de la sentencia que se comenta, es de observar que, si bien nos encontramos una sentencia judicial y que –por tanto– no necesitaría justificar o reforzar sus conclusiones en la doctrina científica, puede apreciarse como en el último párrafo de su fundamento jurídico quinto efectúa una referencia a determinados autores administrativistas de relieve (concretamente EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ) que, en cierto modo, se encuentran en una línea similar a la de la sentencia. Es cierto que existen –en este punto– ciertas matizaciones, como la relativa a que estos ilustres tratadistas efectúan sus reflexiones en el ámbito del Derecho Administrativo General, en tanto que la sentencia que nos ocupa se encuentra enfocada especialmente al particular recinto del Derecho tributario. También –y sobre todo– es de apreciar que la sentencia contiene un desarrollo más completo o avanzado (y no se habla ya de la fundamentación o justificación, sino de las conclusiones), si bien –se reitera– particularizado al perímetro del Derecho tributario.

Por ello, y en relación con esta alusión doctrinal que se contiene en la sentencia, no está demás traer a colación la crítica que efectúan GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ de los fallos en que se acoge un defecto formal como base de los mismos, declarando la nulidad de lo actuado

desde el momento en que dicho defecto fue cometido y condenando a la Administración a estar y pasar por dicha declaración y, en consecuencia, a retrotraer el expediente a dicho momento y a reconstruirlo a partir de él.

Así, estos autores nos dicen que esta estructura de las sentencias carece de justificación institucional, es contraria a la ley positiva y lleva consigo, en muchas ocasiones, una prima a la ilegalidad y una paradójica condena en perjuicio del recurrente.

Carece de justificación institucional, porque si el defecto de forma tiene verdadera trascendencia por haber sustraído elementos de juicio de valor esencial, lo que procede es anular el acto viciado pura y simplemente, sin añadir orden alguna de reconstruir el expediente.

No estaba justificada, en efecto, en la LJ 56 y, mucho menos, lo está en la vigente LJ, cuyo artículo 71 obliga a declarar la nulidad del acto recurrido si éste no es conforme a Derecho y a restablecer la situación jurídica del recurrente con la correlativa adopción de cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma y, entre ellas, si es necesario, la emisión de un nuevo acto o la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria dentro del plazo que la propia sentencia establezca. Nada autoriza, pues, a incluir ningún otro tipo de declaraciones, que tampoco puede la Administración hacer después con la finalidad de eludir el exacto cumplimiento de los pronunciamientos antedichos (*vid.* al respecto los enérgicos artículos 103.4 y 108.2 de la propia ley).

Supone en muchos casos una prima a la ilegalidad y una condena en perjuicio del recurrente, porque se deja en manos de la Administración prolongar indefinidamente la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación.

Por todas estas razones es forzoso considerar como una práctica viciosa la declaración de nulidad de actuaciones por vicios formales.

Si estos existen, hay que tratar de llegar a pesar de ellos a un enjuiciamiento del fondo, siempre que sea posible; si no lo es, porque la comisión de la infracción formal ha sustraído elementos de juicio esenciales que impiden una valoración del acto en cuanto al fondo, lo que procede es declarar sin más la nulidad de dicho acto y restablecer de inmediato la situación del recurrente indebidamente alterada por el mismo.

Sólo en el ámbito administrativo, dentro de la vía administrativa de recurso, es posible acordar la nulidad de lo actuado y la retroacción del expediente al momento en que el vicio de forma fue cometido (art. 113.2 LPC). Esta posibilidad se justifica solamente en el ámbito de la supremacía jerárquica del órgano administrativo que resuelve el recurso ordinario, pero no es posible trasladarla al campo del recurso contencioso administrativo por la sencilla razón de que este no es un recurso jerárquico, ni los tribunales de la Jurisdicción son superiores de la Administración.

Por todas estas razones
es forzoso considerar
como una práctica viciosa
la declaración de nulidad
de actuaciones por vicios
formales

El artículo 26.5 de la LGT'03 podría hacer pensar en que la legislación tributaria apuesta por la factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados por vicios formales

Pues bien, a todo esto que nos explicitan tan insignes autores cabría añadir por vía de silogismo el remate de las consecuencias de estos argumentos a los efectos que ahora nos ocupan. En efecto, si no resultan ajustados a derecho los pronunciamientos judiciales que, estimando infracciones procedimentales, acuerdan la retroacción de actuaciones (y, en definitiva, permiten la reiteración del acto administrativo anulado por vicios de forma), habrá que capitular considerando que, en los procesos judiciales que culminan con la anulación del acto administrativo por motivos

formales, no le cabe a la Administración la reiteración del acto administrativo expulsado del ordenamiento jurídico. Y ello por una razón muy sencilla: si a la Administración le cupiese tal opción no tendría sentido decir que no es correcto que los tribunales de justicia acuerden la reiteración del acto anulado por defecto formal, pues ¿porqué no van a poder acordar los tribunales algo que la Administración se encontraría facultada a realizar?.

La anterior conclusión (infactibilidad de reiteración del acto administrativo también en el supuesto de que la anulación sea por vicios formales) quedaría reforzada por el más arriba comentado principio de cosa juzgada que resulta tributario de los pronunciamientos judiciales que ostentan la cualidad o condición de firmes, y respecto del que ninguna norma legal distingue en función de la naturaleza del vicio ni, por tanto, excluye cuando se trata de infracción formal.

Por último añadir que, de todo lo que acaba de exponerse, habrían de excluirse –lógicamente– los supuestos de estimaciones parciales de recursos que hicieran necesario el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase éste a las determinaciones establecidas en la sentencia judicial.

Para terminar con este comentario, y aunque tampoco es algo que haya sido tratado en la sentencia de que se trata, cabría plantearse la compatibilidad o encaje de la doctrina sentada en esta resolución judicial y algunos preceptos normativos que vienen a incidir en el tema de las ejecuciones judiciales de sentencias. Y ahora se está pensando en los artículos 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Reglamento General de Desarrollo de la LGT'03, en materia de revisión en vía administrativa), y artículos 68.1.b) y 26.5 LGT'03.

Así, el párrafo primero del art. 70 del Real Decreto 520/2005 establece –como parece que no podría ser de otra manera– que *“La ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa”*. No creo que hubiera sido necesario efectuar tal afirmación, pues es evidente que la regulación de la ejecución de sentencias, en cuanto uno más de los aspectos o fases del procedimiento jurisdiccional, debe venir establecida en la legislación reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (la actualmente vigente es la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa del año 1998).

Sin embargo, a continuación, el párrafo segundo dispone que *“En todo lo que no se oponga a la normativa*

citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo". Precisamente en base a esta locución legal algunos sectores se han planteado la aplicabilidad, en la ejecución de resoluciones judiciales, de las disposiciones que sobre conservación de trámites y posibilidad de reiteración de actos administrativos se contienen en el art. 66 de este mismo Real Decreto. Entiendo que ello no sería jurídicamente correcto, fundamentalmente por dos razones.

En primer lugar, porque, a salvo de los supuestos de estimaciones por anulación parcial, se vulneraría el art. 103.2 LJ y preceptos del mismo cuerpo legal concordantes, ya que, si una sentencia procede –sin más– a la anulación del acto administrativo impugnado, su cumplimiento "en la forma y términos que en éstas se consignan" únicamente puede traducirse en la simple operación de dejar sin efecto tal acto anulado (en el campo tributario, lo que suele denominarse dar de baja la liquidación).

Y, en segundo término, y enlazado con lo anterior, porque la reiteración del acto administrativo será o no jurídicamente factible (aquí se defiende que no), pero lo que parece claro es que, aunque se partiese de que tal reiteración es posible, la misma sería algo ajeno a la ejecución de la sentencia que exclusivamente contuviese una decisión anulatoria total. Ello es así porque nadie duda que la fase de ejecución de sentencias tiene como límite el tenor de sus pronunciamientos; es decir, la ejecución debe quedar ceñida al cumplimiento de las determinaciones del fallo de la sentencia.

Por su parte, el artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria de 2003 nos dice que el plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración se interrumpe "*Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase...*".

Podría pensarse que la norma se encuentra pergeñada precisamente para otorgar virtualidad interruptiva de la prescripción a las reclamaciones y recursos planteados por el administrado en el caso de que los mismos fuesen estimados y, por tanto, concluyeran con la anulación del acto impugnado (lo que coincide con determinada doctrina judicial. Si ello fuera así, se estaría partiendo de la existencia de un plazo de prescripción del derecho a liquidar de nuevo (no tendría sentido hablar de interrupción de prescripción, si no existe un plazo de prescripción), lo que –a su vez– llevaría implícito la posibilidad de reiterar el acto administrativo (pues sin tal posibilidad huelga hablar de prescripción)

Sin embargo, aparte de que parece que la referencia "recursos de cualquier clase" no puede incluir a los jurisdiccionales (sino a las diversas modalidades de los administrativos), el anterior supuesto no es el único en que pueda darse virtualidad interruptiva de la prescripción a las reclamaciones y recursos, como lo evidencia el supuesto de las estimaciones de prescripción en la vía económico-administrativa (nunca bien explicadas, pero que parece que descansarían en la idea de que el derecho a liquidar de la Administración no queda agotado o consolidado hasta que encuentra firmeza en vía administrativa o económico-administrativa); ello amen determinadas SSTS (como la de 29.9.2004 –RJ 2005/849– o la de 3.7.2000 –RJ 2001/3711, ponente Rafael Fernández Montalvo–) y que indican que únicamente los actos válidos pueden interrumpir la prescripción (aunque es cierto que también existen otras SSTS de signo contrario).

Por último, el artículo 26.5 de la LGT'03 podría hacer pensar en que la legislación tributaria apuesta por la factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados por vicios formales, en la medida en que ello quedaría implícito en su contenido, desde el momento en que prevé aplicar intereses de demora en el

lapso temporal que va desde el dictado de la inicial liquidación anulada (incluyendo aquí las anulaciones judiciales) y la nueva que se dicta en su sustitución.

No obstante ello, no creo que tal conclusión sea correcta, no sólo -ni tanto- porque no se haga mención a que la anulación lo fuera por motivos formales (nada se dice de la clase de vicio), sino –fundamentalmente- porque la expresión legal “exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación” parece más bien referido a los supuestos de estimaciones parciales por razones de fondo que determinan la necesidad de practicar nueva liquidación ajustada a los pronunciamientos del acto administrativo o de la sentencia judicial que anulan parcialmente la primitiva liquidación.



Las ETVE: un método para eliminar la doble imposición internacional

Luis María Romero Flor

Doctor en Derecho

El presente trabajo obtuvo un Accésit en la XVII Edición del Premio AEDAF

Resumen

La internacionalización de la economía y la globalización de los mercados han incidido de manera notable en el ámbito de la fiscalidad internacional, ya que obliga a los Estados a replantear principios, conceptos, métodos y estrategias, ante la actual expansión transnacional de la empresa debido a la instalación de sedes secundarias en el exterior y su funcionamiento en diversos Estados.

En este marco, es preciso analizar los cambios más significativos introducidos en el ámbito de la fiscalidad internacional en el ordenamiento español y su adaptación a este nuevo escenario. Con este fin, serán objeto de análisis, en primer lugar, las medidas contenidas en el ordenamiento español para evitar la doble imposición internacional, que sin duda, es de referencia obligada en la materia, para entender posteriormente, con mayor claridad, el régimen de las sociedades holding españolas.

Abstract

The internationalization of the economy and the globalization of markets have dramatically impacted into the field of international taxation, forcing states to rethink principles, concepts, methods and strategies to the current transnational expansion of the company due to installation of secondary branches abroad and their functioning in various States.

In this framework, it is necessary to analyze the most significant changes introduced in the field of international taxation in the Spanish system and its adaptation to this new scenario. We will analyze, firstly, the measures contained in the Spanish legal system to avoid double taxation, which is undoubtedly obligatory reference in the subject to understand more clearly, the regime of Spanish holding companies.

Palabras clave

Inversión directa extranjera, fiscalidad internacional, internacionalización de la economía, convenios de doble imposición.

Keywords

Foreign direct investments, international taxation, global economy, double taxation conventions.

Índice

Introducción

Primera parte: El problema de la Doble Imposición y los métodos para su eliminación

1. Concepto de doble imposición, elementos integrantes y causas generadoras.
2. Medidas y métodos utilizados para tratar de evitar la doble imposición internacional
 - 2.1. Medidas para evitar la doble imposición internacional
 - 2.2. Métodos para evitar la doble imposición internacional
 - A. Método de exención
 - a.1. Exención integral
 - a.2. Exención con progresividad
 - B. Método de imputación
 - b.1. Imputación íntegra.
 - b.2. Imputación ordinaria o limitada
 - 2.3. Métodos para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades Español
 - A. Exención para evitar la doble imposición económica internacional por la obtención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera
 - B. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente
 - C. Deducción para evitar la doble imposición internacional por impuestos soportados en el extranjero
 - D. Deducción para evitar la doble imposición internacional por dividendos y participaciones en beneficios

Segunda parte: Régimen Jurídico-Fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

1. Régimen Jurídico de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros
 - 1.1. Forma jurídica de las ETVE
 - 1.2. Objeto social
 - 1.3. Entidad no residente
 - 1.4. Medios materiales y personales
 - 1.5. Valores nominativos
 - 1.6. Comunicación, aplicación y renuncia al régimen de las ETVE
- 2.- Régimen Fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros
 - 2.1. Rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

- a. Porcentaje de participación
 - b. Período de posesión de la participación
 - c. Régimen fiscal de la entidad no residente
 - d. Actividades empresariales en el extranjero
 - e. Supuestos especiales del régimen de exención
 - f. Supuestos de no aplicación del régimen de exención
- 2.2. Distribución de beneficios
- a. El socio como persona jurídica
 - b. El socio como persona física
 - c. El socio como persona física o jurídica no residente en territorio español
- 2.3. Transmisión de la participación en la ETVE y supuestos de separación del socio o liquidación de la sociedad
- a. El socio como persona jurídica o establecimiento permanente
 - b. El socio como persona física o jurídica no residente en territorio español
- 2.4. Información a los socios
- 2.5. Aportaciones no dinerarias
3. Conclusiones
4. Bibliografía

Introducción

La internacionalización de la economía y la globalización de los mercados han incidido de manera notable en la desregulación y liberalización de los sectores económicos a través de una estrategia de globalización empresarial, generándose con ello una libertad de movimiento de los factores productivos, una innovación tecnológica, una competencia por atraer inversiones y una búsqueda de la eficiencia en la asignación de recursos en el ámbito mundial.

Este nuevo escenario también ha traído implicaciones en el campo del derecho tributario, uno de los más sensibles, si no el que más, a los cambios del mundo económico, sometiendo la norma tributaria a una dura prueba en el ordenamiento jurídico financiero internacional, ya que obliga a replantear principios, conceptos, métodos y estrategias por parte de los Estados, ante la actual expansión transnacional de la empresa debido a la instalación de sedes secundarias en el exterior y su funcionamiento en diversos Estados.

En este marco, es preciso analizar los cambios más significativos introducidos en el ámbito de la fiscalidad internacional en el ordenamiento español y su adaptación a este nuevo escenario.

Con este fin, serán objeto de análisis, en primer lugar (y aunque lo hagamos de forma sucinta), las medidas contenidas en el ordenamiento español para evitar la doble imposición internacional, que sin duda, es de referencia obligada en la materia, para entender con mayor claridad el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Para ello, empezaremos por definir el concepto y las causas que la originan, para continuar exponiendo los métodos y medidas existentes para su eliminación, en particular, en el ordenamiento español.

En segundo lugar, y como eje central de nuestro trabajo de investigación, se procederá a analizar el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (también denominadas sociedades *holding*), reguladas en el Capítulo XIV, del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, veremos que se trata de un régimen dirigido a aquellas entidades cuyo objeto sea la tenencia de participaciones en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que desarrollen actividades empresariales en el extranjero, otorgándoles un régimen de exención sobre los dividendos y plusvalías generadas en el extranjero (siempre y cuando cumplan unos requisitos establecidos por la Ley), que en realidad se convertirá en un régimen de diferimiento cuando la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros reparta sus beneficios exentos a sus socios, ya que éstos últimos tendrán que tributar por el impuesto correspondiente (Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) como si ellos mismos hubieran tenido directamente las participaciones en las entidades no residentes sin intervención de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros.

Por todo ello, el objeto de estudio a desarrollar será el análisis de los distintos problemas jurídicos que suscita la regulación que la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del mismo realizan de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, y lo haremos desde el punto de vista de la imposición directa, dejando para una ulterior investigación, la regulación indirecta, así como la comparación de este régimen especial con otros parecidos o similares existentes en el ámbito internacional.

Primera parte: El problema de la Doble Imposición y los métodos para su eliminación

1. Concepto de doble imposición, elementos integrantes y causas generadoras

De manera amplia, podemos definir la doble imposición, como aquella situación en la que se encuentra un sujeto pasivo, por la que el mismo presupuesto de hecho de un tributo da lugar a obligaciones tributarias por el mismo período impositivo y por el mismo o análogo tributo en varios Estados o dentro de un mismo Estado. En este mismo sentido se manifiesta SAINZ DE BUJANDA cuando señala que *“se produce doble imposición cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento”*.¹

En base a esta definición, para poder hablar de la existencia de doble imposición, es necesario que concurren los siguientes elementos: un mismo sujeto pasivo, un mismo período de tiempo, concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga y existencia de varios sujetos activos.

Así pues, en primer lugar, tiene existir **un mismo sujeto pasivo** sobre el que recaiga la carga tributaria del hecho imponible. El hecho de que exista una misma identidad subjetiva, o la concurrencia de varias, será un factor determinante para diferenciar (como posteriormente analizaremos) figuras tan afines, y a la vez, tan dispares, como son la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

En el ámbito internacional, y tal como señala CALDERÓN CARRERO², *“la identidad del sujeto pasivo debe ser sustituida por la identidad sustancial del contribuyente”*, para dar cabida a otras figuras tributarias, como la del sustituto, que aunque no realiza el hecho imponible, ni tampoco excluye ni desplaza al contribuyente del hecho imponible, está por Ley *“obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”*.³

CALDERÓN CARRERO, sigue señalando que existen otros supuestos en los que, ante la imposibilidad de apreciar la identidad formal del sujeto pasivo, *“debe flexibilizarse aquí la apreciación de la identidad absoluta a favor de una identidad relativa y material de contribuyente”*, siendo estos casos:

- a. *“El caso de sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal en el Estado de la residencia que son sometidas a imposición como entes societarios (no transparentes) en el extranjero por los hechos imponibles allí realizados, al tiempo que los socios de éstas son los que, debido a la transparencia tributaria, están sujetos a gravamen en la residencia sobre las rentas mundiales a través de la sociedad.*

1 SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 10.ª edición. 1993. Pág. 57.

2 CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* (Director SERRANO ANTÓN, F.). Ed. Estudios Financieros. 2.ª edición. Madrid. 2005. Págs. 286 a 289.

3 Artículo 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- b. El del cónyuge que es sometido a imposición en el extranjero por las rentas que obtiene de fuente foránea y que soporta, a su vez, un segundo impuesto en la residencia (sobre el mismo hecho imponible) que grava al mismo contribuyente agrupado con otros (unidad familiar) en aplicación de un régimen especial (tributación conjunta).
- c. Los supuestos de tributación consolidada donde una sociedad del grupo ha soportado un impuesto extranjero por rentas obtenidas en dicho país, sobre las que se yuxtapone posteriormente un gravamen similar cuyo sujeto pasivo es el grupo de sociedades consolidado”.

El segundo elemento que debe concurrir para que exista doble imposición, es la **identidad del período impositivo**, es decir, que la renta o patrimonio sometido a gravamen por dos legislaciones distintas, debe haberse generado u obtenido en un mismo (o idéntico) período impositivo.

Por lo que respecta al requisito de la **concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga**, al ser este requisito objeto de análisis dentro del régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, ello nos exime de explicarlo con profundidad. No obstante, podemos adelantar, a grandes rasgos, que es la Ley de Impuesto de Sociedades⁴ contiene la solución, aclarando que debe entenderse por impuesto de naturaleza análoga al indicar que “se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida [...] con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicario de aquélla” considerándose cumplido de forma automática este requisito “cuando la Entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información”.

Para COSÍN OCHAITA⁵, la similitud de los impuestos debería realizarse “mediante la comparabilidad de los elementos esenciales de los impuestos tales como: hecho imponible, objeto imponible, base imponible, tipo impositivo y deducciones o bonificaciones en la cuota tributaria [...]”, por lo que “la similitud sustancial de los impuestos extranjeros y español requiere un examen global o de conjunto de ambos impuestos así como un examen aislado de sus elementos esenciales”.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en su Resolución de 8 de junio de 1999⁶, señala:

“En este aspecto, hay que destacar que la apreciación del requisito de sometimiento a un «gravamen de características comparables» no implica la comparación de modelos genéricos de imposición sobre el beneficio empresarial, ni la mera comparación de tipos efectivos de gravamen por este concepto. Se trata pues, más bien, de comparar en cada caso [...] el grado de imposición efectiva que soporta en su país de residencia y el que hipotéticamente soportaría en España, de manera que ambos no difieran de manera sensible y por causas que resultarían extrañas a la estructura básica de nuestro Impuesto sobre Sociedades”.

4 Artículo 21.1 b) segundo párrafo del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

5 COSÍN OCHAITA, R.: “Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional”, en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional* (Director: CORDÓN EZQUERRO, T.). Instituto de Estudios Fiscales. 2.ª edición. Madrid. 2004. Págs. 155 a 156.

6 Consulta número 0950-99.

El cuarto y último requisito exigido para que exista doble imposición, es la **conurrencia de varios sujetos activos** que graven un mismo hecho imponible. Este elemento puede presentarse tanto dentro de un mismo Estado (doble imposición interna), como entre varios Estados (doble imposición internacional).

Por lo que respecta a la *doble imposición interna*, surgirá (tal y como vimos en la definición y teniendo en cuenta los elementos anteriormente señalados) cuando un mismo sujeto pasivo es gravado doblemente por dos impuestos de naturaleza análoga o similar, en un mismo período de tiempo y por dos entes públicos territoriales pertenecientes a un mismo Estado.

La causa por la que se produce la doble imposición interna, en el caso español, radica en el hecho de que las Comunidades Autónomas, a través de sus Estatutos de Autonomía, han diseñado un modelo homogéneo de acción política y administrativa con tendencia a reproducir las instituciones estatales para compartir sus funciones en el contexto de una organización territorial descentralizada.

Al producir únicamente efectos *ad intra* en el Estado donde se genera, deberá ser el propio Estado, a través de su propio sistema normativo, el que evite la doble imposición generada, o dicho de otro modo, *“la doble imposición en el seno de un solo Estado puede erradicarse en origen atendiendo a la existencia de una norma superior, la Constitución y el bloque constitucional, que pueden establecer principios de observancia obligatoria para articular la estructura del poder tributario y configurar el sistema y las diferentes figuras impositivas”*.⁷

En cuanto a la *doble imposición internacional* (también denominada doble imposición jurídica internacional), muchos han sido los autores, Instituciones e Informes que han tratado este fenómeno, definiéndola como aquel fenómeno que *“surge cuando una misma persona pueda ser gravada por la misma renta o por el mismo patrimonio por más de un Estado”*.⁸

Otros, la han definido como *“el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o en varios Estados), de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”*.⁹

Para CALDERÓN CARRERO¹⁰, *“concurre doble imposición internacional cuando dos (o más) entes jurídicos-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una*

7 CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill. Madrid. 1997. Pág. 115.

8 COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.): “Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la doble imposición” en *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio* - 1977. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1978. Pág. 187. No nos ha sido posible consultar las últimas revisiones del mismo, por lo que nos centraremos para nuestro trabajo de investigación en el Modelo de Convenio de 1977. Cabe resaltar, que tenemos constancia de que los elementos a los que haremos referencia, no han variado sustancialmente su contenido en las posteriores modificaciones que ha sufrido el Modelo de Convenio.

9 AA.VV.: *Doble imposición internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1972. Pág. 51.

10 CALDERÓN CARRERO, J.M.: *“La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”*. op. cit. 2005. Pág. 294.

*carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo”.*¹¹

La doble imposición jurídica internacional, de acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E.¹², puede existir en tres casos:

- a. *Cuando los dos Estados Contratantes graven a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);*
- b. *cuando una persona, residente de un Estado Contratante (Estado de Residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados grave estas rentas o su patrimonio;*
- c. *cuando los dos Estados Contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados Contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante.”*

Por lo que respecta a las causas de la doble imposición jurídica internacional, debe señalarse que ésta tiene su origen en la “superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición”¹³, debido a que, habitualmente, los Estados a la hora de delimitar el campo de aplicación del conjunto de sus sistemas tributarios acuden a un criterio personal o a un criterio territorial.

En virtud del criterio de sujeción personal (también denominado principio de residencia o de universalidad), un sujeto pasivo (persona física o jurídica) va a ser gravado por su renta global o mundial (en terminología inglesa *world wide income*), extendiéndose, por tanto, y a través de la cualidad del sujeto a través de criterios de conexión como el de residencia fiscal, domicilio o nacionalidad, a hechos realizados fuera de su territorio, o dicho de otra manera, “*las personas que fiscalmente sean consideradas residentes en un determinado Estado serán gravadas por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*”, por tanto, “*la residencia efectiva no es una manifestación estricta del principio de territorialidad pues lo que determina es la aplicación de la ley de ese Estado no es el lugar en que se produzca u obtenga la renta sino la cualidad o*

11 Otros muchos autores han definido lo que debe entenderse por doble imposición internacional de manera muy similar a la expresada por CALDERÓN CARRERO, por lo que omitimos la transcripción de la definición que realizan, remitiéndonos a la propia fuente para su comparación. Así pues, cfr. CORONA, J.F.: “La corrección de la doble imposición internacional”, en *Reforma del Impuesto sobre Sociedades* (Director: IRANZO, J.E.) Revista del Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2002. Págs. 235 a 238; COSÍN OCHAITA, R.: “Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional”. *op. cit.* Pág. 151; DE CASTRO CARRILLO, L.: “La corrección de la doble imposición en el impuesto sobre sociedades tras la Ley 6/2000, de 13 de diciembre”. *Carta Tributaria. Monografías.* 11/2001. 2001. Págs. 2 a 3; LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, en la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades 2002 (comentarios y casos prácticos)*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2002. Pág. 535 a 536; RUBIO GUERRERO, J.J.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional” en *Reforma del Impuesto sobre Sociedades* (Director: IRANZO J.E.). Revista del Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2002. Pág. 66.

12 COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.): “Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la doble imposición”. *ult. op. et loc. cit.*

13 DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*. Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1999. Pág. 48.

*condición de residente, cualidad de la persona que define su status personal y aún cuando en un momento dado no se encuentre en su país de residencia*¹⁴.

Por el contrario, el criterio territorial, real o del país de la fuente, el Estado va a someter a imposición toda la riqueza que se va a originar dentro de su territorio, siendo los puntos de conexión el lugar donde se realiza la actividad, lugar donde se abona o el lugar donde reside el pagador.

Por tanto, la doble imposición surgirá cuando dos o más Estados adoptan diferentes criterios de imposición, o cuando, adoptando el mismo criterio, utilizan distintos puntos de conexión o dan un significado diferente al mismo punto de conexión¹⁵, provocándose con ello unos conflictos positivos y negativos¹⁶.

En virtud de los conflictos positivos, cada Estado va a definir, sin ninguna restricción, aquellos puntos de conexión por los cuales, determinados hechos que graven una determinada renta o patrimonio, van a quedar sometidos a su normativa tributaria, sin tener en cuenta si aquellos hechos ya han sido (o van a ser) gravados por otro Estado. Será en este tipo de conflictos positivos donde se producirá la doble imposición.

Por el contrario, los conflictos negativos se producirán cuando ninguno de los Estados con los que el hecho sometido a gravamen guarda conexión, se consideran competentes para someterlo a imposición.

14 COLLADO YURRITA, M. A.: "Los criterios de sujeción a los ordenamientos tributarios", en la obra colectiva *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria* (Director COLLADO YURRITA, M. A.; Coordinador: MORENO GONZÁLEZ, S.) CIEF-UCLM. Colex. Madrid. 2005. Pág. 107

15 En este sentido, DEL ARCO RUETE señala que "Las causas generadoras de la doble imposición internacional están íntimamente ligadas con los criterios definidores del hecho imponible de un determinado impuesto en países diferentes. En la medida en que dichos criterios sean distintos puede producirse aquélla. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando uno de los países utilice como criterio de sujeción el nexo personal mientras que el otro resalte el nexo económico. Pero aun entre países que utilicen únicamente criterios personales, puede producirse una superposición de ámbitos de imposición.". DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*. op. cit. Pág. 47;

CALDERÓN CARRERO, por su parte establece que "Esta heterogénea apreciación de la territorialidad de un mismo hecho imponible por parte de cada Estado se manifiesta fundamentalmente de dos maneras. Por un lado, atendiendo a la definición de los puntos de conexión que de los mismos criterios de sujeción fiscal realiza cada Estado de forma autónoma e independiente del resto. Es decir, la delimitación que dos (o más) países llevan a cabo en relación con un mismo criterio o principio de sujeción fiscal (ya real, ya personal) a través de los puntos de conexión establecidos por cada uno, conduce a la yuxtaposición de sus gravámenes sobre el mismo hecho imponible. De otro lado, la diferente apreciación de la territorialidad causante de la doble imposición internacional puede derivarse del solapamiento de impuestos de dos (o más) Estados en aplicación de criterios de sujeción fiscal dispares. Esto es, aquí una conexión territorial cualitativamente diferente hace que el mismo hecho imponible resulte sujeto a doble imposición internacional." CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. op. cit. 1997. Pág. 25.

Para RUBIO GUERRERO, "Incluso en el caso de que los países en conflicto aplique el mismo principio tributario tributario, las posibles discrepancias existentes entre ambos en cuanto a su concreción o delimitación pueden determinar la aparición de la doble imposición internacional." RUBIO GUERRERO, J.J.: "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional". op. cit. Pág. 67.

16 Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. op. cit. 1997. Págs. 54 a 58; RUBIO GUERRERO, J.J. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: "El problema de la doble imposición internacional" en *Reforma del Impuesto sobre Sociedades* (Director: IRANZO, J.E.). Revista del Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2002. Pág. 20.

Como ya hemos podido ir advirtiendo a lo largo de este breve análisis, los efectos que genera la doble imposición jurídica internacional, van a afectar de manera negativa tanto a los sujetos pasivos como a los Estados¹⁷.

Por lo que respecta a los sujetos pasivos, éstos sufrirán una sobre una sobreimposición (*fiscal surcharge* en terminología anglosajona) al “*tener que soportar una carga fiscal superior a la que sería aplicable de estar sometido exclusivamente a un solo poder tributario estatal.*”¹⁸

Pero también afectará a los Estados, porque a través de la doble imposición jurídica internacional puede llegar a perjudicar los incentivos de un Estado para atraer inversiones extranjeras o para incrementar sus exportaciones.

Distinto de la doble imposición jurídica internacional, es la doble imposición económica, que puede surgir tanto a nivel internacional como interno, y que es definida como aquella que surge “*cuando dos personas diferentes puedan ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio*”¹⁹.

Un nutrido sector de la doctrina, viene entendiendo que el único elemento que difiere a este tipo de doble imposición con respecto a la doble imposición jurídica, es el elemento subjetivo, al recaer el gravamen sobre dos personas jurídicamente distintas. En contra, CALDERÓN CARRERO²⁰, considera que lo que realmente le diferencia, no sólo es la desigualdad subjetiva, sino además “*la ausencia del requisito de la identidad del objeto imponible, al ser suficiente la identidad del bien económico*” (no se requiere que sean impuestos de naturaleza análoga o idéntica los que graven el bien, sino que se grave el mismo bien) y que “*los sujetos activos del poder tributario pueden ser o no independientes a nivel internacional*” (creemos que con esta afirmación, lo que el autor quiere indicar es que la doble imposición económica internacional puede ser provocada, no sólo entre Estados, sino por la concurrencia de éstos con instituciones u organismos internacionales, Comunidades Autónomas, etc.).

La doble imposición económica, puede surgir, en aquellos casos en los que una sociedad distribuye dividendos a sus socios (personas físicas o jurídicas) u otras entidades dependientes de la misma (residentes en otro territorio), siendo dichos dividendos gravados nuevamente en el Estado de residencia del socio o de la entidad; o en aquellos casos, en donde el ajuste de los beneficios derivados de transacciones entre sociedades pertenecientes a diferentes Estados, son valorados de manera diferente²¹.

En cualquier caso, la eliminación de la doble imposición internacional (tanto jurídica como económica) es una de las mayores preocupaciones del Derecho Tributario Internacional, por lo que será el Estado de residencia (ya que será el que ocasione la doble imposición al someter a imposición hechos imponibles

17 CORONA, J.F.: “La corrección de la doble imposición internacional”. *op. cit.* Pág. 238.

18 CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”. *op. cit.* 2005. Pág. 291.

19 COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.). *ult. op. et loc. cit.*

20 CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación.* *op. cit.* 1997. Pág. 110.

21 Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación.* *op. cit.* 1997. Págs. 210 a 213; VALLEJO CHAMORRO, J.M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: *Los convenios para evitar la Doble Imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.* Instituto de Estudios Fiscales. Documento Número 6/02. 2002. Pág. 27 a 28.

generados en otro Estado) sobre el que recaiga la obligación de establecer los métodos necesarios para eliminarla, o como mínimo, tratar de evitarla.

2. Medidas y métodos utilizados para tratar de evitar la doble imposición internacional

En los dos apartados siguientes, trataremos de dilucidar cuáles son aquellas soluciones empleadas por los Estados para eliminar (o tratar de paliar) los efectos provocados por la doble imposición.

El primer apartado lo dedicaremos a las diferentes clases de medidas existentes, para pasar posteriormente a analizar, en un segundo apartado, los métodos o técnicas tradicionalmente utilizados por dichos Estados.

2.1. Medidas para evitar la doble imposición internacional

Tradicionalmente, se viene denominando como medidas para evitar la doble imposición, a aquellas que *“responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario (es decir, los métodos diseñados al efecto que veremos posteriormente) que se aplican para evitar el problema de la doble imposición”*²².

Estas medidas pueden tener un carácter tanto unilateral como pactado. Por lo que respecta a las medidas unilaterales, serán aquellas disposiciones introducidas de forma autónoma e independiente por un Estado en su sistema normativo fiscal interno, constituyendo de esta manera *“normas de Derecho tributario internacional”*²³.

Con este tipo de disposiciones, el Estado de residencia, tratará de evitar o limitar los efectos producidos por la doble imposición generada.

Estas medidas unilaterales no serán de aplicación cuando entre los dos Estados concurrentes exista un Convenio de Doble Imposición, ya que éstos últimos prevalecen frente a la ley interna de cada Estado. No obstante, las medidas unilaterales serán elementos muy valiosos contra la doble imposición, en aquellos casos en los que no exista dicho Convenio, o existiendo el mismo, éste presentara lagunas, ya que en estas situaciones se estaría a lo dispuesto en estas medidas unilaterales.

Dentro de nuestro sistema fiscal, el legislador ha introducido normas unilaterales tendentes a evitar la doble imposición, sirviéndonos de ejemplo el artículo 80.1 a) (*Deducción por doble imposición internacional*²⁴) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

22 CORONA, J.F.: “La corrección de la doble imposición internacional”. *op. cit.* Pág. 239.

23 SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero. ult. op. et loc. cit.*

24 Artículo 80.1 a) del LIRPF: “Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero”.

Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), así como el artículo 31.1 (*Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo*²⁵) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), a través de la expresión “*obtenidas y gravadas en el extranjero*”.

Por el contrario, las medidas pactadas serán aquellas por las que dos o más Estados, a través de Tratados Internacionales, tratarán de común acuerdo hacer frente a la doble imposición internacional, formando “*normas de Derecho internacional tributario*”²⁶.

Un Tratado Internacional, es aquel “*acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación*”²⁷.

De todas las clasificaciones existentes sobre los Tratados Internacionales, nosotros vamos a analizar únicamente aquella que se centra en las partes que intervienen en los mismos, distinguiendo por tanto, entre Tratados bilaterales y multilaterales.

Los Tratados bilaterales son aquellos por los que “*soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes, ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma. Su articulación se realiza habitualmente a través de Convenios de doble imposición*”²⁸.

Por el contrario, los Tratados multilaterales en materia de doble imposición, serán aquellos en los que “*las autoridades fiscales de varios países de un mismo área geográfica (Unión Europea) o de un mismo desarrollo similar (OCDE), pero en cualquier caso, con intereses y problemas comunes, deciden acometer*

25 Artículo 31.1 del TRLIS: “*Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

- a) *El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.*
- b) *El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.”*

26 SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero. ult. op. et loc. cit.*

27 Artículo 2.1 a) del Convenio de Viena de 23 de mayo de 1963, sobre Derecho de Tratados.

28 VALLEJO CHAMORRO, J.M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: *Los convenios para evitar la Doble Imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. op. cit.* Pág. 21. Varios son los autores que definen, de manera casi similar, los Tratados o Medidas Bilaterales. Sirvanos de ejemplo, la definición dada por CORONA, el cual manifiesta que las medidas bilaterales “*se basan en acuerdos entre dos Estados, mediante los cuales se “reparten” la soberanía fiscal, gravando determinadas rentas en el país de la fuente y otras en el país de residencia, de manera que permitan la deducción del impuesto pagado en origen con la finalidad de garantizar la neutralidad fiscal entre las dos jurisdicciones*”. CORONA, J.F.: “*La corrección de la doble imposición internacional*”. op. cit. Pág. 239.

conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan".²⁹

Desde 1920 (año en el que la Sociedad de Naciones centró su trabajos de materia fiscal en eliminar la doble imposición) hasta la actualidad, organizaciones tales como la Organización de Naciones Unidas (ONU), el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la Unión Europea, e incluso, el Pacto Andino (entre otras), han trabajado en proyectos encaminados a eliminar la doble imposición a través de Tratados Multilaterales, que aún ofreciendo mayores ventajas en relación con los Tratados Bilaterales, no han prosperado, debido principalmente, a que aquéllos derivan hacia la armonización fiscal de un grupo de países³⁰.

Entendemos que la idea de derivar la armonización fiscal (como medida para evitar la doble imposición) hacia los convenios multilaterales, responde a un esquema clásico, prácticamente abandonado en la actualidad, ya que ambas son realidades totalmente diferentes, ya que por ejemplo, la armonización fiscal no reviste de la forma jurídica del Tratado internacional, o lo que es lo mismo, que para la elaboración y aprobación de las normas tendentes a evitar las distorsiones de mercado (armonización fiscal) no será necesario ratificación por parte de los Estados miembros³¹.

No obstante, dentro de la Unión Europea, podemos encontrar medidas tendentes a eliminar la doble imposición a través de la armonización de los sistemas fiscales de sus países miembros, como es la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros³².

Como ya señalamos anteriormente, existe una amplia red de Convenios bilaterales de doble imposición, confeccionados, la inmensa mayoría, en base a un Convenio tipo o, a través, del Modelo de Convenio de la O.C.D.E.³³, consiguiéndose con ello efectos casi idénticos a los convenios multilaterales.

29 VALLEJO CHAMORRO, J.M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: *Los convenios para evitar la Doble Imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. ult. op. et loc. cit.*

30 Cfr. BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. 1979. Págs. 33 a 35; CALLE SAIZ, R.: "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. 1979. Págs. 84 a 106.

31 En este sentido parece manifestarse RUBIO GUERRERO y GUTIÉRREZ LOUSA, para quienes "no existen Tratados Multilaterales de Doble Imposición, ni siquiera en el ámbito de la Unión Europea, a pesar de que el artículo 220 de su Tratado Constitutivo obliga a los Estados miembros a iniciar negociaciones entre sí para asegurar a favor de sus ciudadanos la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad". RUBIO GUERRERO, J.J. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional". *op. cit.* Pág. 22.

32 Modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo de 22 de diciembre de 2003.

33 Al respecto, BORRÁS RODRÍGUEZ añade que "los tratados no son a veces tan diferente unos de otros y en ellos se encuentran muchas veces repetidas determinadas cláusulas o todo el convenio sigue, en líneas generales, un convenio-tipo o modelo de convenio, como son, en gran parte, los convenios concluidos en materia de doble imposición internacional concluidos siguiendo el modelo de Convenio de la O.C.D.E. Se trata de convenios bilaterales, pero todos ellos siguen unas líneas comunes con pequeños matices diferenciadores". BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales". *op. cit.* Pág. 32.

Aún a pesar que los efectos sean los mismos, entre este tipo de convenios-tipo y los convenios multilaterales, encontramos diferencias, sobre todo debido a que *“los convenios multilaterales son obligatorios para un grupo (más o menos reducido) de Estados parte. Por el contrario, los modelos de convenios no tienen carácter obligatorio alguno y son preparadas a título orientativo para que los Estados las utilicen en sus negociaciones de convenios bilaterales”*.³⁴

A modo de conclusión podemos señalar que, aunque las medidas unilaterales y las pactadas se manifiesten de manera diferente, ambas constituyen de manera conjunta un importante instrumento para hacer frente a la eliminación de la doble imposición que sufren los sujetos pasivos, articulando además, *“mecanismos de cooperación administrativa internacional y, en ocasiones, también permiten aproximar los sistemas fiscales de los Estados signatarios”*³⁵.

2.2. Métodos para evitar la doble imposición internacional³⁶

Los métodos van a ser aquellas *“técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar el problema de la doble imposición”*³⁷.

Estos métodos van a ser regulados de manera muy similar tanto por medidas unilaterales, como por medidas pactadas (medidas bilaterales, multilaterales y convenios-tipo), consiguiéndose en ambos casos el mismo efecto, y todo ello debido a que, las disposiciones contenidas en un convenio (aunque gocen de primacía sobre el derecho interno) son plenamente compatibles con aquellas disposiciones sobre la misma materia contenidas en la legislación interna, por lo que si un Estado incorpora en su legislación interna un mecanismo que mejora el establecido en el convenio, se aplicará en este caso, las disposiciones contenidas en dicha legislación interna.

Entre los métodos con mayor difusión en el ámbito fiscal internacional para eliminar, o paliar en la medida de lo posible, los efectos producidos por la sobreimposición, se encuentran el método de exención y el método de imputación, ambos con sus respectivas variantes.

Aunque los Estados gozan de plena libertad a la hora de elegir el método a aplicar cuando surge la doble imposición, la inmensa mayoría de ellos, se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE, el cual

34 BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: “Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales”. *op. cit.* Pág. 36.

35 COLLADO YURRITA, M. A.: “Los criterios de sujeción a los ordenamientos tributarios”, *op.cit.* Pág. 104.

36 Debido a que nuestro objetivo son las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, dentro de este apartado, nos ceñiremos única y exclusivamente, a explicar los principales rasgos característicos de los métodos existentes en el ámbito interno e internacional, centrándonos casi de forma exclusiva en el Modelo de Convenio de la OCDE, dejando para un posterior trabajo de investigación, el desarrollo completo de las mismas. No obstante, recomendamos por considerarlo interesante y muy completo, el análisis que realiza sobre esta materia CALDERÓN CARRERO, J.M., en su obra *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. 1997. *op. cit.* Págs. 135 a 274.

37 CORONA, J.F.: “La corrección de la doble imposición internacional”. *op. cit.* Pág. 239.

“limita el número de métodos utilizables basados en cada principio directivo”³⁸, permitiéndose a los países Miembros optar por el método de exención con progresividad y el método de imputación ordinaria.

Por todo lo señalado, y por no hacer este apartado demasiado extensivo, centraremos nuestra investigación en definir los dos métodos (exención e imputación) que gozan de mayor arraigo, analizándolos desde sus respectivas variantes, resaltando sus ventajas e inconvenientes, e incorporando al efecto, supuestos para una mejor comprensión de los mismos.

A. Método de exención

Por medio de este método, el Estado de residencia de un sujeto sometido a su legislación tributaria, va a considerar exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, al considerar que ya han sido sometidas a gravamen en este último Estado³⁹, es decir, el Estado de residencia renuncia a la percepción de su impuesto cuando recaiga sobre contribuyentes que tengan relación con otros Estados.

Al método de exención, también se le denomina *“método de reparto”*, porque el Estado de residencia, al limitar la extensión de su soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, repartirá el gravamen del hecho imponible entre dos soberanías (Estado de residencia y Estado de la fuente). No obstante, el Estado de residencia está obligado a establecer la exención *“con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado”⁴⁰*.

Este método, a su vez, presenta dos modalidades:

a.1. Exención integral

Este parece ser el método contenido en el artículo 23 A 1 del “Modelo de Convenio” de la OCDE, al señalar que *“cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3”*. Por lo tanto, el Estado de residencia renuncia de forma total a gravar las rentas originadas en otro país. Veámoslo con un supuesto.

Tenemos a un sujeto pasivo cuya renta mundial es de 5.000.000 de unidades monetarias (u.m.) y dos países. En el país de origen el tipo de gravamen es del 10%, obteniendo el sujeto pasivo en dicho país, una renta de 2.000.000 u.m.; por el contrario, en el país de residencia, la renta obtenida, asciende a 3.000.000 u.m., siendo el tipo de gravamen progresivo, en donde tenemos que:

38 COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.): “Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”. *op. cit.* Pág. 195.

39 En este sentido, COLLADO YURRITA, manifiesta que *“la exención significa la renuncia por parte de un Estado a percibir su impuesto cuando éste recae sobre un contribuyente que está sujeto al impuesto de otro Estado”*. COLLADO YURRITA, M. A.: “Los criterios de sujeción a los ordenamientos tributarios”. *op. cit.* Pág. 105

40 COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.). “Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”. *op.cit.* Pág. 196.

- Hasta 2.000.000 u.m. el tipo impositivo será del 20%.
- Desde 2.000.001 u.m. a 3.000.000 el tipo impositivo será del 30%.
- De 3.000.001 u.m en adelante, el tipo impositivo será del 40%.

País de origen	País de residencia
BI - 2.000.000 CI - 2.000.000 x 10%= 200.000	BI - 3.000.000 CI - 2.000.000 x 20%= 400.000 1.000.000 x 30%= 300.000 700.000
Base Imponible: BI Cuota Íntegra: CI	

a.2. Exención con progresividad

A este método parece hacer referencia el artículo 23 A 3 del “Modelo de Convenio” de la OCDE al indicar que *“cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente”*. En virtud de lo dicho, en esta modalidad también el Estado de residencia renuncia a someter a tributación las rentas que provienen del exterior, incorporando las mismas a la base imponible a efectos de conocer el tipo de gravamen que corresponde, el cual, se procederá a aplicar únicamente a las rentas no exentas (rentas de fuente nacional).

Con esta variante, no sólo va a ser posible eliminar la doble imposición jurídica internacional, sino también la doble imposición económica, en donde el Estado de residencia de la sociedad matriz, eximirá los dividendos que la matriz perciba de la filial sita en otro Estado, pero teniéndolas en cuenta para el cálculo del tipo impositivo de su impuesto.

Por tanto, tenemos a un sujeto pasivo cuya renta mundial es de 5.000.000 de unidades monetarias (u.m.) y dos países. En el país de origen el tipo de gravamen es del 10%, obteniendo el sujeto pasivo en dicho país, una renta de 2.000.000 u.m.; por el contrario, en el país de residencia, la renta obtenida, asciende a 3.000.000 u.m., siendo el tipo de gravamen progresivo, en donde tenemos que:

- Hasta 2.000.000 u.m. el tipo impositivo será del 20%.
- Desde 2.000.001 u.m. a 3.000.000 el tipo impositivo será del 30%.
- De 3.000.001 u.m en adelante, el tipo impositivo será del 40%.

País de origen	País de residencia
BI - 2.000.000 CI - 2.000.000 x 10%= 200.000	BI - 3.000.000 + 2.000.000= 5.000.000 CI - 2.000.000 x 20%= 400.000 1.000.000 x 30%= 300.000 2.000.000 x 40%= 800.000 1.500.000
Base Imponible: BI Cuota Íntegra: CI Tipo Medio de Gravamen: TMG	TMG $\frac{1.500.000}{5.000.000} = 0,3$ BI= 3.000.000 (renta no exenta) CI= 3.000.000 x 0,3= 900.000

El método de exención (tanto integral como con progresividad), al actuar sobre la base del impuesto, va a ser defendido por los países importadores de capital (países en vías de desarrollo) que no verán contrarrestados en el país de residencia los incentivos fiscales que aquéllos ofrecen para atraer inversiones extranjeras.

Aunque el método de exención (tal y como hemos tenido ocasión de apreciar) es de fácil utilización, éste no está libre de problemas, como es aquel que se genera en torno a la compensación de bases impositivas negativas (pérdidas) generadas en el Estado de la fuente, con las bases impositivas positivas (beneficios) generadas en el Estado de residencia.

Existen algunos autores que consideran las pérdidas de la misma manera que las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, declaran exentas todo tipo de rentas⁴¹ (tanto las positivas como las negativas). No obstante, la solución al problema dependerá “de la legislación interna de los Estados Contratantes y si lo consideran necesario, matizar el régimen de las pérdidas en las negociaciones bilaterales”⁴². Por tanto, el país de residencia (a través de lo contenido en su legislación) podrá admitir o no la deducción de las pérdidas sufridas en otro país.

La no compensación de las pérdidas, supone un gran obstáculo a las empresas comunitarias dentro del propio mercado interior de la Unión Europea, por lo que la Comisión de la Unión Europea viene proponiendo

41 En este sentido, CALDERÓN CARRERO, indica que “en tanto el sujeto activo que establece este método hace total abstracción de los resultados que tengan su origen económico en el extranjero, lo lógico y coherente con esta técnica es impedir la compensación de las pérdidas exentas con el beneficio imponible en la residencia”. CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”. op. cit. 2005. Pág. 323.

En la misma línea argumental, CORONA destaca que “la aplicación de este mecanismo [...] no permite la compensación de la pérdida producida en otro Estado, pues el Estado de residencia no reconoce ninguna renta exterior al efecto del gravamen directo”. CORONA, J.F.: “La corrección de la doble imposición internacional”. op. cit. Pág. 243.

42 COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.): “Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”. op. cit. Págs. 199 a 200.

la compensación de tales pérdidas con los beneficios que se obtengan en el país de residencia, permitiendo a éste último gravar los importes deducidos si el establecimiento permanente es enajenado o deja de existir, o si no se ha efectuado la incorporación una vez transcurridos cinco años. Esto es lo que se conoce como método de exención con “cláusula de incorporación o recaptura”⁴³.

Llegados a este punto, estimamos oportuno realizar un análisis de las ventajas e inconvenientes⁴⁴ que presenta el método de exención.

Por lo que respecta a las ventajas, podemos señalar que al realizarse una distribución de bases imponibles entre los Estados, el método de exención resulta de fácil aplicación para el sujeto pasivo, siéndole incluso, más ventajoso, siempre que el tipo impositivo establecido en el país de la fuente sea inferior al establecido en el país de residencia, ya que el sujeto pasivo tendrá que tributar menos.

Además, al realizar el reparto de bases imponibles, no será necesaria la existencia de vías de colaboración en información entre Estados.

Por último, con el método de exención se va a producir una neutralidad en la importación, en la que se requiere, en palabras de MARTÍN JIMÉNEZ, “que el capital proveniente de diversos Estados sea capaz de competir en igualdad de condiciones en un Estado determinado, es decir, en el Estado donde se realiza la inversión”⁴⁵.

Por el contrario, el método de exención, al no someter el país de residencia a gravamen las rentas procedentes del extranjero, producirá unos efectos negativos en el primero de ellos; a saber:

Por un lado, las inversiones del sujeto pasivo, en lugar de realizarlas en su país de residencia, las trasladará hacia países con bajos niveles de presión fiscal (países en vías de desarrollo) o de nula tributación fiscal (paraísos fiscales).

Por otro lado, se producirá una pérdida de ingresos tributarios en el país de residencia, que se verá incrementada por la aplicación del método de exención en su variante integral.

Por último, no todos los residentes de un mismo país soportarán una misma carga tributaria, conforme al principio de capacidad económica, por lo que se producirá un quebranto del principio de equidad horizontal, por el que se considera que no se debe gravar de forma distinta a los sujetos pasivos que se encuentran en iguales circunstancias. No obstante, el método de exención con progresividad, parece salvar este principio, y así parece ponerlo de manifiesto DEL ARCO RUETE cuando matiza que al indicar que “si se reconoce la existencia de un grado mayor de equidad en los impuestos progresivos, respecto de los meramente proporcionales a la hora de distribuir la carga tributaria, habrá que concluir

43 CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”. *op. cit.* 2005. Págs. 325 a 326.

44 Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación. op. cit.* 1997. Págs. 270 a 275; CORONA, J.F.: “La corrección de la doble imposición internacional”. *op. cit.* Págs. 252 a 256; DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español. op. cit.* Págs. 293 a 295.

45 MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Número 242. 1996. Pág. 979.

que el método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención integral, ya que no permite, al menos a nivel del Estado de residencia una discriminación en el trato fiscal por razón del origen de las rentas. En efecto, el método de exención integral no sólo implica la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes rentas a un tipo medio inferior al que hubiera correspondido de no existir dicha exención”⁴⁶.

A modo de conclusión, diremos que la Unión Europea reconoce el método de exención (junto con el de imputación ordinaria) en el artículo 4.1 de la Directiva 2003/123/ CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros diferentes, al regular que *“cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente: - o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios; [...]”*.

Dicha Directiva, sólo reconoce la exención en general, pero al no dar más datos a cerca del método de exención a aplicar, consideramos que podría aplicarse ambas variantes de la manera que a continuación sigue:

Se aplicaría el método de exención integral en aquellos supuestos en los que el Estado de residencia y el de la fuente, sean Estados miembros de la Unión Europea, favoreciéndose con ello la libertad de movimiento de capitales dentro del mercado interno de la misma.

Por su parte, se aplicaría el método de exención con progresividad, cuando el país de residencia sea miembro de la Unión Europea, y el de la fuente fuera no miembro de la misma, evitándose de esta manera, tanto el problema de la equidad horizontal como el de la inversión en países de baja o nula tributación fiscal.

B. Método de imputación

El método de imputación (también denominado de crédito fiscal o *“tax credit”*) puede ser definido, conforme al artículo 23 B⁴⁷ del “Modelo de Convenio” de la OCDE, como aquel en donde el Estado

46 DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*. op. cit. Pág. 290.

47 Artículo 23 B del “MODELO DE CONVENIO”: “1.- Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primero deducirá:

a).- del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagada en este otro Estado; y

b).- del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado.

Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

2.- Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente”.

de residencia de un sujeto pasivo sometido a su legislación tributaria, va a mantener el principio de renta mundial, o dicho de otro modo, el Estado de residencia va a gravar todas las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente, permitiéndole deducir el impuesto pagado en éste último país.

Para que este método pueda ser aplicado va a ser imprescindible que los impuestos de ambos países sean de naturaleza idéntica o análoga y que, además, la cantidad que el sujeto pasivo pretenda deducir, haya sido efectivamente pagada (devengada) en el país de la fuente.

Este método, a su vez, presenta dos modalidades:

b.1. Imputación íntegra

A través de este mecanismo, el país de residencia va a permitir al sujeto pasivo deducir totalmente (sin ningún tipo de delimitación) el impuesto pagado en el país de la fuente. La consecuencia de esta variante es que si el impuesto satisfecho en el país de la fuente es mayor que el impuesto a pagar en el país de residencia, éste último estará obligado a devolver el exceso al contribuyente, es decir, le concederá un crédito fiscal (de ahí su denominación).

Supongamos que un sujeto pasivo cuya renta mundial es de 5.000.000 u.m., está gravado por dos países. En el país de origen el tipo de gravamen es del 10%, obteniendo el sujeto pasivo en dicho país, una renta de 2.000.000 u.m.; por el contrario, en el país de residencia, la renta obtenida, asciende a 3.000.000 u.m., siendo el tipo de gravamen del 20%.

País de origen	País de residencia
BI - 2.000.000	BI - 3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000
CI - 2.000.000 x 10% = 200.000	CI - 5.000.000 x 20% = 1.000.000
Base Imponible: BI	Deducción = 200.000
Cuota Íntegra: CI	<u>800.000</u>

Por el contrario, si ese mismo sujeto estuviera (por las mismas rentas) gravado en el país de origen al 20% y en el país de residencia al 10%, obtendría un crédito fiscal de 300.000 u.m. por parte del Estado de residencia

País de origen	País de residencia
BI - 2.000.000	BI - 3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000
CI - 2.000.000 x 20% = 400.000	CI - 5.000.000 x 10% = 500.000
Base Imponible: BI	Deducción = 400.000
Cuota Íntegra: CI	<u>100.000</u>
	Crédito fiscal (400.000 - 100.000) = 300.000

b.2. Imputación ordinaria o limitada

En este sistema, el Estado de residencia va a permitir al sujeto pasivo deducir el impuesto satisfecho en el país de origen, pero tendrá como límite el tipo de gravamen del Estado de residencia sobre las rentas adquiridas en el país de origen, es decir, el Estado de residencia permitirá la deducción de la menor de las siguientes cantidades (de aquí la denominación de “limitada”):

- El impuesto efectivamente satisfecho en el país de residencia;
- Cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del Estado de residencia a la renta obtenida en el país de origen, por lo que se considerará tal renta, como si se hubiera obtenido en el país de residencia.

Veamos esta modalidad con unos supuestos:

Tenemos a un sujeto pasivo con una renta mundial de 5.000.000 de unidades monetarias (u.m.) y dos países. En el país de origen el tipo de gravamen es del 10% (supuesto número 1) y del 20% (supuesto número 2), para una misma renta de 2.000.000 u.m.; por el contrario, en el país de residencia, la renta obtenida, asciende a 3.000.000 u.m., siendo el tipo de gravamen del 20% (supuesto número 1) y del 10% (supuesto número 2). En el supuesto número 3, tenemos a un sujeto pasivo con una renta mundial de 6.000.000 u.m. En el país de residencia, la renta obtenida será de 2.000.000 u.m., con un tipo impositivo del 20%, pero ahora, tenemos dos Estados de origen: en el Estado de origen A, el sujeto pasivo obtiene una renta de 3.000.000 u.m. y posee un tipo impositivo del 10%; y en el Estado de origen B obtiene una renta de 1.000.000 u.m. con un tipo impositivo del 30%.

Supuesto número 1

País de origen	País de residencia
BI - 2.000.000 CI - 2.000.000 x 10% = 200.000	BI - 3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000 CI - 5.000.000 x 20% = 1.000.000
Base Imponible: BI Cuota Íntegra: CI Impuesto Satisfecho en el Extranjero: ISE Impuesto de Haberes obtenido en el Estado de Residencia: IER	Deducción = 200.000 800.000 Menor ISE = 200.000 IER = 2.000.000 x 20% = 400.000

Supuesto número 2

País de origen	País de residencia
BI - 2.000.000 CI - 2.000.000 x 10% = 200.000	BI - 3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000 CI - 5.000.000 x 10% = 500.000
Base Imponible: BI Cuota Íntegra: CI Impuesto Satisfecho en el Extranjero: ISE Impuesto de Haberes obtenido en el Estado de Residencia: IER	Deducción = 200.000 800.000 Menor ISE = 400.000 IER = 2.000.000 x 10% = 200.000

Supuesto número 3

País de origen A	País de origen B
BI - 3.000.000 CI - 3.000.000 x 10%= 300.000	BI - 1.000.000 CI - 1.000.000 x 30%= 300.000
País de residencia	
BI - 2.000.000 + 3.000.000 + 1.000.000 = = 6.000.000 CI - 6.000.000 x 10%= 1.200.000 (-Deducción) = 500.000 700.000	ISE (A)= 300.000 IER (A)= 3.000.000 x 20%= 600.000 Menor ISE (B)= 300.000 IER (B)= 1.000.000 x 20%= 200.000
Deducción= 300.000 (menor A) + 200.000 (menor B)= 500.000	

El método de imputación, al actuar sobre el propio impuesto a través de la cuota, va a ser defendido por los países industrializados (exportadores de capital), entre otras razones, porque verán incrementados sus ingresos tributarios, consiguiéndose, además, anular “*el interés de invertir en países distintos al de la residencia del inversor*”⁴⁸. Esta última razón ha sido la que mayores críticas ha recibido el método de imputación por parte de los países en vías de desarrollo, que ven como los países que aplican este mecanismo absorben para sí los incentivos que conceden a los sujetos pasivos para invertir en sus países, es decir, los beneficios tributarios (exenciones o bonificaciones) otorgadas al sujeto pasivo por el país de la fuente, tributarán en el país de la residencia (aún no habiendo tributado en el país de la fuente).

Con el objetivo de ayudar a los países subdesarrollados, se empezó a utilizar el **método del impuesto no pagado** (“*tax sparing*” según denominación norteamericana, y “*matching credit*” según terminología inglesa), propuesta por primera vez en 1954 por Estados Unidos, en la reunión de Ministros de Hacienda, que tuvo lugar en Río de Janeiro⁴⁹, y por lo que el Estado de residencia permitirá deducir la cantidad que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal.

48 VALLEJO CHAMORRO, J.M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: *Los convenios para evitar la Doble Imposición: análisis de sus ventajas en inconvenientes*. op. cit. Pág. 31.

49 DE LUIS, F.: “La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional”, en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. 1979. Págs. 291 a 296.

País de origen	País de residencia		
BI - 2.000.000 CI - 2.000.000 x 10% = 200.000 (- Bonificación 50%) = 100.000 CI ajustada = 100.000	BI - 3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000		
		Imput íntegra	(*)Imput progresiva
	CI - 5.000.000 x 20% = (-Deducción) =	1.000.000 100.000	1.000.000 100.000
		900.000	900.000
	Menor { ISE= 100.000 IER= 2.000.000 x 20%= 400.000		
		Impuesto no pagado	1.000.000 100.000 900.000

Supongamos que un sujeto pasivo cuya renta mundial es de 5.000.000 u.m., está gravado por dos países. En el país de origen el tipo de gravamen es del 10%, obteniendo el sujeto pasivo en dicho país, una renta de 2.000.000 u.m., pero se le concede una bonificación del 50%; por el contrario, en el país de residencia, la renta obtenida, asciende a 3.000.000 u.m., siendo el tipo de gravamen del 20%.

Coincidimos con COLLADO YURRITA cuando declara que esta variante del método de imputación será de difícil aplicación directa dentro de nuestro ordenamiento, debido a que “se habla de la deducción del “importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero” [...] de modo que sólo será aplicable cuando así se prevea en los Convenios en los que España sea signataria”⁵⁰.

Otra modalidad del método de imputación, fundamentada en evitar la doble imposición económica, es la **imputación del impuesto subyacente** o “*underlying tax credit*” (en terminología anglosajona), a través de la cual, el Estado de residencia de la sociedad matriz, permitirá a ésta última deducir tanto el impuesto soportado por retención en el país de la fuente como el impuesto soportado por la filial al distribuir los beneficios, con el límite de lo que corresponda pagar en el país de residencia por esta renta.

Esta variante de imputación es la que se encuentra recogida en el artículo 4.1 de la Directiva 2003/123/CE del Consejo⁵¹, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros diferentes.

Tenemos una sociedad matriz residente en un determinado país (Estado de residencia) que ha obtenido una renta de 2.000.000 u.m., y que tiene una participación del 100% en el capital de la filial situada en otro país (Estado de la fuente), que ha obtenido una renta de 3.000.000 u.m. El Estado de residencia

50 COLLADO YURRITA, M. A.: “Los criterios de sujeción a los ordenamientos tributarios”. op. cit. Pág. 106.

51 Artículo 4.1 de la Directiva 2003/123/CE del Consejo: “Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del Establecimiento permanente: [...], - o bien la gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dicho beneficio y abonado por la filial de ulterior nivel siguiente cuando cumplan los requisitos previstos en los artículos 2 y 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado”.

posee un tipo de gravamen del 30%, mientras que el Estado de la fuente fija su tipo de gravamen en un 20%, con una retención del 10% sobre los beneficios obtenidos.

País de origen	País de residencia
BI - 3.000.000 CI - 2.000.000 x 20% = 600.000 Beneficios después del impuesto: 3.000.000 - 600.000 = 2.400.000	BI - 3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000 CI - 5.000.000 x 30% = 1.500.000 (- Deducción*) = 840.000 650.000
Base Imponible: BI Cuota Íntegra: CI Impuesto Satisfecho en el Extranjero: ISE Impuesto de Haberes obtenido en el Estado de Residencia: IER	* Deducción = 600.000 (impuesto pagado en filial) + 240.000 (retención) = 840.000 Máximo que puede deducirse: 3.000.000 x 30% = 900.000

Por lo que respecta a las ventajas e inconvenientes⁵² del método de imputación, señalar que con este método, se va a gravar la capacidad económica real y económica del sujeto pasivo, preservándose con ello el principio de equidad horizontal, ya que todos los sujetos pasivos estarán gravados por cargas fiscales similares, independientemente del origen de las rentas obtenidas (circunstancia que por el contrario, no se cumplirá cuando el gravamen en el Estado de la fuente es superior al del establecido en el Estado de residencia, ya que se producirá con ello una imposición nacional menor), no produciéndose con ello, una pérdida recaudatoria de ingresos tributarios.

Además, se conseguirá una neutralidad en la exportación de capitales, la cual “*implica que el inversor nacional debe estar sujeto al mismo tipo impositivo con independencia del lugar, en el Estado de residencia o en el extranjero, donde realice su inversión*”⁵³.

Por el contrario, el método de imputación tiene como inconvenientes, su difícil utilización por parte del sujeto pasivo, el enorme coste de gestión tributaria a través de vías de colaboración e información entre Estados, y la anulación de las políticas fiscales del Estado de la fuente.

2.3. Métodos para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades Español

El sistema fiscal español, va a definir su ámbito de actuación en materia de sociedades, a través de criterios personales de sujeción, gravando al sujeto pasivo residente en territorio español por “*la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen*”⁵⁴, por lo que si ese sujeto pasivo obtiene rentas en otro país que actúa con criterios reales de sujeción (gravando la renta obtenida en su país), se generará una doble imposición internacional.

52 Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. ult. op. et loc. cit.; CORONA, J.F.: “La corrección de la doble imposición internacional”. ult. op. et loc. cit.; DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*. op. cit. Págs. 293 a 295.

53 MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. ult. op. et loc. cit.

54 Artículo 4.1 del TRLIS.

Con el objetivo de evitar esta doble imposición, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ha introducido cuatro medidas unilaterales, basadas en los métodos de exención e imputación, anteriormente comentados.

Las disposiciones que hacen referencia al método de exención, las encontramos recogidas en los artículos 21 (método de exención para evitar la doble imposición económica internacional) y 22 (método de exención para evitar la doble imposición jurídica internacional); mientras que los preceptos relativos al método de imputación, se hayan recogidos en los artículos 31 (método de imputación ordinaria para evitar la doble imposición jurídica internacional) y 32 (método de imputación de impuestos subyacentes para evitar la doble imposición económica internacional).

Veamos pues, de forma sucinta, las principales características de cada precepto señalado, tal y como aparecen reguladas en el TRLIS.

A. Exención para evitar la doble imposición económica internacional por la obtención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera

El artículo 21 TRLIS, tiene como finalidad, no sólo la exención de los dividendos percibidos por una entidad residente en España de su filial extranjera, sino además, la exención de la participación que aquella tiene sobre la filial extranjera, así como las rentas obtenidas por la separación del socio o liquidación de la entidad.

Para que la exención pueda ser practicada, cuando concurra alguno de los supuestos descritos, será necesario que se cumplan tres requisitos:

El primero de ellos hace referencia a la participación, directa o indirecta, de una entidad residente en España, en otra entidad extranjera, debiendo ser esa participación igual o superior al cinco por ciento.

No bastará únicamente con que se cuente con un porcentaje igual o superior al cinco por ciento para ser aplicada la exención, sino que además se requiere, que la participación sea poseída de manera ininterrumpida por la entidad residente en España durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en el caso de transmisión, al día en que se produzca la transmisión.

Si no se ha mantenido la participación de manera ininterrumpida durante un año, la ley exige que por lo menos, esa participación se haya mantenido durante el tiempo necesario para completar el año.

En cualquier caso, para el cómputo del plazo de un año, también se tendrá en cuenta, el período en que la participación haya sido poseída por entidades del mismo grupo.

El segundo de los requisitos, señala que la entidad participada (la cual no debe residir en un país o territorio calificado como paraíso fiscal⁵⁵) tiene que haber estado sujeta y no exenta a un impuesto similar

55 El Real Decreto 1080/1991, de 5 de junio, desarrolla o contiene una lista países o territorios calificados como paraísos fiscales (también denominada *black list* o lista negra). Este Real Decreto ha sido objeto de una recientemente modificación por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, para poder excluir de la consideración de paraíso fiscal a aquellos que, según el artículo 2, "firman con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información".

al Impuesto sobre Sociedades español, entendiéndose cumplida esta circunstancia, cuando la entidad participada esté situada en un país con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, y que además, el convenio le sea de aplicación a la entidad participada.

En el supuesto de que no exista dicho convenio, la prueba de comparabilidad con el Impuesto sobre Sociedades español, recaerá sobre el sujeto pasivo.

El tercer y último requisito exigido para aplicar la exención, es que los dividendos y plusvalías procedentes de la entidad participada, deben proceder a su vez, de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

En particular, se va a considerar cumplido este requisito cuando al menos el 85 por ciento de los ingresos del ejercicio proceden de las siguientes actividades (a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada):

- Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español.
- Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada, o en cualquier otro país o territorio diferente del español.
- Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español.
- Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en un país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español.

No obstante, se van a excluir como actividades empresariales realizadas en el extranjero, todas aquellas rentas susceptibles de ser incluidas en el régimen de transparencia fiscal internacional, contempladas en el artículo 107.2 TRLIS.

La exención no será plena, sino que estará limitada en cuatro supuestos especiales, cuando la renta procede de la transmisión de participaciones, que son:

Cuando la suma de las participaciones poseídas por la entidad no residente en entidades residentes en España y en activos, también situados en España, supere el 15 por ciento del valor de mercado de sus activos totales.

- Cuando el sujeto pasivo realice una corrección de valor fiscalmente deducible sobre la participación transmitida.

- Cuando la participación poseída por la entidad no residente haya sido transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias del artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades, obteniéndose una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español.
- Cuando la participación en la entidad no residente haya sido valorada conforme al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (Capítulo VIII del Título VII TRLIS), determinando la aplicación de estas reglas la no integración de las siguientes rentas en la base imponible del TRLIS, LIRPF o del Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes⁵⁶ (en adelante TRLIRNR):
 - Transmisión de la participación en una entidad residente en territorio español.
 - Transmisión de la participación en una entidad no residente que no cumpla los requisitos de gravamen de naturaleza idéntica o análoga y que los beneficios procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero (artículo 21.1 b y c).
 - La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales.

Por el contrario, el método de exención, no se aplicará en ningún caso a aquellas rentas de fuente extranjera que:

- Hayan sido obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas.
- A las obtenidas por entidades cuya finalidad principal sea disfrutar de la exención, presumiéndose este objetivo cuando la actividad desarrollada por el establecimiento permanente en el extranjero se hubiese desarrollado con anterioridad en España.
- Por las que se opte por la aplicación de la deducción establecida en los artículos 31 y 32 TRLIS.

No obstante, si se aplica la exención a los dividendos procedentes de la entidad no residente, no cabe integrar en la base imponible la depreciación de la participación, independientemente de la forma y período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos.

De igual manera, si la participación transmitida a una entidad no residente por parte de una entidad, que reúna las circunstancias del artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades, obtiene rentas negativas, éstas se minorarán en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión anterior y a la que se hubiera aplicado la exención.

⁵⁶ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

B. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente

Este método de exención previsto en el artículo 22 TRLIS tiene como finalidad, declarar exentas las rentas que se hayan obtenido mediante un establecimiento permanente situado en el extranjero, considerándose a estos efectos, que se actúa mediante establecimiento permanente en el extranjero cuando se dispone de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo, en los que realiza toda o parte de su actividad, situados fuera del territorio español, en particular, de sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas, explotaciones agrícolas y obras de construcción, instalación y montaje de duración superior a seis meses⁵⁷.

Para la aplicación de este método de exención, es necesario que se den dos requisitos:

El primero de ellos, hace referencia a que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales, cumpliéndose este requisito cuando el 85 por ciento de los ingresos proceden de actividades de comercio al por mayor, servicios, crediticias y financieras, y aseguradoras y reaseguradoras, en los términos anteriormente vistos.

El segundo requisito, es el relativo a que la renta del establecimiento permanente tiene que estar sujeto y no exento de un impuesto similar al Impuesto sobre Sociedades español, y que no se halle situado el establecimiento permanente en un paraíso o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Si el establecimiento permanente obtiene rentas negativas netas en períodos impositivos anteriores y las integra en la base imponible del sujeto pasivo, solamente les será de aplicación el método de exención a aquellas rentas positivas que se obtengan con posterioridad al momento de superar la cuantía de esas rentas negativas.

Por el contrario, la exención no se aplicará en ningún caso, a aquellas rentas de fuente extranjera, que al igual que en el método de exención contenido en el artículo 21.3:

- Hayan sido obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas.
- A las obtenidas por entidades cuya finalidad principal sea disfrutar de la exención, presumiéndose este objetivo cuando la actividad desarrollada por el establecimiento permanente en el extranjero se hubiese desarrollado con anterioridad en España.
- Por las que se opte por la aplicación de la deducción establecida en los artículos 31 y 32 TRLIS.

⁵⁷ Artículo 13.1 a) del TRLIRNR.

C. Deducción para evitar la doble imposición internacional por impuestos soportados en el extranjero

Este es el método de imputación ordinaria contenido en el artículo 31 TRLIS, y por el cual, se va a tratar de evitar la doble imposición jurídica internacional producida cuando la renta obtenida por el sujeto pasivo en el extranjero y gravada en éste, es a su vez gravada en España.

En virtud de este método, el sujeto pasivo incluirá en su base imponible española el impuesto satisfecho en el extranjero, aún cuando no fuese plenamente deducible de la cuota.

De la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades español, se deducirá la menor de las siguientes cantidades:

- O el importe satisfecho en el extranjero por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español, no deduciéndose, ni los impuestos pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal, ni los impuestos satisfechos que superen las cantidades contenidas en el convenio para evitar la doble imposición (siempre, claro está, que exista ese convenio y le sea de aplicación).
- O el importe de la cuota íntegra que le correspondería pagar en España si esas mismas rentas se hubieran obtenido en España.
- No obstante, si el sujeto pasivo obtiene durante el período impositivo varias rentas en el extranjero, la deducción se realizará, agrupando por un lado las rentas procedentes a un mismo país, y por otro, las procedentes de un mismo establecimiento permanente.

Por último, aquellas cantidades que no se hayan podido deducir por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

D. Deducción para evitar la doble imposición internacional por dividendos y participaciones en beneficios

El artículo 32 TRLIS, pretende evitar la doble imposición económica internacional, a través del método de imputación por impuestos pagados, es decir, tratará de evitar la doble imposición producida cuando una sociedad española recibe dividendos o participaciones en beneficios, pagados ambos con anterioridad, por una entidad extranjera (entidad de primer nivel) que distribuye el beneficio, así como por las participadas directamente por ésta última hasta el tercer nivel (en estas últimas, sólo en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos).

La deducción corresponderá al impuesto efectivamente satisfecho (impuesto subyacente) por una entidad no residente en España respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonen los dividendos.

Podrán aplicar la deducción aquellas entidades cuya participación directa o indirecta, en el capital de entidades no residentes sea como mínimo del 5 por ciento y se posea de manera ininterrumpida durante

el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su defecto, que se mantenga el tiempo necesario para completar un año.

Si se distribuyen reservas, se atenderá a la designación que contenga el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Esta deducción es plenamente compatible con la anteriormente vista en el artículo 31, pero la suma de ambas no puede exceder en ningún caso, del importe de la cuota íntegra que correspondería pagar por esas rentas si se hubiesen obtenido en España.

Además, no podrá integrarse en la base imponible del sujeto pasivo que recibe los dividendos o participaciones en beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo, la pérdida por deterioro del valor de la participación derivada de la distribución de beneficios, excepto que el importe de estos los beneficios ya han tributado en España por medio de cualquier transmisión de la participación.

Por último, aquellas cantidades que no se han deducido por insuficiencia de cuota, podrán hacerlo en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Segunda parte: Régimen Jurídico-Fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (en adelante, ETVE) están reguladas en el Capítulo XIV, del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículos 116 a 119) y en el Capítulo II, Título III del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto 1777/2004, de 3 de julio (artículo 41).

En esta segunda parte, se tratará de analizar pormenorizadamente, qué son y qué posible utilidad práctica tienen las ETVE, siguiendo para ello los artículos contenidos en el texto legal.

Así, los artículos 116 y 119 del TRLIS, junto con el artículo 41 del Reglamento del Impuesto del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), establecerán el concepto y requisitos legales para constituir una ETVE. Por su parte, el artículo 117 TRLIS, a través de su remisión al artículo 21 TRLIS, regulará el régimen de las plusvalías, dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español. Por último, el artículo 118 TRLIS, regulará los beneficios distribuidos por la ETVE con cargo a rentas exentas.

1. Régimen Jurídico de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

El apartado 1 del artículo 116 TRLIS, define las ETVE como aquellas “entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales”.

De este precepto, podemos extraer ya algunos de los elementos básicos, que deben concurrir en una ETVE. Veamos pues, cuales son aquellos elementos básicos para acogerse a éste régimen especial.

1.1. Forma jurídica de las ETVE

El artículo 116 TRLIS no hace ninguna referencia a la forma jurídico-mercantil que debe poseer la ETVE, únicamente utiliza de forma amplia la expresión “*entidad*”, lo que nos hace pensar que cualquier forma asociativa y con personalidad jurídica, podría servir a la hora de constituir una ETVE.

En este sentido, cabría incluir figuras tales, como por ejemplo, las sociedades comanditarias, las cooperativas, las sociedades colectivas, sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada..., aunque tradicionalmente, las más utilizadas han sido las dos últimas.⁵⁸

Por el contrario, las sociedades civiles, las agrupaciones de interés económico, las uniones temporales de empresas y las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario no podrán acogerse al régimen especial de las ETVE⁵⁹.

Por lo que respecta a las sociedades civiles, estas están excluidas por no ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por el propio artículo 7.1 a) TRLIS, al indicar que “*serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles*”.

Respecto de las asociaciones de interés económico (tanto españolas como europeas) y las uniones temporales de empresas, no podrán acogerse al régimen de las ETVE, por imperativo del párrafo 3 del artículo 116.1 TRLIS. El fundamento de esta exclusión se encuentra en el artículo 21.3, letra a) del TRLIS, que no les permite aplicar el régimen de exención contenido en ese artículo, régimen del que sin duda disfruta la ETVE.

Tampoco podrán acogerse al régimen de las ETVE (también por imperativo del párrafo 3 del artículo 116.1 TRLIS) las sociedades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario⁶⁰ “*siempre que en el mismo tiempo de al menos 90 días del ejercicio social más del 50% del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive, excepto que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no cumplan las*

58 Afirmación realizada por LÓPEZ BERENGUER, ya que para este autor, “*en principio, todas son posibles, pero sólo serán las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada las que optarán de forma casi exclusiva por este régimen*”. LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”. *Revista de Estudios Financieros*. Número 224. 2001. Pág. 62.

59 Participan de esta idea (tanto positiva como negativa) LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”. *op. cit.* Pág. 61; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *op. cit.* Págs. 990 a 991; Por el contrario, LAMPREAVE MÁRQUEZ, excluye a las sociedades civiles por considerarlas parecidas al régimen de transparencia fiscal, argumento que no compartimos, ya que el motivo de exclusión es el mandato imperativo del artículo 7.1 a) del TRLIS. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”. *Impuestos*. Número 6. 2000. Pág. 115.

60 En los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

condiciones anteriores o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular del más del 50% del capital, así como cuando los valores representativos de la participación de la entidad estuviesen admitidos a negocio en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de valores”.

1.2. Objeto social

La doctrina mercantilista⁶¹ denomina al objeto social como aquella actividad o conjunto de actividades a la que se dedican o pretenden dedicarse las sociedades.

Pues bien, el artículo 116.1 indica que el objeto social tiene que comprender *“la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades”*.

Esta actividad de gestión y administración, es la que principalmente debe desarrollar la ETVE para ser considerada como tal. Nada dice la norma sobre otras actividades que puedan ser llevadas a cabo por la ETVE, independientes de las mencionadas, pero nada parece impedir que estas puedan ser desarrolladas como actividades secundarias. En este mismo sentido, se manifiesta tanto la doctrina, como la Dirección General de Tributos, tal y como puede desprenderse de sus resoluciones.

Tomemos como ejemplo la Resolución de 22 de mayo de 2002 (Consulta número 0778-02), la cual compara el régimen de transparencia fiscal con el de las ETVE, señalando respecto al objeto social que ambas *“requieren, al menos, una mínima actividad consistente en la gestión y administración de los valores poseídos, la cual incluirá todas aquellas actividades colaterales derivadas del cumplimiento de su objeto social, como pueden ser las de carácter administrativo consecuencia de las obligaciones contables, mercantiles y fiscales a las que esté sujeta”*⁶².

Teniendo en cuenta el objeto social a desarrollar por la ETVE, podemos clasificarlas en “puras”, que serán

61 PAZ-ARES, identifica el objeto social con el “fin próximo”, siendo este *“la actividad que se ha programado desarrollar para la consecución del fin común”*. PAZ-ARES, C.: “Las sociedades mercantiles” en la obra colectiva *Lecciones de Derecho Mercantil* (Director: MENÉNDEZ, A.). Thomson Civitas. 2.ª edición. Madrid. 2004. Pág. 220.

De la misma manera, LOJENDIO OSBORNE indica que *“por éste se entiende la actividad a la que se dedica o se va a dedicar la sociedad”*. LOJENDIO OSBORNE, I.: “Las sociedades mercantiles”, en la obra colectiva *Derecho Mercantil* (Coordinador: JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G.J.). Ariel, 6.ª edición. Barcelona. 2000. Pág. 175.

Para SANZ GADEA, es *“la determinación precisa y sumaria, de las actividades para cuya realización la sociedad se constituye, incorporada a los estatutos de la misma”* SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *Tribuna Fiscal*. Números 130 – 131. 2001. Pág. 55.

62 Cfr. Resolución de 27 de diciembre de 1996 : *“pueden formar parte del objeto de la entidad otras actividades de carácter secundario que estén relacionadas con las entidades participadas, de manera que la colocación de recursos financieros derivados de las actividades que constituyen su objeto alcanza tanto las procedentes de la actividad principal como de las actividades secundarias”*.

Resolución de 20 de mayo de 1998 (Consulta número 0847-98): *“la realización de tales actividades no determinará para la entidad consultante el incumplimiento de su objeto social en la medida en que dichas actividades no alcancen el carácter de actividad primordial, con la particularidad de que las rentas derivadas de la realización de tales actividades están sujetas y no exentas”*.

Resolución de 9 de abril de 1999 (Consulta número 0481-99): *“dichas entidades podrán desarrollar además cualquier otra actividad en desarrollo de su objeto social en la medida en que dicha actividad tenga un carácter accesorio o complementario en relación con su objeto social primordial y, por tanto, no se desvirtúe tal condición”*.

aquellas que únicamente se centrarán en llevar a cabo las actividades de gestión y administración; y en ETVE “mixtas”, que serán aquellas que realizan, además de las actividades principales de gestión y administración, otras de carácter secundario o complementario⁶³, como pueden ser, entre otras, asesoramiento jurídico, contabilidad, administración, recursos humanos, etc...

La realización del objeto social “principal” de las ETVE (junto a su régimen fiscal) ha llevado a un gran número de autores⁶⁴ a atribuir a este régimen especial la naturaleza de una sociedad holding, tal y como tradicional e internacionalmente, se vienen dando en Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Suiza... como es el caso de BARRENECHEA ELORRIETA y SOTO RODRÍGUEZ, que señalan que “*con la incorporación [...] de un régimen especial para las entidades holding, nuestro ordenamiento tributario ofrece un mecanismo de estructuración en España de los grupos multinacionales que con carácter general es más eficiente, que los otros regímenes previstos en otras jurisdicciones europeas*”⁶⁵.

Cabe por último precisar, que únicamente gozarán de este régimen especial las actividades de gestión y administración, quedando el resto de actividades (a las que hemos denominado de secundarias o complementarias) sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades.

1.3. Entidad no residente

El artículo 116. 1 TRLIS, precisa además que las actividades que la ETVE puede desarrollar, lo sean sobre “*entidades no residentes en territorio español*”.

63 En este mismo sentido ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros”, en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* (Director SERRANO ANTÓN, F.). Ed. Estudios Financieros. 2ª. Edición. Madrid. 2005. Pág. 1323; MÜLCHI PANÍCO, D. y GARRIDO PATÓN, A.: “Régimen fiscal de las sociedades holding”, en la obra colectiva *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional* (Coordinadores: RODRÍGUEZ ORDANZA, J. A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A.). Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2003. Pág. 266.

64 Entre otros autores, ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *op. cit.* Pág. 1281; BARRACHINA JUAN, E.: “Entidades financieras. Régimen fiscal”. *Gaceta fiscal*. Número 178. 1999. Pág. 84; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades holding españolas”. *Impuestos*. 1997/II. 1997. Pág. 322; DE GRADO J. y MORILLA, B.: “Regímenes Tributarios Europeos de Entidades Holding y su comparación con el Régimen de las ETVE de la Ley 43/1995”. *Impuestos*. Número 19. 1998. Pág. 34; DOMINGO PÉREZ, G.: “El nuevo régimen de las Sociedades Holding en España”. *El Fisco Internacional*. Número 24. 2000. Pág. 5; GONZÁLEZ NARBONA, J.C.: “¿Cuáles son las ventajas reales del régimen español de la sociedad holding?”. *Gaceta Fiscal*. Número 172. 1999. Pág. 196; LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros) *op. cit.* Pág. 66; LÓPEZ RIBAS, S.: “Tributación de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros”. *Crónica Tributaria*. Número 98. 2001. Pág. 108; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *op. cit.* Pág. 977; MÜLCHI PANÍCO, D. y GARRIDO PATÓN, A.: “Régimen fiscal de las sociedades holding”. *op. cit.* Pág. 265. PALACIOS PÉREZ, J.: “Tratamiento fiscal de la holding española”, en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional* (Director: CORDÓN EZQUERRO, T.). Instituto de Estudios Fiscales. 2ª edición. Madrid. 2004. Pág. 533; RODRÍGUEZ ONDARZA, J. y RUBIO GUERRERO, J. J.: “Comentarios al régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *Revista Técnica Tributaria*. Número 50. 2000. Pág. 56.

65 BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”. *Impuestos*. Número 18. 1998. Pág. 10.

De acuerdo con el artículo 8.1 TRLIS⁶⁶, no se considerarán residentes en territorio español aquellas entidades que, o bien no se constituyan según las leyes españolas, o bien su domicilio social o dirección efectiva no se encuentren en territorio español.

Puesto que más adelante examinaremos cuáles son los requisitos que deben cumplir estas entidades no residentes para poder aplicar el régimen de las ETVE, ello nos exime de explicar cada uno de ellos ahora. No obstante, como adelanto, señalaremos que será necesario que la ETVE posea una participación como mínimo del 5 por ciento (o un valor de adquisición de la participación superior a 6 millones de euros) sobre la entidad no residente, que los beneficios obtenidos por ésta última hayan tributado por un impuesto análogo o idéntico al Impuesto sobre Sociedades, procediendo de actividades empresariales realizadas en el extranjero, que no resida en un paraíso fiscal, y que no se haya constituido con el objetivo de beneficiarse del régimen de la ETVE.

Aunque la norma disponga expresamente que las ETVE tengan por objeto la dirección y gestión de participaciones de sociedades no residentes, también cabe la posibilidad de que esta misma ETVE tenga por objeto la gestión y administración de participaciones en entidades residentes en España⁶⁷, y así parece manifestarlo la Dirección General de Tributos en su consulta número 0170-99 de 11 de febrero de 1999⁶⁸, al indicar que *“en la medida en que la sociedad que se va a constituir por la entidad consultante tenga por objeto social primordial la dirección y gestión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes con las condiciones establecidas en el artículo 129 (actual artículo 116 TRLIS) [...], podrá acogerse al régimen fiscal previsto para las entidades de tenencia de valores extranjeros aunque también tenga por objeto la dirección y gestión de participaciones de sociedades residentes en España, al ser estas participaciones [...], una parte reducida y minoritaria del volumen global de las inversiones de la entidad de tenencia de valores extranjeros no les será de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 130 (actual artículo 117 TRLIS) [...], y, por lo tanto, tributarán de acuerdo con el régimen general del impuesto”*; no obstante, la ETVE, *“siempre que cumpla los requisitos y condiciones establecidos al efecto, podrá practicar la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades prevista en el artículo 28 (actual artículo 30 TRLIS)”*.

66 Artículo 8.1 TRLIS: *“Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:*

- a) *Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.*
- b) *Que tengan su domicilio social en territorio español.*
- c) *Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español”.*

67 ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN distinguen entre *“sociedades <<holding>> internas, esto es, aquéllas cuya cartera de valores está compuesta exclusivamente por acciones o participaciones en sociedades en sociedades residentes en territorio español, así como por aquellas otras <<holding>> de carácter internacional, en las que su cartera podrá estar compuesta por títulos que determinen una participación en el capital social de entidades ubicadas tanto dentro como fuera de nuestro territorio”*. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: *“La tributación por el IVA de las sociedades <<holding>>”*. *Quincena Fiscal*. Número 2. 2002. Págs. 39 a 40.

68 En este mismo sentido se manifiesta la Resolución de la Dirección General de Tributos de 26 de julio de 2000 (Número de consulta V0068-00).

1.4. Medios materiales y personales

Otro de los requisitos exigidos por el artículo 116.1 TRLIS es que la realización del objeto social se lleve a cabo *“mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales”*.

Nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado debido a la inexistencia en la legislación tributaria de una definición del mismo, y cuya delimitación conceptual ha sido realizada por la propia Dirección General de Tributos en su resolución de 27 de diciembre de 1996, matizando que *“será la adecuada para efectuar la dirección y gestión de las entidades participadas que permita tomar las decisiones necesarias en orden a la correcta administración de participaciones”*⁶⁹, añadiendo en la resolución de 22 de mayo de 2002 (número de consulta 0778-02) que *“la entidad tendrá que tener la organización correspondiente no para controlar la gestión de la entidad participada sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación. Puede entenderse que existen medios personales adecuados, a estos efectos, cuando algún miembro del Consejo de Administración se ocupe asimismo de la gestión ordinaria de la entidad, medios que se considerarán suficientes si con su actividad se lleva a cabo la dirección y gestión de las participaciones. Lo importante a estos efectos será que algún miembro de aquél se ocupe de la gestión ordinaria de la entidad consultante, mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas, sin perjuicio de que esta gestión no implique, en sí misma y a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el desarrollo de una actividad empresarial. Por el contrario, si la gestión y administración de las participaciones o las actividades meramente administrativas derivadas del desarrollo de su objeto social, se realizaran por medios ajenos [...], se entendería incumplido este requisito y por tanto no podría aplicarse el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”*.

La resolución de 29 de octubre de 2003 (número de consulta V120-03) continua delimitando lo que debe entenderse por medios materiales y personales, al señalar que *“la ETVE debe gestionar y administrar una cartera de valores y, por ello, ha de disponer de la correspondiente organización. La Ley no establece a estos efectos un umbral concreto de los medios materiales o personales mínimos para ejercer la función anterior, pero sí requiere que la entidad gestora no sea un ente <<vacío>>, un mero remanso de elementos patrimoniales. No basta, a estos efectos, la mera existencia de un consejo de administración, circunstancia impuesta por la legislación mercantil. Tampoco es trascendente que uno de sus miembros lo sea, a su vez, de las entidades participadas, por cuanto la Ley exige medios organizativos suficientes no para controlar la gestión de la entidad participada sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación. Tampoco se entiende cumplido el requisito de organización de medios materiales y personales si la totalidad de la gestión y dirección de sus participaciones se contrata con una empresa externa de servicios, cediéndose así a una organización ajena las actividad que deberían corresponder a la entidad de tenencia o bien cuando parcialmente se contratan medios personales y materiales ajenos atribuyéndoles las facultades de gestión y dirección de las participaciones”*.

Por último, la resolución de 31 de marzo de 2004 (Número de consulta 0898-04) añade además que *“no obstante, esto no supone obligatoriamente que la entidad deba contar con personal asalariado y con un local afecto a dicha actividad”*.

69 Definición acorde a la contenida en el artículo 47 del anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril), al referirse al mismo como *“la adecuada para adoptar decisiones en orden a la correcta administración de las participaciones”*.

Del contenido de estas resoluciones, parece desprenderse que, lo realmente necesario para que exista una organización de medios materiales y humanos, serán unos recursos mínimos como los que disfruta cualquier empresa, pero con la condición de que sea la propia ETVE (a través de su consejo de administración o de su administrador) la que gestione esas participaciones en entidades no residentes, y no una empresa de servicios contratada al efecto.

Muchos han sido los autores⁷⁰ que se han pronunciado sobre el tema, de manera similar a la realizada por el Centro Directivo. Nos parece interesante el análisis que realiza GONZÁLEZ NARBONA sobre este requisito, al indicar que *“la sociedad debe estar suficientemente provista de recursos materiales y humanos para su actividad, esto es:*

- *La sociedad debe contar con un domicilio social en España.*
- *Los administradores de la sociedad pueden ser residente o no residentes en España, así como nacionales o no.*
- *La sociedad debe mantener los libros contables y societarios de acuerdo con la legislación vigente.*
- *La sociedad debe desarrollar una actividad sujeta a la legislación española.*
- *La administración real puede llevarse desde cualquier parte.”⁷¹*

1.5. Valores nominativos

Además de todos los requisitos anteriormente señalados, el artículo 116.1 TRLIS, además establece que *“los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la entidad de tenencia de valores deberán ser nominativos”⁷².*

A través de esta exigencia, lo que se pretende es asegurar que hay alguien detrás de cada una de las ETVE, o dicho de otro modo, probarse la titularidad de los valores o participaciones mediante un documento

70 Entre estos autores, podemos destacar a CARREÑO, F.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo II. Civitas. Madrid. 1998. Págs. 2209 a 2211; LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”. *op. cit.* Pág. 70; LÓPEZ SANTACRUZ, J. A.: “Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, en la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS. Valencia. 1996. Pág. 965; SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *ult. op. et loc. cit.*

71 GONZÁLEZ NARBONA, J. C.: “¿Cuáles son las ventajas reales del régimen español de la sociedad holding?”. *op. cit.* Pág. 198.

72 Es el artículo 55.1 de la Ley de Sociedades Anónimas el que contiene los requisitos que deben cumplir los valores nominativos al indicar que *“Las acciones nominativas figurarán en un libro de registro que llevará la sociedad, en el que inscribirán las sucesivas transferencias de las acciones, con expresión del nombre, apellidos, razón o denominación social, en su caso, nacionalidad y domicilio de los sucesivos titulares, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre aquéllas”.*

público que acredite su adquisición o mediante certificado expedido por los administradores que indique que aparece como titular de ellas en el libro de registro de socios⁷³.

Por faltar este requisito, las Cajas de Ahorro no podrán acogerse a este régimen especial de las ETVE, tal y como señala la resolución de 21 de diciembre de 2000 (Número de Consulta V0097-00) de la Dirección General de Tributos, al indicar expresamente que este requisito conlleva dos exigencias *“la primera, que los recursos propios de las mismas se nutran de capital aportado por personas o entidades que adquieran la condición de accionistas o partícipes y la segunda, que los valores que representen las participaciones en su capital sean nominativos. Ninguno de estos requisitos, se cumplen en las Cajas de Ahorro, dado su carácter de instituciones benéfico-sociales”*, pero en principio, nada impide que las Cajas de Ahorro puedan ser *“accionistas o partícipes de entidades que, si cumplen los requisitos indicados, se acojan a dicho régimen”* tal y como sigue preceptuando la Resolución mencionada.

1.6. Comunicación, aplicación y renuncia al régimen de las ETVE

Respecto a la comunicación y al régimen de renuncia, el artículo 116.2 TRLIS preceptúa que *“la opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda. El régimen se aplicará al período impositivo que concluya antes de que se comunique al Ministerio de Hacienda la renuncia al régimen”*, añadiendo además que *“reglamentariamente se podrán establecer los requisitos de la comunicación y el contenido de la información a suministrar con ella”*. Pero si acudimos al artículo 41⁷⁴ del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades nos encontramos, en lugar de los requisitos de la comunicación, con una reproducción de lo anteriormente establecido.

Esta comunicación y renuncia del régimen de las ETVE, a diferencia de lo establecido en el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículos 46, 48 y 49 del Real Decreto 537/1997, de 14 de

73 LÓPEZ BERENGUER señala al respecto que *“el fundamento es una medida de control a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y del que grava la Renta de las Personas Físicas, para poder identificar en cualquier momento a los preceptores de los rendimientos que obtengan y distribuyan las ETVE”*. LÓPEZ BERENGUER, J.: *“El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”*. op. cit. Pág. 76 a 77.

74 Artículo 41 del RIS: *“1. La opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse a la Administración tributaria.*

2.- El régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al mismo”.

abril)⁷⁵, se configura como de carácter voluntario, sin estar sujeto a procedimientos o requisitos específicos, no siendo necesaria autorización previa y pudiendo efectuarse sin sujeción a requisito formal alguno, para períodos impositivos que finalicen con posterioridad a dicha comunicación, sin sujeción temporal hasta el período impositivo que concluya antes de la comunicación de renuncia, siempre y cuando, le quede constancia a la Administración tributaria del ejercicio de este régimen.

Por tanto, una vez comunicada la aplicación del régimen a la Administración tributaria, y cumpliéndose todos los supuestos de hecho relativos al régimen de las ETVE, el sujeto pasivo podrá disfrutar del mismo, sin perjuicio de que la Administración tributaria le requiera para probar que se cumplen todas las condiciones, tal y como dicta el artículo 119.1 TRLIS⁷⁶.

Por último, cabe señalar que si la ETVE adquiere durante el disfrute del régimen, participaciones en entidades no residentes que cumplen los requisitos establecidos para la aplicación del régimen, éste será

75 Artículo 46: "1. Las personas o entidades interesadas en el disfrute del régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberán presentar una solicitud en tal sentido ante la Administración Tributaria. También podrán solicitar el referido régimen las entidades en constitución.

2. La solicitud deberá ir acompañada de los siguientes documentos:

- a) Estatutos de la entidad o proyecto de los mismos.
- b) Relación de los valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que determinan un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al 5 por 100, especificando su valor de adquisición.
- c) Identificación y descripción de las actividades de las entidades participadas respecto de las cuales el interesado entiende que concurren los requisitos previstos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 130 de la Ley del Impuesto, aportando las cuentas anuales de las mismas.
- d) Último balance aprobado o balance inicial de la entidad respecto de la que se solicita el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.
- e) Descripción de la estructura organizativa de la entidad.

3. El interesado podrá desistir de la sociedad formulada".

Artículo 48: "1. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el artículo 46 de este Reglamento al objeto de comprobar que se cumplen los requisitos en el apartado 1 del artículo 129 de la Ley del Impuesto, pudiendo recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

El sujeto pasivo podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

2. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

3. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Conceder el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.
- b) Desestimar la concesión del régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

La resolución será motivada.

El procedimiento deberá finalizar antes de tres meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano.

4. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá concedido el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

5. El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros surtirá efecto respecto de los períodos impositivos que concluyan con posterioridad a la resolución."

Artículo 49: "Será competente para instruir y resolver el procedimiento la Dirección General de Tributos".

76 Artículo 119.1 del TRLIS: "El disfrute del régimen estará condicionado al cumplimiento de los supuestos de hecho relativos a él, que deberán ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración tributaria".

aplicado a las nuevas participaciones sin necesidad de comunicárselo a la Administración tributaria, sin perjuicio de que ésta le requiera para probar los hechos que le habilitan para el disfrute de éste régimen especial⁷⁷.

2. Régimen Fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

2.1. Rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

Prevé el párrafo primero del artículo 117 TRLIS que *“los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, así como las rentas derivadas de la participación correspondiente, podrán disfrutar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional en las condiciones y con los requisitos previstos en el artículo 21 de esta ley”,* señalando en su párrafo segundo que *“a los efectos de aplicar la exención, el requisito de participación mínima a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 21 se considerará cumplido cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros. La participación indirecta de la entidad de tenencia de valores extranjeros sobre sus filiales de segundo o ulterior nivel, a efectos de aplicar lo previsto en el artículo 21.1.c).2.º de esta ley, deberá respetar el porcentaje mínimo del cinco por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera directamente participada y formulen estados contables consolidados”.*

De este precepto podemos extraer, por un lado, que se va a permitir disfrutar del régimen de exención (*“participation exemption”* en terminología anglosajona) a los dividendos recibidos de entidades no residentes, a las participaciones en beneficios de las entidades no residentes, así como a las rentas derivadas de la transmisión de la participación (plusvalías), siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos para evitar la doble imposición económica internacional en el artículo 21 TRLIS.

Por el contrario, si alguna de estas rentas enumeradas anteriormente, no cumple alguno de los requisitos de ese artículo 21 TRLIS, aquéllas no estarán exentas (lo cual no implica que el resto no lo esté) por lo que se gravará de forma ordinaria, es decir, se integrará en la base imponible del impuesto y será gravado al tipo impositivo general del 35 por ciento.

Llama la atención, el hecho de que un régimen tributario especial como el de la ETVE, remita en términos absolutos, la exención de sus rentas a que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 21 TRLIS, máxime cuando éste último, al estar regulado en el Título IV del TRLIS (dedicado a la Base Imponible), es aplicable a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, aunque estos últimos no reúnan los requisitos anteriormente comentados para constituir una ETVE.

77 Cfr. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *op. cit.* 2005. Págs. 1291 a 1292; BARRECHENEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”. *op. cit.* Pág. 27; LÓPEZ SANTACRUZ, J. A.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros” en la obra colectiva *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS. Valencia. 1997. Pág. 271.

La explicación a esta remisión en bloque, tiene su origen en la regulación contenida en el artículo 130 de la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷⁸ relativo a la obtención de este tipo de rentas obtenidas por las ETVE (o como dictaba dicho artículo *“rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español”*), y en donde se recogía de manera muy similar a la realizada por el actual artículo 21 TRLIS, los requisitos y condiciones que debían cumplir esta clase de rentas para no ser incorporadas en la base imponible de la ETVE. Estos requisitos contenidos en el citado artículo 130, eran los que le conferían a la ETVE (aparte de los ya comentados, relativos a su régimen jurídico, y de su régimen de distribución de beneficios, que más adelante analizaremos) ese carácter de régimen especial.

Fue el artículo 26 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, la que extrajo estos requisitos y los introdujo en un nuevo artículo 20 bis (actual artículo 21 TRLIS), con el objetivo de evitar la doble imposición económica internacional de los dividendos y rentas de fuente extranjera procedentes de entidades no residentes, a través de su aplicación por todos los sujetos pasivos del impuesto, dejando de ser un método de exención exclusivo de la ETVE.

Con el objetivo de no perder la ETVE ese carácter de régimen especial (al ser regulado su beneficio fiscal de forma general), y con el objetivo de atraer capital extranjero⁷⁹, el legislador español introdujo un segundo párrafo, a través del cual da cabida (a diferencia del régimen general de exención del artículo 21 TRLIS) a dos supuestos especiales, a saber:

El primero hace referencia al supuesto de que el porcentaje mínimo de participación directa sobre la entidad no residente (de primer nivel) sea inferior al 5 por ciento exigido por la norma (requisito indispensable del artículo 21 TRLIS para aplicar el método de exención). En esta circunstancia, el párrafo segundo del artículo 117 TRLIS concede el régimen de exención si el valor de adquisición de la participación es superior a 6 millones de euros.

Por tanto, a través de este requisito, el legislador está permitiendo a la ETVE adquirir participaciones en entidades no residentes que cotizan en Bolsa⁸⁰, debido principalmente a que en este tipo de entidades no residentes al tener un gran capital, será muy complicado poder cumplir con el requisito mínimo de porcentaje del 5 por ciento exigido.

78 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

79 En este sentido parece girar la Exposición de Motivos, punto primero, de la Ley 43/1995, al indicar como causa tercera de reforma del Impuesto sobre Sociedades *“la apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales”* debido a que el anterior Impuesto sobre Sociedades *“estaba concebido sobre una economía cerrada, siendo así que nuestra economía está abierta a los movimientos internacionales de capital. Probablemente será ésta la causa que con mayor intensidad demandaba una reforma del Impuesto sobre Sociedades que, en buena parte, ha sido anticipada en virtud de las medidas contenidas en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, mediante la modificación de la deducción por doble imposición internacional y la incorporación, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, de la denominada transparencia fiscal internacional, cuyo objetivo es someter a tributación en sede de las personas o entidades residentes en España las rentas pasivas obtenidas a través de entidades no residentes que disfrutan de un régimen fiscal privilegiado”*.

80 Cfr. SANZ GADEA, E.: *“El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”*. op. cit. Pág. 57.

No obstante, de igual forma que el porcentaje de participación mínimo del 5 por ciento, requiere la concurrencia de los demás requisitos establecidos en el artículo 21 TRLIS para aplicar el método de exención, el requisito de valor de adquisición de la participación superior a 6 millones de euros, exige también la concurrencia de esos mismos requisitos, aplicados a cada una de las entidades no residentes participadas y no a la totalidad de participaciones poseídas por la ETVE. En este sentido se manifiesta el órgano consultivo, al manifestar que *“este requisito de participación mínima se entiende cumplido cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, sin perjuicio que los demás requisitos exigidos respecto al porcentaje de participación sean exigidos igualmente al valor de adquisición”*⁸¹, indicando además que *“la cifra de 6 millones de euros a que se refiere el artículo 130 (actual artículo 117) ha de entenderse a la referida a la inversión efectuada en cada una de las empresas participadas y, en ningún caso, a la totalidad de la inversión realizada”*⁸².

En relación al segundo supuesto especial, el legislador va a conceder el régimen de exención, por considerarlas como procedentes de la realización de actividades empresariales realizadas en el extranjero, a aquellos dividendos, participaciones en beneficios y plusvalías, procedentes de filiales de segundo o ulterior nivel, y en las que tenga la ETVE una participación indirecta inferior al 5%, únicamente cuando esas filiales formen, junto con la entidad extranjera participada directamente por la ETVE (como mínimo del 5 por ciento o 6 millones de euros en el valor de adquisición de la participación, si no se alcanza ese porcentaje mínimo), un grupo de sociedades (siempre que además reúnan las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio) y formulen estados contables consolidados.

Respecto al grupo de consolidación del artículo 42 del Código de Comercio, la Dirección General de Tributos, lo define en sus Resoluciones de 29 de enero de 1999 y 26 de julio de 2000 (Consulta número V0068-00) como *“aquel que está formado por todas las entidades que se encuentren en cualquiera de las situaciones de dominio que se describen en el mismo, con independencia de su lugar de residencia y de que estén obligadas o no a formular estados contables consolidados”*.

En resumen, la ETVE para aplicar la exención a los dividendos, participaciones en beneficios y plusvalías procedentes de entidades no residentes, de estos dos supuestos especiales, debe de tener:

- Un porcentaje de participación directo sobre las entidades no residentes de primer nivel igual o superior al 5 por ciento. En caso de no conseguir ese porcentaje, se entiende cumplido el requisito cuando el valor de adquisición de la participación es superior a 6 millones de euros.
- Un porcentaje de participación indirecto sobre las entidades no residentes de segundo o ulterior nivel (participadas a su vez por la entidad no residente de primer nivel) igual o superior al 5 por ciento, para considerarse que esas rentas proceden de la realización de actividades empresariales en el extranjero. De no conseguirse ese porcentaje, se permitirá uno menor, siempre y cuando, aquellas formen junto a la entidad no residente de primer nivel, con lo requisitos del artículo 42 del Código de Comercio, un grupo de sociedades y formulen estados contables consolidados.

81 Resolución de la Dirección General de Tributos, de 21 de diciembre de 2000 (Consulta número V0097-00).

82 Resolución de la Dirección General de Tributos, de 29 de octubre de 2003 (Consulta número V120-03).

Procede ahora analizar cuáles son los requisitos establecidos en el artículo 21 TRLIS, para que el método de exención sea extensible a las plusvalías, dividendos y participación en beneficios procedentes de entidades no residentes en territorio español.

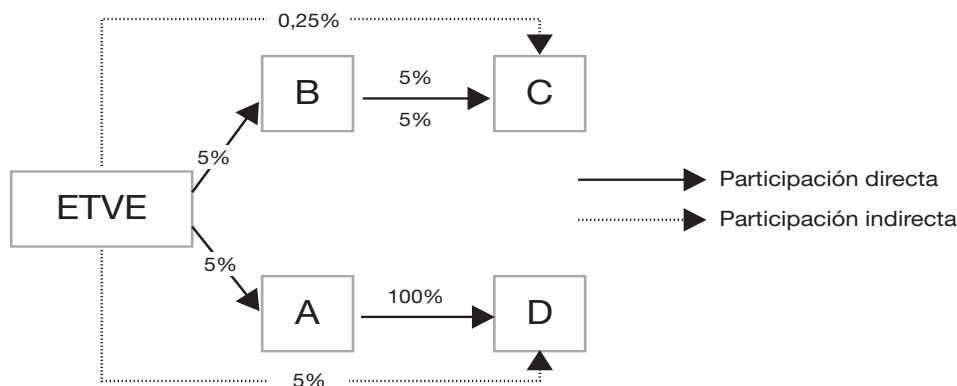
a. Porcentaje de participación

El artículo 21.1.a), en su párrafo primero, prevé que *“el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, de cinco por ciento”*.

Una participación directa, es aquella por la que sin necesidad de una entidad intermediaria, la ETVE participará en los dividendos, plusvalías y beneficios generados en una (o en varias) entidad no residente (también denominada entidad no residente de primer nivel). La existencia de una o varias entidades participadas directamente por la ETVE dependerá del capital que tenga tanto ésta última como el de la entidad no residente.

Por el contrario, una participación indirecta será aquella que tiene la ETVE en otras entidades no residentes (también denominada entidad no residente de segundo nivel o de ulterior nivel si hay más de una) participadas directamente por la entidad no residente de primer nivel (participada a su vez directamente por la ETVE).

Veámoslo con el siguiente gráfico.



Como se observa en el gráfico, la ETVE tendrá una participación directa sobre la entidad no residente de primer nivel (A y B), las cuales, tendrán a su vez una participación directa sobre la entidad no residente de segundo nivel (B sobre C y A sobre D), denominándose a este supuesto grado de control. Por su parte, la ETVE tendrá una participación indirecta en las entidades no residentes de segundo nivel (C y D), debido a que éstas últimas están participadas por las entidades de primer nivel (A y B), denominándose a este supuesto grado de participación.

La norma establece claramente que la participación debe realizarse *“en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente”*, lo cual no impide a la ETVE poseer participaciones en otras entidades residentes

en territorio español (tal y como ya comentamos al tratar el requisito de entidad no residente). Lo que sucede, es que estas participaciones en entidades residentes en territorio español no se beneficiarán del régimen de exención del artículo 21 TRLIS, por lo que serán incluidas en la base imponible del impuesto y gravadas de forma ordinaria⁸³.

No obstante, no sólo bastará con una participación directa o indirecta en entidades no residentes, sino que además se exigirá que se participe en ellas en un porcentaje mínimo del 5 por ciento (o un valor de adquisición de la participación superior a 6 millones de euros, de no alcanzarse ese porcentaje mínimo de participación directa). Ello no implica que la ETVE deba tener una participación directa en todas y cada una de las entidades no residentes, igual o superior al 5 por ciento, sino que podrán tener participaciones inferiores⁸⁴ (sin perder por ello el carácter de ETVE), pero a las que no se les aplicará el método de exención a las rentas derivadas de los mismos.

Respecto al porcentaje de participación indirecta (el cual debe ser necesariamente siempre del 5 por ciento), la doctrina⁸⁵ entiende que el precepto legal está haciendo referencia al grado de participación, el cual, a diferencia del grado de control (será aquel que tenga la entidad participada de primer nivel con la de segundo nivel, y la de segundo nivel con la de tercer nivel, y así sucesivamente), será el resultado de multiplicar el porcentaje que se tiene sobre cada una de las entidades no residentes hasta llegar a la última participada (que será la que reparta el dividendo).

Si tenemos en cuenta el gráfico expuesto anteriormente, observamos como la ETVE tendrá un grado de control sobre A y B del 5 por ciento. Al mismo tiempo, B tendrá un grado de control sobre C del 5 por ciento y A tendrá un grado de control sobre D del 100 por ciento. Por el contrario, respecto al grado de participación, la ETVE tendrá una participación indirecta sobre C del 0,25 por ciento (por lo que no le sería de aplicación el método de exención a las rentas procedentes de C), y una participación indirecta sobre D del 5 por ciento (cumpliéndose el requisito exigido por la norma).

83 Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros". *op. cit.* Pág. 989.

84 En este sentido gira la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 27 de diciembre de 1996, cuando indica que *"respecto de las participaciones tenidas por estas entidades, la norma legal no establece la condición de que necesariamente todas sus participaciones deban respetar un grado de participación de la menos el 5 por 100 de las entidades participadas, por lo que podrá tener otras participaciones inferiores a dicho porcentaje"*.

85 BARRECHENA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: "Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores extranjeros". *op. cit.* Pág. 18; LÓPEZ BERENGUER, J.: "El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)". *op. cit.* Págs. 73 a 75; LÓPEZ SANTACRUZ, J.A.: "Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros". *op. cit.* Pág. 275; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros". *op. cit.* Págs. 986 a 990.

Por último, cabe hacer referencia al artículo 3.1⁸⁶ de la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las matrices y filiales de Estados miembros diferentes, el cual, incorpora un porcentaje de participación directo e indirecto del 20 por ciento en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que tenderá a reducirse progresivamente en un período de tiempo (en el 2007 será del 15 por ciento y en el 2009 del 10 por ciento), con el objetivo de “*ampliar el alcance de las ventajas*”⁸⁷ de la Directiva matriz-filial.

Como puede observarse, el porcentaje de participación en la legislación española es inferior al pretendido alcanzar gradualmente en el tiempo por la Directiva. Nada se dice en ésta última sobre si se autoriza o no a los legisladores nacionales a establecer un porcentaje inferior al que pretende alcanzar la propia Directiva matriz-filial, pero consideramos que el establecer un porcentaje inferior no sería impedimento a la hora de aplicar la Directiva matriz-filial a la ETVE, ya que se cumpliría con ello el objetivo propuesto de “*ampliar el alcance de las ventajas de la Directiva 90/435/CEE*” a las sociedades matrices y filiales.

b. Período de posesión de la participación

La ETVE, en consonancia con lo previsto en el artículo 21.1.a), párrafo segundo, deberá poseer la participación mínima, directa o indirecta, del 5 por ciento (o un valor superior a 6 millones de euros) en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente, durante al menos un año. Este período de tenencia de la participación se medirá de fecha a fecha⁸⁸, es decir, una vez que la ETVE haya adquirido un porcentaje de participación igual o superior al 5 por ciento (o un valor superior a 6 millones de euros), éste deberá poseerse de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en el que se distribuya el dividendo o se produzca la transmisión de la participación (artículo 21.2 párrafo segundo).

En palabras de LÓPEZ SANTACRUZ, bastaría “*que al menos un porcentaje del 5 por 100 se haya tenido con un año o más de antelación para que, cualquiera que sea realmente el porcentaje total de la participación,*

86 Este artículo ha sido objeto de modificación por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y en el que se dispone que: “A efectos de la aplicación de la presente Directiva:

a) La calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 20%.

Dicha calidad se atribuirá también, en las mismas condiciones, a una sociedad de un Estado miembro con una participación mínima del 20% en el capital de una empresa de otro Estado miembro, controlada total o parcialmente por un establecimiento permanente de la primera empresa situada en otro Estado miembro.

A partir del 1 de enero de 2007, el porcentaje mínimo de participación será del 15%.

A partir del 1 de enero de 2009, el porcentaje mínimo de participación será del 10%.

b) Se entenderá por filial la sociedad cuyo capital incluye la participación mencionada en la letra a).

87 Objetivo contenido en la Directiva 2003/123/CE del Consejo, la cual señala que “a fin de ampliar las ventajas de la Directiva 90/433/CEE, el umbral de participación necesario para que una sociedad sea considerada sociedad matriz y la otra su sociedad filial debe rebajarse gradualmente del 25 al 10%”.

88 Cfr. ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. op. cit. Págs. 1298 a 1299.

*el dividendo percibido correspondiente a toda la participación poseída quede exenta de la tributación en la entidad de tenencia de valores extranjeros*⁸⁹.

Coincidimos con MARTÍN JIMÉNEZ, al considerar que la finalidad de este requisito es la de *“evitar actuaciones de carácter fraudulento en las que se adquiere la participación en la entidad no residente justo antes de que la distribución del dividendo con el único fin de que éste se beneficie del régimen especial previsto para la ETVE (o en su caso, para la aplicación de la deducción por doble imposición)”*⁹⁰.

Si llegado el día en el que se exige el dividendo que se distribuye, no se ha cumplido el plazo de un año del porcentaje de posesión de la participación, el TRLIS va a permitir a la ETVE disfrutar del régimen de exención (si se cumplen además el resto de requisitos exigidos al efecto), siempre y cuando la ETVE posea dicha participación mínima del 5 por ciento (o valor de la participación superior a 6 millones de euros) durante el tiempo que resta para cumplir el año.

Además, con el objetivo de que la participación no pierda su antigüedad por aportarse a una ETVE que va a acogerse a la exención del artículo 21 TRLIS, se va a tener en cuenta para el computo del año *“el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades (no residentes⁹¹) que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades”*, siendo independiente para ello *“que estén obligadas o no a formular estados contables consolidados”*⁹².

La finalidad de esta concisión (contenida en el párrafo segundo del artículo 21.1 a) TRLIS) va a ser la *“formación de la ETVE haciendo su régimen más atractivo, pues ya desde el primer año los dividendos que perciba no se integrarán en su base imponible cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido poseída con anterioridad por el grupo de consolidación”*⁹³.

c. Régimen fiscal de la entidad no residente

Otro de los requisitos exigidos por la norma para aplicar el régimen de exención del artículo 21 TRLIS, es el contenido en su letra b), referente a la necesidad de que la entidad no residente, en la que participa la ETVE, haya estado sujeta y no exenta en el país donde reside, a un impuesto de *“naturaleza idéntica o análoga”* al Impuesto sobre Sociedades español, produciéndose esta característica cuando el impuesto extranjero tenga *“por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo (extranjero) lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicativo de aquélla”*.

89 LÓPEZ SANTACRUZ, J.A.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”. *op. cit.* 1997. Págs. 275 a 276; En el mismo sentido se expresan BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores extranjeros”. *ult. op. et loc. cit.*

90 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *op. cit.* Págs. 993 a 994.

91 La aclaración es nuestra.

92 Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de enero de 1999 (Número de Consulta 0109-99).

93 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *ult. op. et loc. cit.*; De igual modo lo hacen BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores extranjeros”. *ult. op. et loc. cit.*

La Dirección General de Tributos, en su Resolución de 8 de junio de 1999 (número de consulta 0959-99), estima que *“la apreciación del requisito de sometimiento a un <<gravamen de características comparables>> no implica la comparación de modelos genéricos de imposición sobre el beneficio empresarial, ni la mera comparación de tipos efectivos de gravamen por este concepto. Se trata, más bien, de comparar en cada caso, en atención al estatuto jurídico y a la naturaleza de la actividad que desarrolla la entidad participada en el extranjero, el grado de imposición efectiva que soporta en su país de residencia y el que hipotéticamente soportaría en España, de manera que ambos no difieran de manera sensible y por causas que resultarían extrañas a la estructura básica de nuestro Impuesto sobre Sociedades”*.

Ni el precepto legal ni la Dirección General de Tributos, definen lo que debe entenderse por *“naturaleza idéntica o análoga”* al Impuesto sobre Sociedades español, por lo que para poder acercarnos a su significado, deberemos acudir a la propia naturaleza del Impuesto sobre Sociedades, contenida en el artículo 1 TRLIS, en virtud del cual se describen las principales notas que definen al Impuesto, al establecerse que *“el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley”*.

Conforme a esta definición, el Impuesto sobre Sociedades será un impuesto directo porque va a gravar la renta global cuando se obtiene por el sujeto pasivo, como manifestación directa e inmediata de la capacidad contributiva del mismo, cualquiera que sea el ámbito espacial donde la obtuvo. Pero además, se trata de un impuesto personal al graduar la contribución en función de las circunstancias personales del sujeto pasivo.

En virtud de ello, y en consonancia con lo expresado por la doctrina⁹⁴, entendemos que un impuesto extranjero tendrá *“naturaleza idéntica o análoga”* al Impuesto sobre Sociedades español cuando grave las rentas obtenidas por la entidad no residente con independencia (al establecer el precepto legal *“siquiera parcialmente”*) del tipo impositivo de estas rentas. SANZ GADEA va más allá, al expresar que *“se admitirán como impuestos de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades:*

- *Los que gravan la renta y toman como base imponible a la propia renta.*
- *Los que gravan la renta y toman como base imponible a la propia renta, pero la minoran en las cantidades aplicadas a reservas o en las distribuidas.*
- *Los que gravan la renta formalmente, pero que recaen materialmente sobre los ingresos.*

94 Para LÓPEZ SANTACRUZ, *“la imposición a que se refiere este precepto debe ser un tributo que recaiga sobre el beneficio o las rentas obtenidas por la entidad no residente, con independencia del nivel impositivo de las mismas con tal que exista tributación y no exención”*. LÓPEZ SANTACRUZ, J.A.: *“Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”*. op.cit. Pág. 969; En este mismo sentido encontramos a BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: *“Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores extranjeros”*. ult. op. et. loc. cit.

En opinión de MARTÍN JIMÉNEZ, *“para establecer si un Impuesto sobre Sociedades extranjero es análogo al español, parece lógico exigir únicamente que el impuesto extranjero grave la obtención de renta por parte de las personas jurídicas, sin exigir que este impuesto sea en todo idéntico al Impuesto sobre Sociedades español. Es decir, la interpretación de este requisito de identidad o analogía con el Impuesto sobre Sociedades español debiera realizarse en atención a la estructura del hecho imponible del impuesto extranjero, sin dar lugar a la comparación, por ser excesivamente rígida y extenderse a todos los elementos del impuesto, deje fuera del cumplimiento de este requisito a un buen número de países”*. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: *“El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros”* op. cit. Pág. 995.

- Los que gravan la renta formalmente, pero que recaen materialmente sobre elementos indiciariamente relacionados, con la renta, como puede ser el patrimonio, gastos significativos, unidades de producción, entre otras”⁹⁵.

No obstante, este requisito se considera cumplido cuando la entidad participada resida “en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información” (párrafo tercero, letra b) del artículo 21.1 TRLIS). De no existir este Convenio, recaerá sobre el sujeto pasivo la carga de probar que el impuesto extranjero es de “naturaleza idéntica o análoga” al Impuesto sobre Sociedades español.

Además, el artículo 21.1 b), en su último párrafo, va a establecer una norma antiabuso, al no aplicar el régimen de exención de este artículo cuando la entidad participada (o el adquirente de la transmisión de la participación) sea residente “en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal”, presumiéndose que las rentas procedentes de la lista de paraísos fiscales (también denominada *black list*) recogidos en el Real Decreto 1980/1991, de 5 de junio, no están sometidas a un impuesto de “naturaleza idéntica o análoga”, por lo que se integrarán en la base imponible del Impuesto, pero sin que por ello pierda la ETVE su condición de tal.

Por último, si se trata de una transmisión de la participación, deberá cumplirse este requisito de gravamen de la entidad no residente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, “en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación”, tal y como dicta el artículo 21.2 párrafo segundo.

d. Actividades empresariales en el extranjero

Con el objetivo de que la ETVE no sea únicamente una entidad de mera tenencia, el legislador español le va a exigir a través del artículo 21.1 c), que “los beneficios que se reparten o en los que participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero”.

Nada indica el texto normativo (a diferencia de su redacción original que se remitía al artículo 40 [actual artículo 27 LIRPF] de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), acerca de lo que debe entenderse por actividades empresariales en el extranjero.

Coincidimos, en parte, con LÓPEZ BERENGUER, cuando expresa que “aunque tal remisión no exista ahora, entendemos [...] que es válida a estos efectos la definición de actividades económicas”⁹⁶ que contiene el artículo 27 LIRPF, pero no por la “coordinación que debe regir en todo el sistema tributario”, sino más bien porque el legislador va a delimitar las rentas procedentes de actividades empresariales en el extranjero a través de un criterio negativo y absoluto (que seguidamente tendremos oportunidad de observar), incluyendo en él rentas que gozarán o no de la naturaleza establecida por el artículo 27 LIRPF.

95 SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *op. cit.* Pág. 58.

96 LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”. *op. cit.* Pág. 89.

En base a este precepto, y a la interpretación que del mismo ha realizado la Dirección General de Tributos⁹⁷, se va a considerar que proceden de actividades empresariales realizadas en el extranjero, todos aquellos ingresos obtenidos por la ETVE, siempre que al menos un 85 por ciento de los mismos procedan de participaciones directas e indirectas de la ETVE sobre entidades no residentes. Es decir, si al menos un 85 por ciento de los ingresos provienen de actividades empresariales realizadas en el extranjero, la exención se aplicará a la renta en su conjunto y no únicamente al porcentaje señalado, debido principalmente a que el artículo 21.1 c) TRLIS establece éste porcentaje únicamente para delimitar cuando se considera cumplido este requisito, pero no añade nada más. Por el contrario, si no se alcanza ese mínimo porcentual, la totalidad de los ingresos no estarán exentos, por lo que habrá que incluirlos en la base imponible del Impuesto⁹⁸.

Respecto a la participación directa de la ETVE en una entidad no residente de primer nivel, se considerarán ingresos procedentes de actividades empresariales en el extranjero (siempre teniendo en cuenta el porcentaje mínimo del 85 por ciento) a toda clase de rentas que se obtenga en el extranjero, excepto a aquellas tipificadas en el apartado 2 del artículo 107 como susceptibles de ser incluidos en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal (artículo 21.1 c) 1º TRLIS).

Estas rentas positivas tipificadas en el artículo 107.2 TRLIS (y por tanto no susceptibles de ser consideradas como renta empresarial a efectos de aplicar la exención contenida en el artículo 21 TRLIS) son a grandes rasgos, (y con ciertas excepciones que no analizaremos para no hacerlo demasiado extenso): las procedentes de la titularidad de inmuebles rústicos y urbanos o derechos reales sobre los mismos; las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y de la cesión a terceros de capitales propios; las derivadas de la transmisión de esos bienes y derechos; así como las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios.

97 La Dirección General de Tributos, señala en su Resolución de 16 de marzo de 2001 (Número de consulta 0556-01) que “a efectos de aplicar la exención establecida en este último artículo sobre los dividendos percibidos por la consultante procedentes de beneficios distribuidos por la entidad no residente A cuando tales beneficios procedan en su totalidad, a su vez, de dividendos distribuidos por las entidades directamente participadas por esta última, se entenderá que aquellos beneficios proceden de la realización de actividades empresariales en el extranjero cuando al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad A se correspondan con dividendos de otras entidades no residentes respecto de las que la consultante tenga un porcentaje de participación indirecto de al menos el 5 por cien y el mismo se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se mantenga posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo y, además, esas otras entidades y sus beneficios cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 20 bis de la LIS (actual artículo 21.1 TRLIS), entre ellos, que no sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

En definitiva, para el caso planteado la consultante podrá aplicar la exención sobre los dividendos percibidos de la entidad A cuando se distribuyan con cargo a beneficios de esta última generados, en parte, por dividendos de sus participadas, cuando menos del 15 por 100 de los ingresos del ejercicio que forman dichos beneficios procedan de dividendos de las entidades B y H, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 20 bis de la LIS (actual artículo 21 TRLIS). En caso contrario, los dividendos percibidos de la entidad A no gozarían de exención y, por tanto, se integrarían en la base imponible de la consultante, sin perjuicio de que, en tal caso, pueda aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional a que se refiere el artículo 30 de la LIS (actual art. 32 TRLIS) en las condiciones y requisitos establecidos en el mismo”.

98 BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: “Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores extranjeros”. op.cit. Pág. 21.

Además de estas rentas, el TRLIS va a considerar obtenidas en el extranjero, aquellas rentas que procedan, al menos en un 85 por ciento, de las siguientes actividades especiales:

- a. Comercio al por mayor, siempre que los bienes se pongan a disposición de los adquirentes en el país o territorio de la entidad participada, o en cualquier otro país o territorio que no sea el español.

La Dirección General de Tributos va a equiparar la puesta a disposición con la entrega al considerar en su Resolución de 22 de enero de 2004 (Número de Consulta 0065-04) que *“el término puesta a disposición empleado en la normativa fiscal debe entenderse, conforme a su sentido jurídico, como la disponibilidad de la cosa objeto del contrato, esto es, en la terminología legal es una expresión equivalente de la entrega”*. Compartimos el criterio que mantiene MARTÍN JIMÉNEZ al considerar que si *“la renta se obtiene por la filial o el EP (Establecimiento Permanente)⁹⁹ en el extranjero cuando la entrega de bienes se realice en el extranjero, esto quiere decir que la entidad compradora puede, perfectamente, ser española pero la única condición exigible para obtener el beneficio de la exención será que la entrega se realice en el extranjero”¹⁰⁰*.

- a. Servicios, siempre que se puedan utilizar en el país o territorio de la entidad participada, o en cualquier otro país o territorio que no sea el español.
- b. Crediticias y financieras, siempre que los créditos y prestamos se concedan a personas físicas y jurídicas que residan o en el país o territorio de la entidad participada, o en cualquier otro diferente al español.

Respecto a este tipo de actividades (incluida la de servicios), MARTÍN JIMÉNEZ estima que *“el hecho de que se opere con entidades españolas significará únicamente que no se aplica la presunción del art. 21.1.c) TRLIS, pero, mientras no caiga la renta en transparencia fiscal internacional, será renta empresarial a los efectos de este artículo”¹⁰¹*.

- a. Aseguradoras y reaseguradoras, siempre que los riesgos asegurados estén en el país o territorio (o cualquier otro diferente al español) de la entidad participada.

Estas cuatro actividades especiales van a tener como característica común, el que se efectúen siempre por medio de *“la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada”*.

En lo concerniente a la participación indirecta de la ETVE en entidades no residentes de segundo nivel o ulteriores, se van a considerar ingresos procedentes de actividades empresariales en el extranjero, siempre que al menos el 85 por ciento de tales ingresos procedan (artículo 21.1 c) 2º TRLIS):

Por un lado, de dividendos o participaciones en beneficios de estas entidades no residentes de segundo o ulteriores niveles, siempre y cuando, cumplan los requisitos hasta ahora comentados.

99 La aclaración es nuestra.

100 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumentos de planificación fiscal”. *Revista Técnica Tributaria*. Número 67. 2004. Pág. 79.

101 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumentos de planificación fiscal”. *ult. op. et. loc. cit.*

Por otro lado, las plusvalías procedentes de la transmisión de la participación en las entidades no residentes de segundo o ulterior nivel, siempre que se cumplan todos los requisitos comentados, durante “*todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación*” (artículo 21.2, párrafo segundo TRLIS).

Llegados a este punto, cabe volver a recordar, que si la ETVE no tiene una participación indirecta mínima del 5 por ciento sobre las entidades no residentes de segundo o ulterior nivel, los dividendos, participaciones en beneficios y plusvalías procedentes en al menos un 85 por ciento de éstas últimas, serán considerados como procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero, conforme al párrafo segundo *in fine* del artículo 117 TRLIS, si éstas reúnen las circunstancias del artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera directamente participada y formulen, además, estados contables consolidados.

e. Supuestos especiales del régimen de exención

El artículo 21 TRLIS va a regular una serie de supuestos en los que la aplicación del régimen de exención en él contenido tendrá especialidades, como son los supuestos contemplados en los artículos 21.2, letras a), b), c) y d) y artículo 21.4, párrafos primero y segundo del TRLIS.

En virtud del artículo 21.2 letra a) TRLIS, se van a regular aquellos supuestos en los que una entidad no residente participa o posee activos de manera directa o indirecta en entidades residentes en España, siendo la suma del valor de mercado de las participaciones y activos superior al 15 por ciento del valor de mercado de todos los activos de la entidad no residente. En este supuesto, únicamente se aplicará la exención a aquella parte de renta que se obtenga por el incremento neto de los beneficios no distribuidos, generados por la entidad participada (entidad residente que transmite de manera indirecta los activos situados en España y participaciones en entidades residentes) durante el tiempo que se posea la participación.

Para determinar si se encuentra dentro del porcentaje del supuesto de hecho que la norma determina (un porcentaje superior al 15 por ciento), habrá que dividir el valor de mercado de las participaciones o de los activos entre el valor de mercado de los activos totales de la entidad no residente. Si el resultado es superior a ese porcentaje del 15 por ciento (o lo que es lo mismo, superior a 0,15), estaríamos dentro del supuesto especial de la norma¹⁰²; por el contrario, si es inferior o igual a ese porcentaje, se le aplicará la exención a toda la plusvalía que se obtiene en la transmisión.

Por lo que respecta al artículo 21.2 b) TRLIS, se tendrá en cuenta aquellos supuestos en los que al depreciarse una participación antes de su transmisión, el sujeto pasivo realiza correcciones de valor fiscalmente deducibles sobre la misma, por lo que en este supuesto especial, la exención se aplicará al exceso de renta que se obtenga en la transmisión sobre el importe de dicha corrección; o dicho de otra manera, si la renta obtenida es superior a la corrección de valor realizada, se integrará en la base imponible la renta que se corresponda con el importe de la corrección del valor de la participación, quedando el resto de la renta obtenida exenta. Por el contrario, si la renta obtenida es inferior a la corrección de valor realizada a la participación, se integrará en la base imponible la totalidad de la renta generada.

102 En este sentido, Cfr. SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *op. cit.* Pág. 65; así como, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumentos de planificación fiscal”. *op. cit.* Págs. 90 a 91.

Seguendo a SANZ GADEA, aunque este precepto tiene por finalidad “evitar que la existencia de una corrección del valor (en la participación¹⁰³), fiscalmente deducible, aumente el valor de la renta exenta”, el mismo es innecesario “porque la renta que se declara exenta es la <<obtenida en la transmisión de la participación...>>, y dicha renta es la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de la participación”, por tanto, “la reversión de la provisión dotada para cubrir la depreciación de la participación no es una renta imputable a la transmisión, sino a la recuperación de valor. Así lo establece el artículo 39.4 CCo a cuyo tenor la corrección valorativa <<...no podrá mantenerse si las razones que motivaron las correcciones de valor hubieran dejado de existir...>>”¹⁰⁴.

Por su parte, la letra c) del artículo 21.2 TRLIS, regulará aquellos supuestos en los que se transmite la participación en una entidad no residente (produciéndose con ello una plusvalía), la cual, había sido transmitida con anterioridad, a otra entidad que forma parte de un mismo grupo de sociedades (en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio) con el sujeto pasivo (en nuestro caso la ETVE), produciéndose una minusvalía que fue integrada en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto, se gravará la plusvalía obtenida en la segunda transmisión, hasta el importe de la minusvalía que se obtuvo en la primera transmisión (cuando fue adquirida por la entidad que forma parte del mismo grupo de sociedades), y que fue integrada en la base imponible, declarándose exenta el resto de la plusvalía.

Coincidimos con SANZ GADEA al afirmar que únicamente “basta recomponer la participación en la sociedad que se propone transmitir la participación”¹⁰⁵ para que el precepto indicado no se aplique, o como según indica MARTÍN JIMÉNEZ, “basta que la sociedad que realiza la plusvalía abandone el grupo mercantil con anterioridad a la obtención de la misma”¹⁰⁶.

El artículo 21.2 d) TRLIS regula aquellos casos en los que la participación en una entidad no residente, se adquiere como consecuencia de una transmisión de la participación sobre una entidad residente en territorio español, una transmisión de la participación sobre una entidad no residente que no cumpla los requisitos de gravamen por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga del artículo 21.1 b) TRLIS, ni el de actividades empresariales realizadas en el extranjero del artículo 21.1 c) TRLIS o la aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales. Esta participación adquirida se valorará según las reglas especiales del Capítulo VIII del Título VI (referentes al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores contenido en los artículos 83 a 96 TRLIS), suponiendo con ello, la no integración en la base imponible ni del Impuesto sobre Sociedades, ni del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni en el Impuesto de la Renta de los no Residentes.

103 La aclaración es nuestra.

104 SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *ult. op. et. loc. cit.* De la misma manera Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumentos de planificación fiscal”. *ult. op. et. loc. cit.*

105 SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *op. cit.* Pág. 67.

106 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumentos de planificación fiscal”. *op. cit.* Pág. 92.

Se trata por tanto de tres supuestos de adquisición de una participación sobre una entidad no residente, en donde, como indica SANZ GADEA¹⁰⁷, *“los elementos patrimoniales que se entregan a cambio no son participaciones en entidades no residentes de las que dan derecho a la exención del artículo 20 bis. 2 (actual artículo 21.1 TRLIS)”*, pero que al entrar la participación sobre una entidad no residente su *“transmisión posterior da derecho, respecto de la renta obtenida, a la aplicación de la exención mencionada”*.

En este supuesto especial, la exención se aplicará a la plusvalía resultante de: restarle al valor de transmisión de la participación, el valor normal de mercado que tenía esta participación cuando la entidad transmitente la adquirió; incluyéndose el resto de la renta obtenida en la transmisión (es decir, la diferencia entre el valor de mercado y el valor resultante de aplicar el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII) en la base imponible de la entidad transmitente. Si por el contrario, de la operación resulta una minusvalía, toda la renta se integrará en la base imponible de la entidad transmitente.

El artículo 21.4 TRLIS regulará dos tipos de pérdidas que serán incluidas en la base imponible de forma limitada, aún considerando el Dirección General de Tributos, en su Resolución de 27 de diciembre de 1996 que *“en caso de que en la transmisión de las participaciones se obtenga una pérdida, la misma se integrará en la base imponible”*.

Así, en el primer párrafo del artículo 24 TRLIS se recogerán aquellas depreciaciones sufridas en la participación, producidas por una transmisión de dividendos a los que se les ha aplicado la exención¹⁰⁸. En este supuesto, la depreciación sufrida no se integrará en la base imponible (pero sólo hasta el importe de los dividendos distribuidos y exentos) cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que la depreciación se ponga de manifiesto.

Por su parte, el párrafo segundo, regulará aquellos supuestos en los que (a diferencia del artículo 21.2 letra c) TRLIS) se transmite la participación en una entidad no residente (produciéndose con ello una minusvalía), la cual, había sido transmitida con anterioridad, a otra entidad que forma parte de un mismo grupo de sociedades (en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio) con el sujeto pasivo (en nuestro caso la ETVE), produciéndose una plusvalía.

En este supuesto, la minusvalía se incluirá en la base imponible del Impuesto, pero no en su integridad, ya

107 SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *op. cit.* Pág. 68; De la misma manera, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumentos de planificación fiscal”. *op. cit.* Págs. 92 a 93.

108 En palabras de RODRÍGUEZ ONDARZA y RUBIO GUERRERO, *“la cuestión se centra, por tanto, en la existencia de unos dividendos repartidos con cargo a un beneficio obtenido por la entidad participada no residente que no ha sido objeto de tributación en España. Cuando con posterioridad a la generación de este beneficio la ETVE español adquiere una participación igual o superior al 5% del capital de la no residente, ocurre que ese precio pagado por la ETVE estarán incluidas las reservas correspondientes a esos beneficios. Cuando la entidad participada no residente reparta tales beneficios a la ETVE, ésta no los integrará en su base imponible y tampoco practicará deducción alguna por doble imposición internacional. A su vez, la distribución de beneficios originará en la ETVE una depreciación en el valor de adquisición de la participación, la cual no podrá integrar en la base imponible debido a que los citados beneficios no han tributado en España. Por tanto, solo en el supuesto de que los citados beneficios de la entidad no residente hayan tributado en España con ocasión de una transmisión anterior a la participación, la ETVE podría computar como gasto fiscalmente deducible la depreciación de la cartera”*. RODRÍGUEZ ONDARZA, J. y RUBIO GUERRERO, J.J.: “Comentarios al régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *op.cit.* Pág. 65.

que si se le aplicó a la plusvalía el régimen de exención, la minusvalía sufrida en la segunda transmisión se minorará en el importe de la plusvalía que se obtuvo.

f. Supuestos de no aplicación del régimen de exención

El artículo 21.3 TRLIS va a recoger tres supuestos en los que el régimen de exención, comentando en las páginas precedentes, no será de aplicación.

En primer lugar, en su letra a), se va a negar la aplicación de la exención a toda clase de renta que hayan obtenido en el extranjero las agrupaciones de interés económico (españolas y europeas) y las uniones temporales de empresas.

Por su parte, la letra b) excluirá a aquellas rentas procedentes de entidades no residentes y que desarrollen su actividad con la intención de beneficiarse de éste régimen. Para ello, se presumirá que la entidad no residente tendrá esta motivación fiscal (la de beneficiarse del régimen de exención) cuando la actividad que desarrolle (en relación con el mismo mercado) haya sido desarrollada en España por otra entidad (que haya cesado ya de desarrollar esa actividad) y que entre las dos entidades (la española y la no residente) exista alguna de las circunstancias del artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades.

Esta presunción se va a desvirtuar cuando se pruebe que existe cualquier otro motivo económico válido.

Estimamos que esta restricción se debe, principalmente, a que al atribuir el régimen de exención una exención menor, al fomentar las inversiones en el exterior, pueden “sumarse” entidades que aparentemente desarrollan actividades con el objetivo de beneficiarse del mismo.

Por último, el artículo 21.3 letra c) TRLIS, no aplicará la exención cuando el sujeto pasivo opte por integrar las rentas procedentes del extranjero con el objetivo de aplicar las deducciones para evitar la doble imposición contenida en los artículos 31 y 32 TRLIS.

El motivo de no aplicación parece claro en este último apartado, ya que en primer lugar, tanto el método de exención (del artículo 21 TRLIS) como los de deducción (de los artículos 31 y 32 TRLIS) tratarán de evitar el mismo efecto (la producción de la doble imposición) de forma totalmente diferente; y en segundo lugar, porque al aplicar el sujeto pasivo la exención a determinadas rentas extranjeras, éstas no se incluirían en la base imponible, por lo que no se les podrá aplicar la deducción.

2.2. Distribución de beneficios

Como acabamos de comentar, las rentas obtenidas por la ETVE que deriven de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes, van a estar exentas en sede de la propia ETVE. Esto no significa que esas mismas rentas exentas no vayan a tributar en España cuando la ETVE las reparta a sus socios (*“perceptor”* según la denominación del TRLIS y que habrá que entender

por tal al “titular legítimo de los bienes o derechos de los que procede la renta”¹⁰⁹), o dicho de otra manera, cuando la ETVE reparta a sus socios los beneficios obtenidos de sus entidades no residentes, éstos últimos tributarán en España por esos beneficios “como si hubieran tenido directamente la participación en la entidad extranjera, esto es, como si no existiera holding”¹¹⁰, por tanto, “el régimen fiscal especial de exención establecido para estas entidades lo es en tanto en cuanto no se distribuyan sus beneficios, por cuanto si éstos son objeto de distribución el referido régimen de exención se transforma en un régimen de diferimiento”¹¹¹.

El artículo 118.1 TRLIS, a la hora de regular la distribución de los beneficios exentos por parte de la ETVE a sus socios, va a conferir un tratamiento diferente dependiendo si son residentes o no residentes, y entre los primeros distinguirá entre personas físicas o jurídicas.

a. El socio como persona jurídica

La letra a) del artículo 118.1 TRLIS va a regular aquellos supuestos en los que los preceptores de los beneficios distribuidos por la ETVE, van a ser entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, es decir, entidades tanto residentes en territorio español, como aquellas entidades no residentes que actúan en España mediante establecimientos permanentes (precisión esta última contenida en la letra c) de este mismo precepto).

A este tipo de socios, el legislador español les va a conceder el derecho a poder deducir por doble imposición interna del artículo 30 TRLIS, por los dividendos recibidos de la ETVE. Coincidimos con LÓPEZ BERENGUER en la justificación de este precepto, al señalar que “la razón radica en que los beneficios obtenidos por las ETVE de sus participadas fueron gravadas en el extranjero por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al de sociedades, gravamen del que no pudieron deducirse por exigirlo así la normativa de la ETVE. [...] la única manera de recuperar este impuesto encubierto es la de permitir que sean sus socios quienes la recuperen, mediante la deducción”¹¹².

De los porcentajes de deducción señalados en dicho artículo 30 TRLIS, entendemos que el aplicable a los socios de la ETVE sería el contenido en el apartado 2 del mismo, ya que condiciona la deducción en un 100 por ciento de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios, al cumplimiento de dos requisitos, a saber: por un lado, un porcentaje

109 Según definición dada por la Resolución General de Tributos de 26 de diciembre de 2001 (Número de Consulta 2306-01), a efectos de la aplicación del artículo 118 del TRLIS.

110 CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades holding españolas”. *op. cit.* Pág. 325. En este mismo sentido se manifiesta GONZÁLEZ NARBONA, J. C.: “¿Cuáles son las ventajas reales del régimen español de la sociedad holding?” *op. cit.* Págs. 198 y 199.

111 LÓPEZ SANTACRUZ, J. A.: “Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”. *op. cit.* Pág. 977. Participan de esta idea autores como ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros”. *op. cit.* Pág. 1311; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades holding españolas”. *ult. op. et loc. cit.*; GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M.: *Todo sociedades 2002*. CISS Praxis. Valencia. 2002. Pág. 106.

112 LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”. *op. cit.* Pág. 98.

de participación en la entidad de donde proceden los dividendos y participaciones en beneficios (en nuestro caso en la ETVE), igual o superior al 5 por ciento; y por otro, que ese porcentaje de participación se haya mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que el beneficio sea exigido, pudiéndose en el caso de no haberlo tenido durante ese año, mantenerlo con posterioridad al día en que se exige el beneficio hasta que se complete el plazo del año.

En base a este artículo 30.2 TRLIS, y por lo que respecta al porcentaje mínimo de participación directa del 5 por ciento para aplicar la deducción del 100 por ciento, entendemos que es el que debe poseer la sociedad matriz sobre la ETVE, no considerándose cumplido en ningún momento este requisito, en contra de lo que parece opinar GONZÁLEZ GONZÁLEZ¹¹³, cuando la matriz tenga un valor de adquisición de la participación superior a 6 millones de euros en la ETVE, ya que éste requisito, tal y como establece el propio artículo 117 en su apartado 2, únicamente será viable “a los efectos de aplicar la exención” y no para aplicar la deducción. Por tanto, siempre que una sociedad matriz participe directamente como mínimo en una ETVE en un 5 por ciento (independientemente de que la ETVE cumpla los requisitos establecidos en el artículo 21 TRLIS para gozar de la exención), los beneficios procedentes de la misma tendrán derecho a una deducción del 100 por ciento en la sociedad matriz.

Por lo que respecta al porcentaje de participación mínima indirecta, éste tendrá que darse en las entidades no residentes (participadas a su vez por la ETVE), es decir, siempre que la sociedad matriz cuente con un porcentaje de participación indirecto en una entidad no residente participada por una ETVE (independientemente de ésta cumpla los requisitos del artículo 21 TRLIS para gozar de la exención) igual o superior al 5 por ciento, los beneficios distribuidos por la entidad no residente a la ETVE, y a su vez distribuidos por la ETVE a la matriz, gozarán de una exención del 100 por ciento. Por el contrario, si la matriz no posee dicho porcentaje indirecto en una sociedad no residente, dichos beneficios no podrán gozar de dicha deducción, sino que la misma será del 50 por ciento conforme a lo establecido en el artículo 30.1 TRLIS¹¹⁴.

Con todo lo expuesto, observamos que si la entidad que percibe los beneficios de la ETVE cumple los requisitos establecidos para practicar la deducción del 100 por ciento, los efectos producidos son similares a los producidos a los beneficios obtenidos por la ETVE de sus entidades participadas no residentes, con la excepción de que en la deducción la sociedad matriz incluirá en su base imponible los beneficios con el objetivo de fijar el tipo de gravamen y luego los deducirá, o dicho en términos generales, la deducción íntegra permite que el socio pueda disfrutar de la exención de la que gozó la ETVE sobre el beneficio percibido.

113 Esta opinión es la que parece desprenderse cuando el autor señala que “no hay que olvidar que el nuevo régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros contempla un requisito de participación mínima cifrado en seis millones de euros. Por tanto, sólo respetando dicha cantidad se podrá gozar de la deducción por doble imposición de dividendos”. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M.: *Todo sociedades* 2002. ult. op. et loc. cit.

114 Artículo 30.1 del TRLIS: “Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por ciento de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios”.

b. El socio como persona física

Dispone la letra b) del apartado 1 del artículo 118 TRLIS que *“cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el beneficio distribuido se considerará renta general y se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos”*.

La justificación de este precepto se debe a que la entidad no residente va a obtener unos beneficios que distribuirá a la ETVE. Estos beneficios van a estar gravados en el país de la entidad no residente convirtiéndose la ETVE en sujeto pasivo por el impuesto soportado en el extranjero, pero no obstante, ese beneficio gozará de exención en sede de la ETVE por lo que no podrá deducirlo. Al distribuir la ETVE estas rentas exentas a sus socios, se perderá esta exención, por lo que el socio deberá tributar por esos beneficios como si él mismo los hubiera obtenido directamente sin mediación de la ETVE, convirtiéndose por esta circunstancia en sujeto pasivo por el impuesto pasivo en el extranjero, pero con la especialidad de que no se trata de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sino una persona física, por lo que no se podrá deducir el beneficio por doble imposición de dividendos¹¹⁵. Es por ello, que el TRLIS, a través de una remisión implícita al artículo 80 LIRPF, y con el objetivo de evitar la doble imposición jurídica internacional, va a permitir deducir al socio persona física la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho (se entiende el que debería haber satisfecho la ETVE) en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes sobre los rendimientos o ganancias patrimoniales procedentes de las entidades no residentes.
- El resultado de aplicar el tipo de gravamen¹¹⁶ a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

115 En este mismo sentido LÓPEZ BERENGUER declara que *“el fundamento radica en que las personas físicas, socios de las ETVE, no pueden deducirse por doble imposición de dividendos por la sencilla razón de que estas entidades no han tributado por el Impuesto sobre Sociedades, y no existe dicha doble imposición. En cambio si se les permite la deducción por doble imposición internacional porque las ETVE no han podido aplicar esta deducción a las rentas obtenidas: si no se permitiese a los socios, se produciría dicha doble imposición interna e internacional”*. LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”. *op. cit.* Pág. 100.

De la misma manera, SANZ GADEA expresa que *“estamos ante una regla de transparencia en cuya virtud los tributos soportados por la entidad de tenencia de valores extranjeros sobre los dividendos y plusvalías de fuente extranjera son imputados a los socios, personas físicas, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tales tributos no han podido ser deducidos por la entidad de tenencia de valores extranjeros debido a que han recaído sobre rentas exentas”*. SANZ GADEA, E.: “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000”. *op. cit.* Pág. 87.

116 El apartado 2 del artículo 80 del LIRPF precisa al respecto que *“a estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deba integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales”*.

c. El socio como persona física o jurídica no residente en territorio español

El TRLIS, en su artículo 118.1, letra c) va a ofrecer un sistema tendente a evitar la doble imposición internacional al declarar *“no obtenido en territorio español”* aquellos beneficios (o prima de emisión) que la ETVE distribuya con cargo a rentas exentas a personas físicas o jurídicas no residentes en territorio español, consiguiéndose con ello que el perceptor no residente no esté sujeto a ningún tipo de impuestos en España, al no cumplirse el hecho imponible exigido en el artículo 12 TRLIRNR¹¹⁷, y evitándose con ello que el socio perceptor no tribute unos beneficios que seguramente sean gravados en su país de residencia.

No obstante, esta no tributación del socio no residente por los beneficios distribuidos por la ETVE, tiene como única condición que el socio no residente no lo sea en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (condición establecida por imperativo del artículo 118.4 TRLIS), por lo que si concurre esta circunstancia, el socio no residente ya no gozaría de ese beneficio fiscal, teniendo entonces que tributar los beneficios al 15 por ciento de acuerdo con lo previsto en el artículo 25, letra g), apartado primero del TRLIRNR.

Por último, esta letra c) del artículo 118.1 TRLIS, señala que *“cuando se trate de un establecimiento permanente situado en territorio español, se aplicará lo dispuesto en el párrafo a)”*, por lo que los establecimientos permanentes no aplicarán lo dispuesto en los artículos 16 a 23 del TRLIRNR, sino que los beneficios percibidos tendrán derecho a una deducción del 100 por ciento siempre que cumplan los requisitos referentes a una participación mínima, directa o indirecta, en la ETVE que distribuye los beneficios, y tenencia de la misma durante el plazo de un año (requisitos establecidos en el artículo 30.2 TRLIS), siendo dicha deducción del 50 por ciento cuando tales requisitos no se cumplen (artículo 30.1 TRLIS), tal y como hemos tenido oportunidad de analizar anteriormente la tratar el tema de los beneficios distribuidos por la ETVE a los socios como personas jurídicas.

2.3. Transmisión de la participación en la ETVE y supuestos de separación del socio o liquidación de la sociedad

El artículo 118.2 TRLIS va a regular aquellas rentas que un determinado socio¹¹⁸ obtenga derivadas tanto de la transmisión de la participación que posea sobre una ETVE, así como aquellas rentas obtenidas por el mismo cuando se separe de dicha entidad, o las procedentes de la liquidación de ésta.

El régimen fiscal para este tipo de supuestos viene condicionado por la naturaleza del socio, distinguiendo el precepto entre residentes (personas jurídicas y establecimientos permanentes) y no residentes (tanto personas físicas como jurídicas) en España. Por el contrario, la norma no regula (al contrario de lo que sucedía en la distribución de beneficios) aquellos supuestos en los que la renta obtenida en los supuestos de transmisión, separación o liquidación, el perceptor de la misma sea una persona física residente en

117 El artículo 12 del TRLIRNR indica que *“constituye el hecho imponible la obtención de rentas dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente”*.

118 Denominado por el TRLIS como *“perceptor”*, y que habrá que entender por tal, a efectos de la aplicación del artículo 118 TRLIS (como vimos en la Resolución General de Tributos de 26 de diciembre de 2001), al *“titular legítimo de los bienes o derechos de los que procede la renta”*.

territorio español, por lo que entendemos que las rentas que este sujeto obtenga de estos supuestos, les será de aplicación la normas contenidas con carácter general en la LIRPF.

a. El socio como persona jurídica o establecimiento permanente

La letra a) del artículo 118.2 TRLIS va a regular aquellos casos en los que una determinada renta derivada de los supuestos generadores de plusvalías (comentados anteriormente), es percibida por un establecimiento permanente situado en España o una persona jurídica sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto, el socio perceptor de la plusvalía, una vez incorporada la misma a su base imponible y aplicado el tipo de gravamen, podrá, por una parte, aplicar la deducción por doble imposición interna del artículo 30 TRLIS, sobre aquel *“incremento neto de los beneficios no distribuidos”* que se hubieran obtenido, siempre que la persona jurídica o establecimiento permanente, hubieran tenido con anterioridad a la transmisión, liquidación o separación (conforme al artículo 30.5 TRLIS), un porcentaje de participación, directo o indirecto, sobre la ETVE, igual o superior al 5 por ciento, y que la misma se hubiera poseído ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que se transmita la participación o se produzca la separación del socio o la liquidación de la ETVE.

No obstante, el socio además podrá aplicar la exención contenida en el artículo 21 TRLIS sobre aquellas plusvalías derivadas de las *“diferencias de valor imputables a participaciones en entidades no residentes”*, siempre y cuando, la ETVE cumpla los requisitos establecidos en ese mismo artículo respecto a las mismas.

Como podemos observar, en un mismo artículo se van a dar dos sistemas totalmente diferentes de eliminación de la doble imposición, en donde la aplicación de cada uno dependerá de cada caso concreto.

Por tanto, si una persona jurídica (o establecimiento permanente) transmite la participación que tiene sobre una ETVE, este socio va a poder, por un lado aplicar la deducción por doble imposición interna por los beneficios no distribuidos por la ETVE (siempre que se cumplan los requisitos de participación y mantenimiento de la misma contemplados en el artículo 30.5 TRLIS), y además podrá aplicar la exención del artículo 21 TRLIS (si la ETVE cumple además los requisitos de este artículo 21) por las diferencias de valor imputables a las participaciones de la ETVE en otras entidades no residentes.

No obstante, si la ETVE transmite una participación que posee sobre una entidad no residente, puede ocurrir que ésta distribuya o no esa plusvalía generada en la transmisión de su participación. Si la ETVE distribuye la plusvalía al socio, éste tendrá derecho a la deducción por doble imposición interna tanto en el momento de la distribución de esa plusvalía, como si decide transmitir su participación en la ETVE antes de que ésta realice la distribución a sus socios, siendo en este último caso una deducción sobre los beneficios no distribuidos y a su vez exentos en sede de la ETVE.

b. El socio como persona física o jurídica no residente en territorio español

El artículo 118.2, letra b), va a recoger aquellos supuestos en los que la renta que se obtiene en una transmisión de la participación sobre una ETVE¹¹⁹, es obtenida por una entidad o persona física no residente en España, considerando esta renta por el precepto legal como no obtenida en España, siempre y cuando la misma se corresponda con “reservas dotadas con cargo a las rentas exentas” (referidas en el artículo 21 TRLIS) derivadas del “diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes” (que cumplan los requisitos de dicho artículo 21).

El fundamento de este artículo 118.2 b) TRLIS, igual que el contenido su apartado primero, letra c), es en primer lugar, la falta del hecho imponible en su realización, al no haberse generado en España; y por otra, como medida para evitar la doble imposición internacional, ya que probablemente estas rentas serán gravadas en el país de residencia del socio no residente.

No obstante, la aplicación de este precepto está condicionado a que el socio no residente, no lo sea de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, tal y como ordena el artículo 118.4 TRLIS.

2.4. Información a los socios

El legislador español, teniendo en cuenta la distinción de socios y sus especialidades a la hora de tributar por aquellas distribuciones de beneficios que realice la ETVE, por las rentas obtenidas por la transmisión de su participación en una ETVE, por la separación del mismo en ésta o por la liquidación de la misma, va a exigir en el artículo 118.3 TRLIS, una serie de obligaciones.

En primer lugar, obliga a la ETVE a mencionar en la memoria tanto la cuantía de aquellas rentas que han gozado del régimen de exención, como aquellos impuestos que se han pagado en el extranjero y que correspondan a esas rentas exentas. Según el criterio de la Dirección General de Tributos¹²⁰, “la mención en la memoria de las cuentas anuales deberá realizarse en cada ejercicio en la medida en que en el mismo se hayan obtenido rentas no integradas en la base imponible con independencia de que tales rentas sean o no objeto de distribución por parte de la entidad de tenencia de valores extranjeros”.

Pero además, la ETVE deberá facilitar a sus socios toda aquella información que éstos necesitan para que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias.

2.5. Aportaciones no dinerarias

El artículo 119.2 TRLIS va a regular aquellas operaciones en las que un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas va a realizar aportaciones no dinerarias procedentes de “valores representativos de los fondos propios” que éste tenga en entidades

¹¹⁹ Aunque no lo mencionemos en las sucesivas líneas, entendemos que el mismo régimen es aplicable a aquellos supuestos de separación de socio y liquidación de la ETVE, ya que como comentamos anteriormente, a este tipo de supuestos generadores de plusvalías se les aplicará el mismo régimen fiscal.

¹²⁰ Resolución de 27 de diciembre de 1996.

no residentes en España, con la finalidad de crear o poder participar en una ETVE, recibiendo con ello el aportante valores representativos del capital social de la ETVE.

Independientemente del porcentaje de participación que adquiera el aportante sobre la ETVE, y siempre y cuando las rentas que deriven de los valores aportados permitan disfrutar a la ETVE del régimen de exención del artículo 21 TRLIS (o dicho de otra manera, que esos valores transmitidos sean capaces de generar rentas exentas), la aportación podrá disfrutar del régimen opcional de diferimiento del artículo 94 TRLIS.

Este régimen supone, en palabras de la Dirección General de Tributos¹²¹, *“supone que la entidad aportante no integrará en su base imponible las rentas derivadas de la aportación y, por otra parte, las acciones recibidas como consecuencia de la aportación realizada se valorarán, a efectos fiscales, por el valor contable de la participación aportada, según establece el artículo 100 (actual artículo 86) de la LIS”*, siempre que concurran los siguientes requisitos¹²², aplicables a la ETVE:

- a. *“que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afectan los bienes aportados.*
- b. *que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación”. La norma exige en este requisito un porcentaje de participación mínima del 5 por ciento, porcentaje que no se tendrá en cuenta cuando se aporte a una ETVE, ya que por imperativo del artículo 119.2 TRLIS, se indica en el mismo “cualquiera que sea el porcentaje de participación en la entidad de tenencia de valores que dichas aportaciones confieran”. Así parece manifestarse la Resolución de 14 de septiembre de 2004 de la Dirección General de Tributos (nº de Consultas 1686-04 y 1689-04) al expresar que “el régimen fiscal especial contemplado para las aportaciones no dinerarias del artículo 108 (actual artículo 94) será aplicable a la aportación descrita aun cuando una vez realizada la misma no se ostente una participación del 5% del capital de la entidad de tenencia de valores extranjeros, siempre que las rentas derivadas de los valores aportados puedan disfrutar del régimen establecido en el artículo 20 bis (actual artículo 21) de la misma ley”, añadiendo además que “esta regla será aplicable en supuestos en que el artículo 132.2 (actual artículo 119.2) permite exceptuar la exigencia del requisito del 5% de porcentaje de participación regulado en el artículo 108 (actual artículo 94) de la LIS”.*

Además, cabe indicar que la opción de aplicar éste régimen de diferimiento corresponderá a la ETVE, tal y como se desprende del artículo 96, letra b) del TRLIS, al expresar que *“en las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato”*.

Por último, no puede dejarse sin comentario debido a su gran transcendencia la cláusula antiabuso que establece el TRLIS en su artículo 96.2, al indicar que éste régimen de las aportaciones no dinerarias no se aplicará *“cuando la operación realizada tenga como principal objeto el fraude o la evasión fiscal”*, y en particular *“cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la*

121 Resolución de 30 de septiembre de 1999 (nº de Consulta 1734-99).

122 Cfr. LÓPEZ BERENGUER, J.: “El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)”. *op. cit.* Págs. 106 a 108.

reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal". Por lo que será la Administración Tributaria la que tenga que realizar una comprobación (caso a caso) de los requisitos para determinar si existe o no fraude o evasión fiscal, suponiendo la concurrencia de estos, la tributación de las rentas que no tributaron.

3. Conclusiones

PRIMERA.- La creciente globalización que ha experimentado el mercado en las últimas décadas, en donde los capitales circulan cada vez con mayor facilidad, ha llevado a las empresas a plantearse la salida hacia el exterior con el objetivo de aumentar su capital en nuevos mercados extranjeros y reducir la excesiva dependencia con el mercado interior.

SEGUNDA.- Este proceso de internacionalización puede generar un coste adicional para la empresa como consecuencia de la tendencia de los países a gravar tanto los rendimientos que sus residentes obtienen en el exterior (principio de gravamen en residencia), como los obtenidos por los no residentes en su propio país (principio de gravamen en origen).

TERCERA.- Con el objetivo de facilitar la salida al exterior y que ésta no suponga una sobreimposición para la empresa, el ámbito internacional va a intentar paliar, en la medida de lo posible, los efectos de la doble imposición internacional a través de los siguientes métodos:

- *Método de exención:* a través de este método, el sujeto pasivo va a tributar exclusivamente por el impuesto extranjero, es decir, el Estado de residencia del sujeto pasivo va a renunciar a gravar las rentas obtenidas por éste en el país de origen de las rentas, al considerar que éste último ya las gravó.
- *Método de imputación:* con este método, se intenta que el sujeto pasivo tribute exclusivamente por el impuesto correspondiente en el país de residencia del mismo, pero permitiéndole deducir de su cuota el impuesto satisfecho en el extranjero por su actividad realizada.

CUARTA.- En este contexto, el sistema fiscal español se ha ido modificando para adaptarse a los cambios demandados tanto por la empresa española, como por la realidad internacional, introduciendo en el Impuesto sobre Sociedades no sólo los métodos para evitar la doble imposición, sino también la figura de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

QUINTA.- Los métodos para evitar la doble imposición internacional puestos a disposición del sujeto pasivo por el legislador español, al igual que en el ámbito internacional, son los siguientes:

- *Método de exención:* se va a exonerar de gravar en España, tanto los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes, la transmisión de estas participaciones (artículo 21 TRLIS), así como las rentas obtenidas en el extranjero por un establecimiento permanente (artículo 22 TRLIS), cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a. Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en la entidad no residente debe ser al menos del 5 por ciento y mantenida ininterrumpidamente durante un año. Estos requisitos

- deberán de cumplirse el día que se sea exigible el beneficio que se distribuya o el día en que se produzca la transmisión. Este no es un requisito exigido para las rentas obtenidas por los Establecimientos permanentes.
- b. Que la entidad no residente debe haber estado gravada por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, y sus beneficios procedan de actividades empresariales en el extranjero. En el supuesto de transmisión de la participación, estos requisitos deberán cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.
 - c. La entidad no residente no debe residir en un paraíso fiscal.
- *Método de imputación:* A través de este método, y siempre que el sujeto pasivo integre en su base imponible rentas obtenidas y gravadas en el extranjero (doble imposición internacional jurídica) o dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español (doble imposición internacional económica), se permitirá al sujeto pasivo deducir:
 - Si se trata de doble imposición internacional jurídica (artículo 31 TRLIS), el importe que sea menor entre el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español o la cuota que hubiera correspondido pagar en España.
 - Si se trata de doble imposición internacional económica (artículo 32 TRLIS), el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente sobre los beneficios de los que proceden los dividendos.

SEXTA.- Con el objetivo, no sólo de permitir el desarrollo de inversiones españolas en el exterior, sino también el de atraer capitales del resto de los países, el legislador español importó al Impuesto sobre Sociedades un modelo de tributación, el de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (denominadas *holding* en terminología anglosajona), que ha sido común en la legislación fiscal de determinados países como Holanda, Bélgica, Luxemburgo o Suiza.

SÉPTIMA.- En el ordenamiento jurídico español no existe un concepto de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros. Es la legislación fiscal la que nos proporciona las notas características de estas entidades al señalar los requisitos que deben de cumplir para se consideradas como tales.

OCTAVA.- A falta de un concepto legal, se puede señalar que serán consideradas como ETVE, todas aquellas sociedades que:

- Su objeto social sea la administración y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes. Por gestionar y administrar debe entenderse en líneas generales, la participación y no la sociedad en que se participa, ejercitando para ello los derechos de socio y cumpliendo las obligaciones que la ley impone a los socios de una sociedad.
- Disponga de una organización de medios materiales y personales. Con esto lo que se pretende es evitar el desarrollo de estructuras artificiales sin un contenido económico. A falta de disposición legal que permita *"a priori"* saber si se cumple o no este requisito, y puesto que se entiende que

serán los mínimos con los que disfruta cualquier empresa, será necesario analizar las situaciones caso a caso.

- Que las acciones sean nominativas, es decir, que se exige que en el título valor figuren todos los datos de su titular.

NOVENA.- El régimen tributario de la ETVE se configura de la siguiente manera:

- Existencia de un régimen especial de exención respecto de los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de la participación en entidades no residentes, o las plusvalías procedentes de la transmisión de esas participaciones, las cuales estarán exentas, y por tanto, no se incluirán en la base imponible, siempre que concurran los siguientes requisitos:
 - Que la ETVE posea una participación, directa o indirecta, igual o superior al 5 por ciento en la entidad extranjera, o aunque no llegue a ese porcentaje, el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros (requisito éste último que permitirá a la ETVE poder invertir en Bolsa).
 - Que la entidad extranjera no residente haya sido gravada en su país por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español.
 - Que los beneficios obtenidos por la ETVE de la entidad extranjera procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
 - Que la entidad no residente en la que la ETVE participa no resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.
- Un diferimiento del pago de impuestos cuando la ETVE distribuye los beneficios al socio (persona jurídica o física) ya que:
 - Si se trata de un socio (persona jurídica) residente en territorio español, y por tanto sujeto al Impuesto sobre Sociedades, éste deberá de integrar en su base imponible los beneficios percibidos por la ETVE y tributar por el Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que éste sujeto pueda aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna de beneficios del artículo 30 TRLIS.
 - Si se trata de un socio (persona física) residente en territorio español, deberá incluir esos beneficios en su base imponible y tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin perjuicio de que pueda aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional del artículo 80 LIRPF.
 - Si se trata de una persona física o jurídica no residente en territorio español, no tributará en España por estos beneficios obtenidos por lo que no estará sujeto al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, salvo que resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

DÉCIMA.- El régimen especial de las ETVE va a estar condicionado a que el sujeto pasivo comunique su utilización a la Administración Tributaria.

UNDÉCIMA.- Al pertenecer España a la Unión Europea, las ETVE va a poder beneficiarse del régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, contenida en la Directiva 90/435/CEE (modificada recientemente por la Directiva 2003/123/CE).

ÚLTIMA.- España ha seguido en los últimos años una línea reformista de su sistema tributario, con la introducción de unos artículos relativos a la ETVE, uniéndose de esta manera al gran número de jurisdicciones europeas que utilizan este atractivo régimen fiscal, convirtiéndose a España en un punto de referencia para muchas multinacionales internas e internacionales, al permitir el desarrollo de inversiones en el exterior, consiguiéndose con ello que se reinviertan de esta manera en España el beneficio obtenido.

4. Bibliografía

AA. VV.: *Doble imposición internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1972.

AA. VV.: *Manual de Impuestos Directos*. Ed. CISS. Valencia. 1998.

AA. VV.: *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria* (Director COLLADO YURRITA, M. A.; Coordinador: MORENO GONZÁLEZ, S.) CIEF-UCLM. Colex. Madrid. 2005.

ALBI IBÁÑEZ, E.: *Sistema fiscal español*. Ariel Economía Ed. 18.ª edición. Madrid. 2003.

ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F.: "STC/JCE 27.9.2001, Cibo Participations SA y Directeur Régionales Impôts du Nord-Pas-de-Calais, As. C-16/00: IVA. Sociedades Holding". *Crónica Tributaria*. Número 105. 2002.

"La tributación por el IVA de las sociedades <<holding>>". *Quincena Fiscal*. Número 2. 2002.

"El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros", en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*. (Director: SERRANO ANTÓN, F.). Ed. Estudios Financieros. 2.ª edición. Madrid. 2005.

BARRACHINA JUAN, E.: "Entidades financieras. Régimen fiscal". *Gaceta fiscal*. Número 178. 1999.

BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: "Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores extranjeros". *Impuestos*. Número 18. 1998.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. 1979.

BUSTOS GISBERT, A. y PEDRAJA CHAPARRO, F.: "Doble imposición, <<efecto clientela>> y aversión al riesgo". *Hacienda Pública Española*. Número 159-4. 2001.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill. Madrid. 1997.

"Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades holding españolas". *Impuestos*. 1997/II. 1997.

"La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación", en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*. (Director: SERRANO ANTÓN, F.). Ed. Estudios Financieros. 2.ª edición. Madrid. 2005.

CALLE SAIZ, R.: "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. 1979.

CARREÑO, F.: "Deducción para evitar la doble imposición internacional", en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Civitas. Madrid. 1998.

"Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros", en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo II. Civitas. Madrid. 1998.

- CHECA GONZÁLEZ, C.: "Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal". Lex Nova. Valladolid. 2001.
- COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio - 1977*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1978.
- CORONA, J.F.: "La corrección de la doble imposición internacional", en *Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. (Director: IRANZO J.E.). Revista del Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2002.
- COSÍN OCHAITA, R.: "Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional", en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*. (Director: CORDÓN EZQUERRO, T.). Instituto de Estudios Fiscales. 2.ª edición. Madrid. 2004.
- DANTHINE, D. y AFSCHRIFT, T.: "La Sociedad Anónima Europea y la legislación sobre las Sociedades Holding en los Estados Miembros". *Noticias de la Unión Europea*. Número 229. 2004.
- DE CASTRO CARILLO, L.: "La corrección de la doble imposición en el impuesto sobre sociedades tras la Ley 6/2000, de 13 de diciembre". *Carta Tributaria Monografías*. 11/2001. 2001.
- DE GRADO, J. y MORILLA, B.: "Regímenes Tributarios Europeos de Entidades Holding y su comparación con el Régimen de las ETVE de la Ley 43/1995". *Impuestos*. Número 19. 1998.
- DE LUIS F.: "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional" en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. 1979.
- DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*. Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1977.
- DOMINGO PÉREZ, G.: "El nuevo régimen de las Sociedades Holding en España". *El Fisco Internacional*. Número 24. 2000.
- FUSTER GÓMEZ, M.: "Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros". *El Fisco Internacional*. Números 23 y 24. 2000.
- GARDETA, E.: "Las Entidades holding y el IVA". *Estrategia Financiera*. Número 180. 2002.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M.: *Todo Sociedades 2002*. CISS Praxis. Valencia. 2002.
- GONZÁLEZ NARBONA, J.C.: "¿Cuáles son las ventajas reales del régimen español de la sociedad holding?". *Gaceta Fiscal*. Número 172. 1999.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros". *Impuestos*. Número 6. 2000.
- LETE ACHIRICA, C.: "Régimen fiscal de las sociedades de tenencia de valores extranjeros". *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*. Abril-junio. 1998.
- LOJENDIO OSBORNE, I.: "Las sociedades mercantiles", en la obra colectiva *Derecho Mercantil* (Coordinador: JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G.J.). Ariel, 6.ª edición. Barcelona. 2000.
- LÓPEZ BERENGUER, J.: "El nuevo régimen de las holding españolas (las denominadas entidades de tenencia de valores extranjeros)". *Revista de Estudios Financieros*. Número 224. 2001.
- LÓPEZ RIBAS, S.: "Tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las Rentas derivadas de Participaciones en los Fondos Propios de Entidades Extranjeras". *Quincena Fiscal*. Número 2. 2001.
- "Tributación de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros". *Crónica Tributaria*. Número 98. 2001.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: "Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros", en la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades 2002 (comentarios y casos prácticos)*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2002.
- LÓPEZ SANTACRUZ, J.A.: "Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros", en la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS. Valencia. 1996.
- "Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros" en la obra colectiva *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS. Valencia. 1997.
- MAROTO SÁEZ, A.: "Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria*. Número 97. 2001.
- "La internacionalización de la empresa española en el Impuesto sobre Sociedades", en la obra colectiva *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional* (Coordinadores: RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A.). Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2003.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "La sociedad *holding* familiar y su tratamiento tributario". *Revista de Contabilidad y Tributación*. Número 204. 2000.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Número 242. 1996.
- "Consideraciones sobre el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros tras la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Número 245. 1997.
- "Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumentos de planificación fiscal". *Revista Técnica Tributaria*. Número 67. 2004.
- MÜLCHI PANÍCO, D. y GARRIDO PATÓN, A.: "Régimen fiscal de las sociedades *holding*", en la obra colectiva *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional* (Coordinadores: RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A.). Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2003.
- PALACIOS PÉREZ, J.: "Tratamiento fiscal de la *holding* española", en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*. (Director: CORDÓN EZQUERRO, T.). Instituto de Estudios Fiscales. 2.ª edición. Madrid. 2004.
- PAZ-ARES, C.: "Las sociedades mercantiles" en la obra colectiva *Lecciones de Derecho Mercantil* (Director: MENÉNDEZ, A.). Thomson Civitas. 2.ª edición. Madrid. 2004.
- PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C.: *Impuesto sobre Sociedades: régimen general y empresas de reducida dimensión*. Tirant lo Blanch. 4.ª Edición. Valencia. 2002.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Comentarios al régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros". *Revista Técnica Tributaria*. Número 50. 2000.
- RUBIO GUERRERO, J.J.: "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*. (Director CORDÓN EZQUERRO, T.). Instituto de Estudios Fiscales. 2.ª edición. Madrid. 2004.
- RUBIO GUERRERO J.J. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: "El problema de la doble imposición internacional", en *Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. (Director: IRANZO J.E.). Revista del Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2002.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 10.ª edición. Madrid. 1993.
- SANZ GADEA, E.: "La eliminación de la doble imposición económica" en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. 1979.
- "Transparencia Fiscal Internacional" (III). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Números 149-150. 1995.
- "El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000". *Tribuna Fiscal*. Números 130-131. 2001.
- SERRANO ANTÓN, F.: "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación" en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*. (Director: SERRANO ANTÓN, F.). Ed. Estudios Financieros. 2.ª edición. Madrid. 2005.
- SERRANO GUTIÉRREZ, A.: *Dossier Práctico*. Francis Lefebvre. Madrid. 2001.
- TOMÉ MUGURUZA, B.: "Deducción para evitar la doble imposición interna", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. CISS. Valencia. 1996.
- "Deducciones por doble imposición internacional", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. CISS. Valencia. 1996.
- VALLEJO CHAMORRO, J.M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: *Los convenios para evitar la Doble Imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Instituto de Estudios Fiscales. Documento Número 6/02. 2002.

Deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de vehículos de turismo

José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

Resumen

La normativa de IVA establece la presunción general de afectación en un 50% de los vehículos de turismo a actividades económicas y de un 100% en determinados supuestos específicos. El trabajo analiza la jurisprudencia recaída en relación con la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de vehículos de turismo y gastos conexos en relación con los medios de prueba admitidos para admitir una mayor deducción. Del análisis de las decisiones judiciales se deduce la importancia de aportar un conjunto de elementos probatorios como sistema para permitir una mayor deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Abstract:

VAT regulations establish a general presumption of 50% use of vehicles for economic activities purposes and 100% in several special cases. This paper examines court decisions regarding the admitted proofs that let the taxpayer a higher deduction of input VAT derived from the vehicles purchase and related expenses. From the analysis of the court decisions is possible to conclude the importance of showing several means in order to ensure a higher deduction of input VAT.

Palabras clave:

Impuesto sobre el Valor Añadido – Deducción – Presunción legal – Afectación – Jurisprudencia – Vehículos – Representantes y agentes comerciales

Keywords:

Value Added Tax – Deduction – Legal presumption – Input tax – Case Law – Vehicles- Sales representatives and commercial agents

1. Normativa legal a partir del 1 de enero de 1998

El artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 1998¹, dispone las siguientes reglas en relación con la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición y mantenimiento de un vehículo:

Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos. (...)

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse con las siguientes reglas:

(...) 2º Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

a. Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

1 La Resolución del TEAC de 19 de abril de 2006 señala que con anterioridad al 1 de enero de 1998 la deducción del IVA soportado por la adquisición o uso de automóviles de turismo sólo era procedente en los supuestos específicos del artículo 96 Uno 1º de la Ley 37/1992, en su redacción original que se corresponden con los vehículos que se entienden enteramente afectos a actividades empresariales o profesionales y dan lugar al derecho a la deducción del 100 por cien de las cuotas de IVA soportadas.

- b. Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c. Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d. Los utilizados por su fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e. Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f. Los utilizados en servicios de vigilancia.

(...) 4.º El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresariales o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

Como es sabido el contenido de esta norma y, concretamente, el artículo 95.Tres en su regla 2ª establece una presunción relativa de afectación de los vehículos de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas a las actividades empresariales y profesionales del 50 por cien salvo para los vehículos destinados a las finalidades específicamente citadas en la propia regla 2ª en cuyo caso la presunción establecida por la Ley 37/1992 es del 100 por cien². La redacción actual que introduce estas presunciones fue introducida en 1997 ante las dificultades prácticas que la afectación o no de vehículos a actividades empresariales o profesionales conllevaba³ y con esta norma se pretende llegar a un equilibrio entre la desventaja y falta de neutralidad que puede suponer para las empresas que emplean vehículos el no poder deducir las cuotas de IVA soportado que se convierten por ello un mayor coste de producción, el temor al fraude fiscal por destinar, siquiera parcialmente, el vehículo a necesidades privadas de los sujetos pasivos. De esta forma, la admisión de la posibilidad de deducir el 50 por cien del importe de la cuota de IVA soportada en la adquisición y gastos relacionados con los vehículos en el caso general, tiene su origen en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que ha “jugado un papel clave” en esta materia “al ir reaccionando ante las cortapisas de los Estados miembros al derecho a la deducción, derecho que forma parte esencial del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse, salvo en los casos expresamente previstos en la Directiva”⁴

El funcionamiento de esta presunción *iuris tantum* es el propio de esta institución jurídica, esto es, admite prueba en contrario, siendo claro también que la carga de la prueba para destruir la presunción corresponde

2 Estas reglas fueron calificadas por la STSJ de Galicia de 20 de diciembre de 2007 de “contraexcepción o salvedad”.

3 STSJ de Extremadura de 16 de enero de 2007.

4 CUBERO TRUYO, A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido”, op.cit., pág.737. Este autor cita las SSTJCE de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, y de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05.

a la parte interesada en acreditar un porcentaje distinto al predeterminado por la Ley⁵. Así, en el caso de los vehículos mixtos, los vehículos destinados a funciones de vigilancia o a los destinados a ser utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales la presunción de afectación será del 100 por cien y corresponderá a la Administración demostrar un porcentaje de afectación inferior. Por el contrario, en el caso de los vehículos que no se incluyen en el listado del último párrafo del artículo 95.Tres 2º, la presunción de afectación será del 50 por cien y corresponderá al sujeto pasivo del Impuesto demostrar un porcentaje superior de afectación⁶. Debe tenerse presente que esta presunción legal puede ceder tanto a favor del particular como a favor de la Administración, si ésta demostrara que es nulo el grado de afectación del vehículo⁷.

La prueba en contrario relativa al grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional puede llevarse a cabo por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, a estos efectos, no será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional⁸.

La presunción legal no está condicionada por la condición de nuevo o usado del vehículo que se adquiere por lo que no existen restricciones en cuanto a esta cuestión⁹.

Sí que esta condicionada la aplicación de la presunción legal al cumplimiento del requisito incluido en el artículo 95.Dos.3º que excluye de la condición de afectos a la actividad económica a “los bienes y derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo”. Por lo tanto, si se incumple el requisito de inscripción contable del vehículo no resultará de aplicación la presunción legal¹⁰.

Las citadas normas sobre deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas se aplicarán en relación con la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los vehículos, así como por las adquisiciones de bienes o servicios correspondientes a gastos conexos (accesorios, piezas de recambio,

5 Entre otras, SSAN de 25 de abril y 11 de junio de 2008.

6 La STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 21 de septiembre de 2007 explica que “el apartado 2º del número 3 del artículo 95 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre establece una presunción “iuris tantum”, basada en un uso compartido de los automóviles (tanto para la actividad profesional o empresarial, como para otras finalidades)”. A su vez, la STSJ de Murcia de 16 de mayo de 2008 explica que “tampoco compartimos el razonamiento de que la Administración tiene la carga de la prueba de la no afectación exclusiva del vehículo ya que, precisamente, la presunción legal le está liberando de esa carga”. Ha de destacarse que la presunción relativa de afectación al 50% a las actividades empresariales o profesionales se aplica respecto de los vehículos pero no respecto de las embarcaciones (STSJ de Valencia de 30 de mayo de 2007). Como consecuencia de ello, en el caso de una embarcación que ha estado arrendada a terceros sólo 8 de los 190 días del período impositivo, la afectación a la actividad es sólo del 4,22% con lo que ese es el porcentaje del IVA deducible.

7 STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008.

8 STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009.

9 STSJ de Madrid de 25 de marzo de 2008.

10 STSJ de Canarias (Sala de Las Palmas de Gran Canaria) de 2 de octubre de 2009.

combustibles, carburantes, aparcamiento, peaje, revisiones, reparaciones, etc.)¹¹.

Finalmente, ha de señalarse que, con independencia de las presunciones de destino de los vehículos a fines empresariales o profesionales, subsiste en todos los casos la obligación de regularizar el importe de la deducción en función del grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional¹².

Esta regulación ha dado lugar a numerosos conflictos jurídicos entre los órganos de la Administración y los sujetos pasivos, en especial, respecto a la prueba de la afectación completa de los vehículos en el caso general puesto que ha surgido una lógica tensión entre los intereses de los obligados tributarios tendentes a deducir la totalidad de la cuota de IVA soportada en la adquisición del vehículo o de los gastos derivados del uso del mismo y el interés de la Administración de reducir el importe de las cuotas de IVA susceptibles de deducción. Ha de destacarse, de igual forma, que también han aparecido situaciones en las cuales se ha discutido la deducibilidad de las cuotas de IVA vinculadas con la adquisición o uso de vehículos por parte de los representantes o agentes comerciales, cuestión con la cual vamos a iniciar esta exposición en la que se va a emplear numerosa jurisprudencia emanada de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

El funcionamiento de esta presunción iuris tantum es el propio de esta institución jurídica, esto es, admite prueba en contrario, siendo claro también que la carga de la prueba para destruir la presunción corresponde a la parte interesada

2. Deducción de las cuotas de IVA derivadas de vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de representantes y agentes comerciales

La deducción del 100% de las cuotas de IVA derivadas de la adquisición del vehículo o de los servicios accesorios del mismo destinado a ser utilizado en los desplazamientos profesionales de representantes y agentes comerciales es la cuestión que ha planteado más problemas en relación con el listado de vehículos respecto de los cuales se presume la deducción del 100% de la cuota. Esto es así porque este tipo de vehículos citados en la letra e) del último párrafo del artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992 “no presentan

11 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CAYÓN GALIARDO, A.: “Manual de Derecho Tributario. Parte especial”, 6ª edición, Thomson-Reuters, pág.534.
CUBERO TRUYO, A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en PÉREZ ROYO, F. (coord.): “Curso de Derecho Tributario. Parte especial”, Ed.Tecnos, Madrid, 3ª edición, 2009, págs..737-738.
FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., y TOVILLAS MORÁN, J.M.: Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular, 4ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág.304.
En relación con los gastos conexos, la STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2008 analiza la posible admisibilidad de un porcentaje de afectación superior al 50% en la deducción del IVA derivado de un contrato de leasing sobre un vehículo destinado a la actividad empresarial.

12 Artículo 95.Tres.3.ª Ley 37/1992

La prueba en contrario
relativa al grado
de utilización en el
desarrollo de la actividad
empresarial o profesional
puede llevarse a cabo
por cualquier medio
de prueba admitido en
derecho

diferenciación alguna de los vehículos de turismo usuales. Así, mientras que los vehículos de las restantes letras (para transporte de mercancías, transporte de viajeros, prestación de servicios de enseñanza...) tienen un marcado carácter empresarial, tanto por sus características técnicas, como por la presencia de elementos distintivos externos, los vehículos de la letra e) en la práctica no pueden ser diferenciados de los vehículos habitualmente utilizados para la satisfacción de necesidades particulares”¹³. La ausencia de estas diferencias externas entre los vehículos destinados a ser utilizados por

representantes o agentes comerciales puede llevar a la tentación de emplear tales vehículos tanto para fines empresariales como para fines particulares por lo que el uso efectivo de los mismos es una cuestión de sumo interés para la Inspección tributaria.

Del análisis de las Sentencias recaídas se puede deducir la existencia de varias cuestiones tratadas como son la posibilidad de aplicar el régimen de los representantes o los visitadores médicos, los requisitos exigidos para que la deducción sea del 100 por cien y la admisión de pruebas de una afectación inferior.

2.1. Definición de representantes comerciales y tratamiento de los visitadores médicos

A diferencia del criterio seguido por la STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 14 de mayo de 2008 que se remite al contenido del Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios, sin asumir el riesgo y ventura de aquellas, la condición de representantes o agentes comerciales no sólo se da en el caso de que un representante o mediador se obligue con uno o más empresarios, a cambio de una retribución, a promover o concertar personalmente operaciones mercantiles por cuenta de los mismos, sin asumir el riesgo y ventura de tales operaciones¹⁴. La doctrina laboral ha señalado que “la labor de intermediación mercantil, esto es, aquella que consiste en promover, facilitar e intervenir de forma concluyente en el negocio jurídico que finalmente se suscriba entre las partes, puede desarrollarse, (...) en el marco jurídico de un contrato de agencia mercantil, una prestación laboral común o bien una relación laboral de carácter especial”¹⁵. Por lo tanto a efectos del IVA, la condición de agente o representante comercial debe interpretarse de forma amplia dándose también en el caso de que el vínculo entre la empresa y el representante sea una relación laboral de carácter común en el que una parte de la

¹³ Resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2006.

¹⁴ Artículo 1.1 Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto

¹⁵ MOLERO MANGLANO, C. (Dir.): Manual de Derecho del Trabajo, 8ª edición, Thomson-Civitas, pág.654, 2008.

Cuando el representante depende de un único empresario, está sujeto a sus instrucciones, visita los clientes que éste le indica, asiste diariamente a la empresa, teniendo en definitiva, una relación de dependencia directa y única del mismo; cuando, en suma, o goza en la realización de sus tareas de la independencia, libertad de horario y jornada que es típica de la relación laboral especial (art.4.1 RD 1438/1985), su relación es de naturaleza común (STS de 13 de mayo de 1998).

retribución de los representantes la constituyan las comisiones derivadas de las operaciones en las que haya intervenido y lleguen a buen fin y en aquellos supuestos en los que quienes se dediquen a promover o concertar operaciones mercantiles de forma continuada por cuenta de uno o más empresarios, como titulares de una organización empresarial autónoma. Por lo tanto, cualquiera que sea la relación desde el punto de vista mercantil o laboral, la función consistente en acercar y dar a conocer al prestador de un servicio o productor de un bien un potencial cliente y obtener una retribución de ello genera la entrada del interviniente dentro del ámbito subjetivo de la actividad

profesional de representantes o agentes comerciales y dará lugar al derecho a la deducción del 100 por 100 de las cuotas soportadas de IVA por lo que respecta a la adquisición y uso del vehículo destinado a la realización de dichas actividades.

Con independencia de las presunciones de destino de los vehículos a fines empresariales o profesionales, subsiste en todos los casos la obligación de regularizar el importe de la deducción en función del grado efectivo de utilización

Dentro del género de los representantes o agentes comerciales se encuentran los visitantes médicos que son profesionales del ámbito de la Sanidad, también denominados Informadores Técnicos Sanitarios, y constituyen en ocasiones el principal medio de información y enlace entre la investigación científica y farmacológica y la aplicación práctica en el ejercicio profesional de la Medicina, la Farmacia, la Veterinaria o cualquier otro ámbito relacionado con la Sanidad Pública. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 2008 “comparte la argumentación del TEAC que admite que los vehículos de los visitantes médicos están incluidos en la presunción legal del 100% de afectación a actividades empresariales”. Según el TEAC en su Resolución de 13 de septiembre de 2006 ha de incluirse este colectivo dentro del género de los representantes o agentes comerciales ya que “el carácter de representantes o agentes comerciales deriva de su actuación como eslabón entre la industria farmacéutica que investiga, desarrolla y comercializa los avances terapéuticos y el profesional que los aplica en beneficio de la sociedad en general”

2.2. Requisitos exigidos para que la deducción sea del 100 por cien

Al presumir la Ley de forma relativa la afectación al 100 por cien de los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales se está condicionando tal afectación al hecho de que los vehículos se empleen en los desplazamientos profesionales. Es decir que el hecho base de la presunción consiste en probar que se trata de vehículos empleados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales¹⁶. Si se produce este hecho base, nace la presunción legal *iuris tantum* de afectación del vehículo al 100 por cien al desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Por consiguiente, corresponderá al sujeto pasivo del IVA que pretende que la presunción juegue a su favor aportar la prueba del uso del vehículo en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. De esta forma se puede concluir que “la presunción de afectación obra en la medida en que se justifique de forma plena que los vehículos corresponden a

16 TEAC de 13 de septiembre de 2006.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 2008 “comparte la argumentación del TEAC que admite que los vehículos de los visitantes médicos están incluidos en la presunción legal del 100% de afectación a actividades empresariales”

trabajadores que actúan como representantes o agentes comerciales, y precisamente para sus desplazamientos profesionales. Probada esta circunstancia, el vehículo va a otorgar el derecho a la deducción del 100 por 100 de las cuotas soportadas con él relacionadas. En este punto, y habiendo ajustado el obligado tributario sus declaraciones al criterio de la plena afectación, corresponderá a la Administración la prueba de la circunstancia contraria, es decir, la prueba de que no concurre la afectación del 100 por 100 en estos vehículos, sin que queda invertir la carga de la prueba”.

Para probar que el vehículo ha sido destinado a ser utilizado por representantes y agentes comerciales, en la STSJ de Extremadura de 27 de noviembre de 2007 se ha recurrido al

expediente de probar la utilización del vehículo para tales finalidades y, como consecuencia de ello, aplicar la norma presuntiva. Concretamente, se trataba de un vehículo utilizado por un empleado destinado a actividades comerciales de la sociedad cuyo objeto social consiste en la venta de material eléctrico. Del conjunto de pruebas presentadas que incluyen la declaración del propio empleado, el contrato de seguro de accidentes del vehículo en el que el uso del mismo se atribuye a la sociedad y el conductor habitual declarado es el empleado y los documentos de cotización a la Seguridad Social, existe un conjunto de elementos que “acredita quien (sic) es el conductor del turismo y las condiciones en que se ha asegurado el vehículo, conductor, lo que permite concluir que el vehículo está afecto íntegramente a la actividad comercial de la sociedad anónima, por lo que es posible la deducción total del IVA soportado en su adquisición”¹⁷. Aunque en la Sentencia no se menciona, se está recurriendo al contenido del artículo 95.Tres.2º último párrafo de la Ley del IVA.

La Resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2006 expone que “si bien la prueba de tal condición corresponde a la entidad que pretende el beneficio de la presunción, la falta de cuestionamiento por la Inspección supone la implícita admisión del presupuesto base de aplicación de la presunción”. Esta decisión resulta lógica ya que es en el seno del procedimiento de comprobación e inspección en el que los órganos de inspección han de proceder a examinar de forma inquisitiva si se cumple el hecho base de la presunción. La admisión del destino de los vehículos a las funciones de representación comercial en las actas de inspección hacen prueba de tal hecho y condicionarán, por ello, el contenido de la liquidación resultante¹⁸.

La necesidad de probar la utilización del vehículo como presupuesto de la deducibilidad del 100 por cien de las cuotas soportadas ha sido exigida, también, en relación con autotaxis por la STSJ de Murcia de 24

17 STSJ de Extremadura de 27 de noviembre de 2007.

18 Artículo 144.1 LGT

“Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”.

de diciembre de 2003, admitiéndose en tal procedimiento el empleo de los vehículos en base a pruebas documentales como el alta en el IAE, la Licencia Municipal emitida por el Ayuntamiento de Abanilla, la Tarjeta de Transportes expedida por la Consejería de Política Territorial y Obras Públicas de la Comunidad de Murcia, permisos de conducir de varios conductores con habilitación para conducir prácticamente toda clase de vehículos, pagos de cotizaciones a la Seguridad Social por tales empleados así como facturas expedidas a diversos clientes que obtenían la devolución del importe de las mismas del INSALUD.

2.3. Medios de prueba para deshacer la presunción

En la SAN de 25 de abril de 2008 se admite como prueba válida para romper la presunción de afectación al 100 por cien a favor de la Administración la propia declaración del sujeto pasivo del IVA que imputa una afectación del 75 por cien. Tal conclusión resulta de la aplicación del artículo 108.3 LGT según el cual “los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”. Sin embargo, se rechaza la tesis de la Administración según la cual la no aplicación de la deducción del 100 por cien de la cuota implica automáticamente la aplicación de la presunción del 50 por ciento establecida por la ley para los vehículos de los empleados que no sean representantes o agentes comerciales sin que la Administración haya aportado prueba alguna sobre el destino de dichos vehículos.

3. Aplicación de la presunción en el caso general

Partiendo de la base de que la norma general sobre la afectación de los vehículos a la actividad empresarial y profesional en un 50 por ciento tiene la naturaleza de presunción relativa¹⁹, que admite prueba en contrario, el sujeto pasivo del IVA que desee beneficiarse de una afectación superior a la fijada por la norma legal deberá aportar la prueba para ello. Lógicamente, los contribuyentes han intentado justificar la mayor afectación en base a distintos medios de prueba los cuales han sido rechazados en numerosas ocasiones tanto por los órganos de la Administración como por los órganos económico-administrativos y contencioso-administrativos. Del análisis de la jurisprudencia relativa a esta cuestión se puede deducir la importancia atribuida a la aportación de un conjunto de elementos indiciarios que, analizados de forma sistemática, inducen a admitir la mayor afectación del vehículo.

3.1. Medios de prueba admisibles

En principio, la demostración de la afectación superior a la del 50 por cien del vehículo puede resultar de cualquier medio de prueba admisible en Derecho. Cualquier prueba (documental, testifical) es apta para ser empleada como instrumento para demostrar el nivel de afectación del vehículo a la actividad por encima de lo dispuesto en la norma. Siguiendo tal planteamiento, cabe recordar el razonamiento que efectúa la STSJ de Cataluña de 29 de mayo de 2008 en el sentido de afirmar que “lo que se requiere para la procedencia

19 La STSJ de Galicia de 20 de diciembre de 2007 expone que “la presunción del 50% que establece la norma, admite prueba en contrario, acreditativa de una única y exclusiva afectación, debiendo acreditarse además por el sujeto pasivo que no ha existido un uso simultáneo o alternativo con otras necesidades personales, particulares o familiares, distintas por tanto, de las puramente profesionales o empresariales”.

En la SAN de 25 de abril de 2008 se admite como prueba válida para romper la presunción de afectación al 100 por cien a favor de la Administración la propia declaración del sujeto pasivo del IVA

de la deducción del 100 por ciento es la prueba de un hecho positivo, un grado de afectación superior al presumido por la norma legal, y pese a que pueda resultar laborioso, es claro que tal prueba es posible, no solo indirectamente haciendo prueba de lo contrario o acreditando un hecho excluyente, sino directamente, dado que puede acreditarse mediante los medios de prueba admitidos en derecho el kilometraje de un vehículo y relacionarlo con la actividad empresarial desarrollada, para lo cual siempre estará en mejor disposición el sujeto pasivo, aún cuando en algún extremo pudiera considerarse la regla de la facilidad probatoria”.

Respetando la tesis de que corresponde al sujeto pasivo aportar la prueba del uso del vehículo en un porcentaje superior a la mitad del tiempo a fines empresariales o profesionales se ha reconocido, sin embargo, la aparición de importantes dificultades de prueba de esta superior afectación. La Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de septiembre de 2005 reconoce que “es cierto que la prueba nunca podrá ser absoluta ni se podrá rechazar la que se aporte apelando a una mera posibilidad o hipótesis de utilización privada, cuya ausencia absoluta nunca podrá ser probada”²⁰. Ante esta situación, la utilización de la prueba indiciaria²¹ ha sido el recurso más frecuentemente empleado por los sujetos pasivos y admitido por la jurisprudencia. Así, los Tribunales de justicia han admitido, en este sentido, la utilización de la prueba indiciaria prevista en el artículo 286 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil ya que se trata de salvar una presunción establecida en la ley “Y la prueba directa puede ser, en casos como éste, difícil”²². En este sentido, la STSJ de Murcia de 16 de mayo de 2008 reconoce que “es cierto que una prueba directa del hecho es muy difícil, pero no lo es en cambio el ofrecimiento de una prueba indiciaria que pueda llevar al convencimiento de que ese vehículo está concretamente afectado de manera exclusiva y directa a la actividad”. La STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007 considera en cuanto a esta cuestión que “no se trata de exigir al sujeto pasivo una prueba directa y cumplida de la afectación absolutamente exclusiva del vehículo a la actividad, pues obviamente nunca podrá demostrar el hecho negativo de la “no utilización”, en ningún caso, para un fin particular, aunque tal no utilización sea cierta. Pero sí que es preciso que se aporte una prueba suficiente (pues la norma así se lo exige, como vimos), aunque tenga naturaleza indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal dados los indicios aportados, y la utilización privada una mera hipótesis carente de base suficiente”.

En realidad, la prueba que debe aportarse ha de tener un carácter positivo, es decir, que se ha de probar que el vehículo se está utilizando directa e íntegramente al desarrollo de la actividad empresarial, “se trata

20 En el mismo sentido cabe citar la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de mayo de 2008.

21 “indiciario, ria: relativo a indicios o derivado de ellos”, DRAE
“indicio: fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido”, DRAE

22 STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008.

de probar un hecho positivo a fin de desvirtuar la presunción legal, y cuya prueba le corresponde acreditar a la parte actora”²³.

Una de las cuestiones que se contemplan en la STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008 es que en el caso de que el sujeto pasivo aporte una serie de pruebas de la afectación de los vehículos en un grado superior al 50% ya sea en fase de inspección como en fase económico-administrativa tanto los órganos de inspección como los tribunales económico-administrativos tienen la obligación de analizar las circunstancias y pruebas aportadas y, en virtud de las mismas, concluir sobre la aplicación o no de la presunción. Si no se procede al análisis de las pruebas aportadas, tanto la liquidación administrativa como las resoluciones emanadas de los órganos económico-administrativos estarán viciadas y serán nulas de pleno derecho.

3.2. Valor probatorio de las declaraciones-liquidaciones y registros oficiales

La autoliquidación o la contabilización en los libros registros no sirven de prueba plena de la afectación total del vehículo a las actividades empresariales y empresariales. Sin embargo, aunque la autoliquidación y la contabilización de la deducción íntegra de las cuotas de IVA soportadas no sean medios de prueba suficientes o bastantes para desvirtuar la presunción legal “no quiere significar que tales medios de prueba no tengan ningún valor probatorio, sino que por sí solos no resultan suficientes o bastantes para desvirtuar la presunción legal, exigiéndose probanzas adicionales a través de cualquiera de los medios admitidos en derecho”²⁴.

3.3. Pruebas propuestas no admitidas

A continuación se reseñan algunos medios de prueba alegados por los sujetos pasivos para justificar la afectación en grado superior al 50 por ciento al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales y que no han sido admitidos como instrumentos aptos para romper la norma presuntiva legalmente prevista:

- Insuficiencia de la prueba consistente en un muestreo de la utilización del vehículo por 21 trabajadores ya que este muestreo no permite extender o extrapolar estos datos al conjunto de los vehículos de la empresa, ni a otros ejercicios distintos (SAN de 25 de abril de 2008).
- La consideración general de que los vehículos son utilizados por los directivos cuya jornada de trabajo es superior a las 8 horas no se admite como prueba susceptible de romper la presunción a causa del empleo de un criterio general de valoración (para todos los directivos) (SAN de 11 de junio de 2008).
- No se admite como elemento probatorio el hecho de que el usuario del vehículo posea otros

23 La STSJ de Extremadura de 26 de noviembre de 2007 expone que “el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido contiene una presunción iuris tantum (...), sin que se trate de exigir una prueba diabólica o probar un hecho negativo puesto que lo que la parte quiere probar, en virtud de la presunción legal establecida, es que los vehículos están directa e íntegramente adscritos al desarrollo de la actividad empresarial.”

24 STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008 y de 4 de septiembre de 2009.

La prueba que debe aportarse ha de tener un carácter positivo, es decir, que se ha de probar que el vehículo se está utilizando directa e íntegramente al desarrollo de la actividad empresarial

dos vehículos así como un almacén para su custodia (STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009) o la circunstancia de que los socios sean titulares de otros vehículos de turismo destinados a ser utilizados para necesidades privadas (STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008). Tampoco cuando se pruebe la existencia de unas plazas de aparcamiento (STSJ de Cataluña de 11 de junio de 2008). Ni el hecho de que el abogado que pretendía la deducción del 100% de la cuota de IVA soportada poseyera otro vehículo, que declarara una superficie de garaje al servicio de la actividad profesional y que debiera realizar

desplazamientos en su actividad para atender a sus tres clientes habituales del despacho ya que estas circunstancias se contestan con el hecho de que sólo en algunas de las facturas emitidas aparece la mención al kilometraje por lo que cuando no se hace mención es porque no ha sido necesario realizar kilometraje alguno (STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007).

- La presunción no queda destruida por la declaración del administrador de la sociedad en la que afirma la afectación exclusiva del vehículo a la actividad desarrollada por la sociedad ya que “la declaración no tiene la suficiente fuerza probatoria para desvirtuar la presunción legal por el evidente interés que concurre en el administrador en coincidir con la decisión de la entidad mercantil de afectar los vehículos en su totalidad” (STSJ de Extremadura de 26 de noviembre de 2007).
- En la STSJ de Andalucía (Sala de Sevilla) de 27 de abril de 2007 se rechaza como prueba de una afectación superior al 50% la aportación de una serie de hojas en las que se refleja un kilometraje de los vehículos con salida o destino en la finca así como con factura de compra de carburante ya que falta la firma del emisor del documento, ni se prueba quien utiliza los vehículos y que las personas que lo utilizan no lo necesitan por disponer de otro vehículo para cubrir sus necesidades domésticas de desplazamiento.
- No se admite como prueba suficiente para la ruptura de la presunción legal el hecho de que un vehículo conste contabilizado como activo de la empresa²⁵.
- No queda rota la presunción en un supuesto en el que se aporta un documento en el que se consignan viajes, fechas, kilómetros recorridos hasta un total de 116.795 de los 142.000 totalmente recorridos con el vehículo ya que no todos los kilómetros recorridos corresponden a la realización de actividades profesionales y, además, existen otros dos vehículos titularidad de la empresa que podrían haber sido empleados para recorrer una parte de los kilómetros contabilizados²⁶.

²⁵ STSJ de Extremadura de 16 de enero de 2007.

²⁶ STSJ de Aragón de 7 de abril de 2008.

- Tampoco se considera prueba de una afectación superior al 50 por ciento, el hecho de que no se hayan declarado conductores autorizados en el contrato de seguro y que el administrador social posea a su nombre otro vehículo ya que la empresa tenía matriculados a su nombre nueve vehículos de turismo (STSJ de Murcia de 30 de septiembre de 2009).

La autoliquidación o la contabilización en los libros registros no sirven de prueba plena de la afectación total del vehículo a las actividades empresariales y empresariales

3.4. Pruebas propuestas admitidas

Para admitir la afectación superior del vehículo a la prevista legalmente uno de los recursos probatorios admitidos con más frecuencia ha sido la aportación no de un solo elemento de prueba sino de una pluralidad, de un conjunto de ellos. Tal admisión ha sido efectuada tanto respecto de supuestos concretos que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa habían de resolver sino también de una forma genérica sugiriendo caminos las propias Salas a los sujetos pasivos.

De esta forma, con una finalidad claramente propedéutica, es posible citar varias resoluciones judiciales en las que los propios tribunales han propuesto posibles fórmulas para demostrar la afección completa del vehículo a la actividad desarrollada. Las mismas pasan por la elaboración de documentos por el propio sujeto pasivo del IVA.

- El propio TS ha sugerido un posible conjunto de elementos probatorios de afectación superior a la prevista en la presunción legal. Así, en su Sentencia de 7 de septiembre de 2005, el TS sugiere “la indicación por el actor del número de kilómetros anualmente recorrido por el vehículo y la aportación de una relación, con las acreditaciones que sean posibles, de las salidas realizadas en el año, a fin de ponderar la adecuación de una magnitud a la otra”.²⁷
- La STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007 propone el siguiente método de prueba de la afección completa del vehículo “el actor debería haber acreditado (al menos en cuanto al plazo, por ejemplo, de un año desde la adquisición del vehículo), o al menos explicado, qué desplazamientos concretamente realizó y demostrado los kilómetros que constan recorridos en el contador del vehículo. La prueba de los desplazamientos no es preciso que sea absoluta (difícilmente lo será), pero al menos debe haber una explicación sobre los mismos, aunque sea sobre la base de documentos elaborados por el interesado (...). Por ejemplo, si el kilometraje del vehículo coincidiera aproximadamente con los desplazamientos que constan en las facturas aportadas, esto demostraría la afectación exclusiva suficientemente, sin perjuicio de la posibilidad

27 “Ciertamente ello puede requerir de la empresa la llevanza de registros de utilización del vehículo, y la preconstitución de pruebas relativas a las salidas efectuadas, pero no es una exigencia excesiva respecto de quien pretende efectuar una deducción al 100%, a la vista de que la Ley reclama expresamente la demostración por el sujeto pasivo por encima del 50%, demostración que, aunque no pueda ser absolutamente exhaustiva o indiscutible, sí debe ser suficientemente convincente”.

Es posible advertir como en las Sentencias en las que, ante un supuesto de hecho objeto de comprobación administrativa, se ha admitido la mayor afectación del vehículo por la acumulación de evidencias del mayor uso del vehículo

de la Administración de desvirtuar la realidad de las facturas, de los desplazamientos, etc.”.

- Las SSTSJ de Extremadura de 16 de enero y 26 de noviembre de 2007 explican cuáles son los medios de prueba suficientes para destruir la presunción de afectación del vehículo en un porcentaje del 50%: “la parte actora debería haber aportado pruebas ajenas a la organización empresarial que versaran sobre gastos de combustible, reparaciones y revisiones, rótulos en los vehículos, garajes donde se guardan los vehículos, declaraciones testificales de clientes y proveedores que conociesen la utilización y desplazamientos de los vehículos son un elemento más que permite el desarrollo diario de la actividad”.

Es posible advertir como en las Sentencias en las que, ante un supuesto de hecho objeto de comprobación administrativa, se ha admitido la mayor afectación del vehículo por la acumulación de evidencias del mayor uso del vehículo.

- En la STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008 “la Sala estima que si bien cada una de las pruebas aportadas por la recurrente en vía administrativa (...) no serían suficientes, aisladamente consideradas, para la acreditación del grado de afectación en cuestión, la apreciación en conjunto de todas ellas lleva a la conclusión contraria: las declaraciones son coincidentes en aquella afectación a la empresa de los vehículos en cuestión”. Las pruebas aportadas en este supuesto consistieron en: una declaración del administrador vigente en el período impositivo objeto de comprobación; testifical documentada en acta ante fedatario público en la que empleados de la empresa demostraban la utilización en exclusiva de los vehículos por y para la empresa; testifical documentada en acta ante fedatario público en la que un vecino de donde la empresa guarda sus vehículos manifiesta que fuera del horario de trabajo habitual los mismos quedan depositados en un garaje; aportación del permiso de circulación de otro vehículo particular del administrador e incluso una factura del pintado publicitario de los vehículos. El Tribunal concluye que “todo ello conduce a estimar desvirtuada la presunción legal, en relación con las circunstancias del caso concreto”.
- En la STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de marzo de 2009 se emplean como instrumentos a favor de la afectación parcial todo un elenco de documentos aportados por el sujeto pasivo que incluyen la prueba de que los tres socios de la empresa tienen vehículos propios; prueba de que los vehículos son usados habitualmente por los socios de la sociedad con el fin de vigilar las obras, efectuar contrataciones de obreros o suministros, atender gestiones burocráticas, pagar nóminas, dar órdenes, etc.; documentos de revisión mecánica periódica de los vehículos; copias de los contratos de obra que la sociedad mercantil había celebrado para prestar sus servicios en distintos puntos de la geografía nacional. La Sala concluye que “a la vista de tales pruebas se puede deducir de manera lógica la afectación total de los vehículos adquiridos a los fines de la empresa que los adquirió”.

- A su vez, en la STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009 tales medios de prueba consistían en la autoliquidación tributaria y los asientos y libros de contabilidad, un informe razonado de la utilización parcial de tales vehículos en función de los días laborables, con ponderación de horas de uso particular, y la práctica de las correspondientes retenciones a efectos del IRPF en consideración como retribución en especie de la imputación parcial para usos particulares.

3.5. Importancia de las características intrínsecas del vehículo

El análisis de las características intrínsecas del vehículo, es decir, sus dimensiones, capacidad y accesibilidad son criterios que han sido empleados para admitir o no una mayor afectación al uso empresarial o profesional²⁸. Así, la STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 14 de mayo de 2008 echa en falta como prueba de la afectación del vehículo “alguna característica o configuración que evidencie ese destino en exclusiva”.

- Se ha admitido un porcentaje de afectación del 100% en función de la actividad desarrollada por la entidad mercantil (montaje y reparación de maquinaria y estructuras metálicas) y las características de los vehículos (furgonetas que disponen de la Tarjeta de Transporte de Mercancías Propias). Dadas estas premisas los vehículos no pueden transportar mercancías o personal ajeno a la empresa por lo que el automóvil queda afectado exclusivamente a la actividad empresarial (STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2008).

3.6. Pruebas que rompen la presunción a favor de la Administración

Al jugar la presunción tanto a favor del sujeto pasivo como de la Administración, esta última tiene derecho a aportar las pruebas suficientes para romper la presunción de afectación al 50%. Aunque no son frecuentes los casos en los que se ha ejercitado esta potestad es posible citar alguna Sentencia en la que se ha procedido a romper la presunción en el sentido de declarar la no afectación en absoluto del vehículo a la actividad empresarial o profesional. Así, el hecho de que una empresa carezca de empleados y la ausencia de desplazamientos de la administradora única de la sociedad a la localidad donde se ubica el único cliente de dicha sociedad impiden la aplicación de la deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas y, por lo tanto, justifican la anulación de las cuotas de IVA soportadas en las liquidaciones efectuadas por los órganos de inspección, según la STSJ de Andalucía (Sal de Sevilla) de 25 de junio de 2007.

No se admite deducción alguna de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de combustibles ya que en las facturas aportadas no aparecían la matrícula del vehículo al que iba destinado tal combustible y tampoco se acredita la afectación del gasto a un vehículo destinado a la actividad en STSJ de Castilla y León, Sala de Burgos, de 7 de mayo de 2007.

28 STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008.

4. Sentencias y resoluciones citadas

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

- STJCE de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90
- STJCE de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03
- STJCE de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05

Tribunal Supremo

- STS de 7 de septiembre de 2005
- Audiencia Nacional
- SAN de 25 de abril de 2008
- SAN de 11 de junio de 2008
- Tribunales Superiores de Justicia
- STSJ de Murcia de 24 de diciembre de 2003
- STSJ de Extremadura de 16 de enero de 2007
- STSJ de Andalucía (Sala de Sevilla) de 27 de abril de 2007
- STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 7 de mayo de 2007
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de mayo de 2007
- STSJ de Andalucía (Sala de Sevilla) de 25 de junio de 2007
- STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 21 de septiembre de 2007
- STSJ de Extremadura de 26 de noviembre de 2007
- STSJ de Extremadura de 27 de noviembre de 2007
- STSJ de Galicia de 20 de diciembre de 2007
- STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008
- STSJ de Cataluña de 20 de enero de 2008
- STSJ de Madrid de 25 de marzo de 2008
- STSJ de Aragón de 7 de abril de 2008
- STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de mayo de 2008
- STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 14 de mayo de 2008
- STSJ de Murcia de 16 de mayo de 2008
- STSJ de Cataluña de 29 de mayo de 2008
- STSJ de Cataluña de 11 de junio de 2008
- STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2008
- STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008
- STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2008
- STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de marzo de 2009
- STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009
- STSJ de Murcia de 30 de noviembre de 2009
- STSJ de Canarias (Sala de Las Palmas de Gran Canaria) de 2 de octubre de 2009

Tribunal Económico Administrativo Central

- TEAC de 13 de septiembre de 2006
- TEAC de 19 de abril de 2006

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª,

Sentencia de 4 de febrero de 2010, rec. 86/2009

Ponente: Manuel Martín Timón

Atribución del domicilio fiscal.

El domicilio fiscal de una sociedad debe situarse en función de donde tenga tal domicilio la entidad a quien se haya subcontratado la gestión administrativa global de la actividad.

El conflicto, resuelto por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, versaba sobre la determinación de domicilio fiscal en el ejercicio 2004, de “Sistemas Energéticos Montes de León, S. A.”, entidad que había solicitado la devolución de cuotas ingresadas en concepto de IVA, habiéndose declarado incompetente la Diputación Foral de Bizkaia que actúa como recurrente.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.-... la respuesta que haya de darse al recurso contencioso-administrativo debe tener por cabecera que el artículo 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, a cuyo tenor:

“A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”...

Sin embargo, y en contraste con lo expuesto, no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003...

A los efectos indicados, e independientemente de lo que acaba de señalarse, es dato básico, puesto de

relieve en su resolución por la Junta Arbitral, que en el Informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, obrante en el expediente, se afirma lo siguiente:..

“la gestión contable y administrativa la lleva a cabo GERSA desde sus oficinas de Bizkaia. El contenido técnico de todas las facturas lo dictan los responsables oportunos con residencia en cada Comunidad Autónoma. GERSA factura esos servicios a las sociedades explotadoras de los parques. Se consigue así una sinergia de grupo, ahorrando medios materiales humanos...”...

Quizá como consecuencia de ser los datos incontestables, la recurrente acude al argumento de que las actividades de gestión administrativa subcontratadas no se computan a los efectos de determinación del domicilio fiscal y que solamente debe atenderse a las labores se desarrollen por parte de la sociedad que forma parte del grupo.

No puede aceptarse la alegación que lleva a reconocer la posibilidad de sociedades sin actividad de gestión administrativa y gerencia por el hecho de que la lleve a cabo otra entidad en su nombre (en este caso, la matriz), siendo significativo a este respecto, como acaba de indicarse, que en las alegaciones formuladas ante la Junta Arbitral se reconociera que GERSA, con domicilio fiscal en Vizcaya, presta servicios a las distintas sociedades mercantiles constituidas para la promoción y explotación de parques eólicos y que no cuentan con medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por si mismas...

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª,

Sentencia de 25 de febrero de 2010, rec. 10396/2004

Ponente: José Antonio Montero Fernández,

No deducibilidad en el IS de los intereses de demora derivados de acta inspectora.

El tribunal declara la no deducibilidad de los intereses de demora derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- El primer motivo opuesto por la entidad CAIXA D'ESTALVIS I PENSIONS DE BARCELONA en su recurso de casación, ya se comentó, se articula en torno a la vulneración del artº 109 del Real Decreto 2631/1982 .

La sentencia de instancia considera la no deducibilidad de los intereses sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1108 del Código Civil; en cambio, para obtener el beneficio la entidad bancaria no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina su exigibilidad es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos. Con expresa referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 -se entiende que se refería a la del día 24- de octubre de 1998 cuando indica que «los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluyen la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende...»...

Así es la sentencia deja sentado lo que sigue:

“... podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
- b) Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.
- c) Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública”.

...

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de

este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención.



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª,

Sentencia de 5 de febrero de 2010, rec. 4267/2007

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Derecho a exigir la tasa por prestación de servicios urbanísticos pese a denegarse la licencia solicitada.

El tribunal, modificando sus anteriores criterios, declara que el gravamen de la tasa urbanística lo es en función de la actividad administrativa realizada, debiendo ser satisfecha incluso en los casos de denegación de la licencia porque la tasa por la tramitación de licencias urbanísticas no puede ser considerada como un tributo de resultado, que sólo se devenga cuando la resolución administrativo que recaiga sea estimatoria del otorgamiento de licencia solicitado.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- El recurso de casación interpuesto por FECZA no se extiende a la totalidad de los pronunciamientos o aspectos tratados en la sentencia sino que se contrae a dos de los pedimentos que figuraban en el suplico de la demanda, a saber:

1. Art. 2 de la Ordenanza: Hecho imponible: que al citado precepto debe añadirse un párrafo con la siguiente redacción: “Para la producción del hecho imponible será necesario el otorgamiento de la licencia por resolución expresa”.
2. Que se declare que en los casos de denegación y desistimiento, se devuelva el 100% de la cuota y no el 50%, como está previsto en la Ordenanza. Y que en el caso de renuncia a una licencia ya otorgada se devuelva el 25% de la cuota.

Los motivos de casación que articula la Federación recurrente son los siguientes:

1. Al amparo del num. 1, letra d), del art. 88 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por infracción de las normas de ordenamiento que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, señalándose como infringidos el art. 20, nº 4, letra h, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales en tanto en cuanto señala la posibilidad de las entidades locales de establecer tasas por el “otorgamiento de las licencias...”.

La cuestión que se plantea en la Ordenanza recurrida deriva de la redacción dada al art. 2 de la misma, que tan sólo se refiere a la “actividad”, esto es, la “prestación del servicio”, pero omite cualquier referencia a la concesión de la licencia.

Por ello, la parte recurrente viene preconizando que debe añadirse al citado artículo un párrafo que recoja claramente que “para la producción del hecho imponible será necesario el otorgamiento de la licencia por resolución expresa”.

La sentencia recurrida, al manifestar la improcedencia de añadir un párrafo que recoja la necesidad del otorgamiento de la licencia por resolución expresa para la producción del hecho imponible, omite la revisión del acto administrativo recurrido.

Es más que evidente, como dice el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de enero de 1996 que “en la Tasa por Licencia de Obras existe un hecho genérico que la justifica, cual es la prestación de un servicio, y otro hecho más específico que la motiva, cual es la concesión (como acto positivo) de la Licencia, y el cumplimiento de ambos hechos, prestación del servicio y concesión de la Licencia, es lo que genera, en definitiva, la obligación de contribuir”.

En este mismo sentido cabe mencionar, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1989, 8 de julio de 1996, 3 de julio de 1997 y 26 de febrero de 2001 .

El art. 20 nº 4, letra h) del real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales señala que: “Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes”:

- h. “Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana”.

La Ley dice claramente “otorgamiento”. Además, no es sólo en este caso. En la larga lista de casos en los que las entidades locales pueden establecer tasas (numeradas de la a) a la z) en este artículo que comentamos) cuando se refieren a licencias, todos los supuestos sin excepción hablan del otorgamiento.

- 2. Al amparo del num. 1, letra d), del art. 88 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por infracción de la jurisprudencia...

En apoyo de la doctrina que se defiende en relación con lo que constituye este apartado, se cita la sentencia de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de 8 de julio de 1996 (recurso nº 1885/1991) que vino a establecer que “la tasa sólo procede cuando se produce el otorgamiento de la licencia en que se materializa el servicio que legitima aquélla”...

B.- Se ha infringido la doctrina relativa a que en las tasas por licencias urbanística la “actividad se ordena a un resultado”, “de tal modo que si la actividad municipal condujera a una denegación de lo solicitado desaparece la razón de ser del tributo”...

CUARTO.- 1. Se argumenta por la parte recurrente en el segundo motivo de casación que no procede exigir la tasa cuando se refiere a una solicitud de otorgamiento de licencia urbanística que ha sido denegada, pues no se beneficia al sujeto pasivo...

Desde un punto de vista tributario, lo mismo da que el servicio o actividad prestado por la Administración municipal termine en un acto de concesión de la licencia como en un acto declarativo de que el proyecto no es conforme con los Planes, Normas u Ordenanzas aplicables. Debe concluirse, por tanto, que el gravamen de la tasa lo es en función de la actividad administrativa realizada, debiendo ser satisfecha incluso en los casos de denegación de la licencia porque la tasa por la tramitación de licencias urbanísticas no puede ser considerado como un tributo de resultado, que sólo se devenga cuando la resolución administrativa que recaiga sea estimatoria del otorgamiento de licencia solicitado...

Lo que, en todo caso, es necesario es que el servicio o actividad municipal se refiera o afecte al sujeto pasivo, necesidad establecida en el art. 20.2 del TRLRHL... En este sentido, en relación con las tasas

por licencias urbanísticas, la sentencia de este Tribunal de 19 de enero de 2000 ha declarado que las actuaciones municipales realizadas como consecuencia de la solicitud de las mismas no dan lugar al devengo de la tasa correspondiente si la resolución final del expediente es denegatoria de la licencia solicitada, pues, aunque el hecho imponible está constituido no tanto por la consecuencia de un resultado concreto –la obtención de la licencia– como por la prestación de unos servicios o la realización de unas actividades de competencia municipal, en las tasas derivadas de la concesión de licencias urbanísticas, dicha actividad se ordena a un resultado –la concesión de la licencia– que concreta en el solicitante la condición de beneficiario o afectado positivamente por la actividad municipal y permite considerarle como sujeto pasivo de la tasa; de forma que si la actividad municipal conduce a una denegación de lo solicitado, desaparece la razón de ser del tributo.

Esta Sala entiende, superando concepciones como la mantenida por la sentencia citada de 19 de enero de 2000 y las que la recurrente invoca (8 de julio de 1996, 18 de diciembre de 1995 y 11 de febrero de 2005) que no es aceptable, como ha puesto de manifiesto la doctrina más reciente, exigir la concurrencia de un beneficio particular para el contribuyente, en el sentido de que se satisfagan las pretensiones ejercitadas al instar la puesta en marcha de la actividad administrativa de que se trate. En otras palabras, siendo cierto que la efectiva realización de la actividad o del servicio es requisito fundamental para que se entienda realizado el hecho imponible de la tasa, no lo es menos que esa actividad administrativa no tiene por qué finalizar con un acto en que se acceda a las pretensiones del solicitante, ya que el hecho imponible se articula en el aspecto material de su elemento objetivo en torno a la realización de la actividad administrativa o la prestación del servicio, más allá de cuáles sean sus resultados...

Que la actividad administrativa se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo no significa que deba ser necesariamente, y en todo caso, favorable a sus pretensiones, sino sólo que ha sido provocada por él, como interesado...

Así, cuando la sentencia de este Tribunal de 3 de julio de 1997 afirma que si se produce la denegación de una licencia por incompatibilidad del proyecto de las obras cuya autorización se solicita con los planes y normas urbanísticas, la actividad municipal desplegada beneficia íntegramente al conjunto de los ciudadanos y no de manera particular al solicitante que ve rechazada su pretensión, razón por la cual no puede resultar especialmente gravado, al no concurrir en él la condición de beneficiario o afectado positivamente por la actividad municipal, se olvida que los costes de la actividad administrativa han sido provocados por el solicitante de la licencia, al que la actividad se refiere o afecta, por mucho que no le beneficie en el sentido de resultar conforme a su pretensiones, lo que no viene exigido por el repetido art. 20 del TRLRHL.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª,

Sentencia de 28 de junio de 2010, rec. 3341/2007

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

La invalidez de la notificación por edictos practicada impide entender interrumpida la prescripción.

En este recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, se declara que la notificación defectuosa por edictos de una resolución económico-administrativa (en el expediente constaba un solo intento de notificación) carece de efectos interruptivos de la prescripción por paralización de actuaciones en dicha vía.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- ... La Administración recurrente cuestiona la aplicación de la Ley 30/1992 a las notificaciones tributarias. Pues bien, esta Sala ha considerado al respecto que la disposición adicional quinta de dicha ley no impide someter supletoriamente la notificación de los actos administrativos tributarios a las normas previstas para la de los actos administrativos en general [sentencias de 10 de enero de 2008 (casación 3466/02, FJ 4o) y 14 de enero de 2008 (casación 3253/02, FJ 5o)].

Es más, tratándose de la notificación por edictos de las resoluciones económico-administrativas, esta Sala ya ha aplicado en otros casos, de forma subsidiaria, lo dispuesto en el artículo. 59 de la Ley 30/1992 [sentencias de 11 de noviembre de 2009 (casación 4370/03) y 21 de enero de 2010...]

TERCERO.-... Esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha precisado, en relación con el artículo 83.b) del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, donde se alude a las notificaciones en el domicilio designado al efecto en el primer escrito que se presente en cada reclamación, que este precepto no hace referencia a las notificaciones “intentadas” sino a las que se “verifiquen” o tengan lugar. Por consiguiente, una única tentativa frustrada de notificación postal no debe conducir sin más alternativa a la que se realiza por anuncios prevista en la letra d) del mismo precepto, si consta el domicilio de la entidad interesada...

El Tribunal Constitucional se ha situado en la misma línea. Ha considerado que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado (sentencias 152/1999, FJ 4º; 20/2000, FJ 2º, y 53/2003, FJ 3º)...

CUARTO.- Sentado lo anterior, se ha de tener presente que esta Sala ha declarado que las notificaciones defectuosas de resoluciones económico-administrativas resultan insuficientes para interrumpir la prescripción...

Dado que el recurso de alzada se interpuso el 15 de julio de 1999 y la resolución del mismo se notificó válidamente el 23 de diciembre de 2003, el procedimiento estuvo paralizado en vía económico-

administrativa durante más de cuatro años por causa no imputable a la empresa recurrente, por lo que, como acertadamente sostuvo la Sala de instancia, prescribió el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria...



Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas)

Sentencia de 16 de Octubre de 2009, rec. 510/2007

Ponente: Alfonso Rincón González Alegre

Improcedencia de la dotación de la RIC por inexistencia de actividad creadora de riqueza.

La Reserva para Inversiones en Canarias, al tener como finalidad dinamizar la economía canaria fomentando las inversiones generadoras de empleo y de actividad, impide que una entidad cuya actividad es de mera intermediación pueda acogerse a sus beneficios.

La creación de sociedades con esta finalidad de ahorro fiscal, cuando carecen de medios adecuados y no realizan actividades productivas, se califica como simulación.

Fundamentos de Derecho

TERCERO. A partir de aquí se trata de determinar si la actividad presuntamente desplegada por la entidad recurrente, consistente en la intermediación en la venta de quince parcelas y facturada a la entidad P. O. S.L., tiene el carácter de explotación “económica”, lo que determinará si es o no correcta la dotación de la RIC ...

Atendiendo a los objetivos que la persigue la figura de la RIC, 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”, tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar...

Con tal interpretación que hemos reiteradamente compartido, deben quedar fuera de la base de cálculo los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no están relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundará en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.

Esta es la interpretación correcta del precepto legal que se refiere al “beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.”...

CUARTO. La Inspección concluye la improcedencia de la dotación de la RIC al considerar que la única actividad declarada por la entidad recurrente y consistente en la mediación en la venta de quince parcelas por la que obtuvo ingresos de cien millones de pesetas constituye una operación simulada y es, en realidad, ficticia. Esta calificación es cuestionada por el TEAR que, sin embargo, llega también a la conclusión de que esa operación constituye una operación vinculada por precio notoriamente superior al de mercado y, en cualquier caso no comporta “actividad económica continuada” con la consecuencia de excluir la dotación de la RIC...

Como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 23 de septiembre de 1990, 16 de septiembre de 1991 y 8 de febrero de 1996, la “simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta”, añadiendo en la última de las referidas sentencias que “el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer”. Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derecho...

Para constatar esa simulación, normalmente, y a falta de otras pruebas, debe acudirse a indicios y presunciones que permitan alcanzar la certeza moral de la inexistencia del contrato impugnado, siempre que tales indicios y presunciones resalten con toda evidencia y estén en desacuerdo con las pautas de un prudente criterio, ya que, en otro caso, prevalecerá la voluntad manifestada...

Veamos estos indicios que aparecen definidos en el Informe ampliatorio (folios 290 y siguiente), al que seguimos:

- a. “En cuanto a los ingresos por la actividad, hay una única factura y por tanto un único cliente del obligado tributario que es precisamente la sociedad P. O. SL claramente vinculada”...

B) En cuanto a los elementos personales, Doña Leticia, socia y administradora solidaria de la entidad, tiene estipulado un sueldo por su trabajo personal (categoría de Jefe Administrativo) desde el 1 de octubre de 1998 de 210.000 ptas. mensuales líquidas, habiendo cobrado efectivamente en 1998 únicamente una mensualidad, dándose de alta en el régimen de autónomos de la Seguridad Social el 1 de noviembre de 1998...

- c. “En cuanto a los elementos materiales, es decir el local afecto a la actividad, según el alta en el IAE presentada por la entidad el local está en la avenida de Canarias nº 20, sin embargo, en la Diligencia nº 6 de 27 de octubre de 2003 se manifiesta que el local es el mismo de la sede social de la entidad... “se trata de la vivienda particular de D^a Leticia, sin rótulo ni referencia alguna a la sociedad, en la cual hay una habitación destinada a despacho con una mesa, un ordenador y un armario con documentación de la sociedad”. Hay que señalar que el activo de la sociedad está compuesto únicamente por tesorería y que por tanto el mobiliario del local es de propiedad particular.
- d. Y por último, en lo que a los gastos se refiere ... se debería haber incurrido en gastos tales como material de oficina, teléfono, publicidad, transporte o combustible para visitar los terrenos ... y los únicos gastos recogidos en la contabilidad son ...: ... pagos a la empresa CIF SL, entidad dedicada a la prestación de servicios financieros y contables, ... pago al notario por la formalización de la escritura de constitución de la sociedad, ... pago al registrador mercantil por la inscripción de la sociedad...

De ello se concluye fácilmente que ha de estimarse probado que la entidad recurrente no desarrolló actividad económica, por lo que es correcta la regularización de la RIC.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Sentencia de 22 de Octubre de 2009, rec. 310/2006

Ponente: Aragonés Beltrán, Emilio Rodrigo.

Conflicto en la aplicación de la norma. Procedimiento especial establecido.

En presencia de un negocio artificioso o anómalo, la inspección debe realizar una calificación ajustada a la Ley General Tributaria considerándolo bien como simulación, fraude de Ley o conflicto en la aplicación de la norma, y consecuentemente respetar las garantías formales establecidas en la Ley para cada caso (declaración formal o procedimiento específico), cuya inobservancia determina la anulación de las actuaciones.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: ... La resolución impugnada, tras resumir los antecedentes del caso, comienza por expresar lo siguiente:

«Con carácter previo no deja de sorprender la calificación como constitución de derecho de superficie de un contrato celebrado con una entidad vinculada, por un plazo, anormalmente corto atendiendo a lo que es habitual en este tipo de operaciones (cinco años), en el que se contiene la obligación (cláusula séptima) de ceder el terreno en el momento en que el superficiario “se lo exija” y que se extingue al año siguiente de su celebración, como consecuencia de la efectiva venta del terreno al propio superficiario».

Ha de advertirse, sin embargo, que ni la Inspección ni el TEARC analizan ni aplican ninguna de las figuras a que se referían los artículos 24 y 25 de la LGT 230/1963, en la redacción dada a los mismos por la Ley 25/1995, de 20 julio...

En efecto, la Inspección y el órgano económico-administrativo: a) No imputan ni califican la escritura pública de 28 de febrero de 1997 como simulación,... y b) Tampoco ... como constitutiva de fraude de ley, no habiéndose seguido el expediente especial para su declaración exigido legalmente.

Sin embargo, tanto las argumentaciones de la Inspección como del TEARC parten de la consideración como «sorprendente» de la calificación como constitución de un derecho de superficie de un contrato que, primero, se concierne por un plazo «anormalmente» corto atendiendo a lo habitual; que, segundo, contiene la obligación de ceder el terreno en el momento en que el superficiario «se lo exija»; y, tercero, que se extingue al año siguiente de su celebración, como consecuencia de la efectiva venta del terreno al propio superficiario...

En suma, tanto en la legislación aplicable al caso como en la actualmente vigente, la declaración tanto de fraude de ley o de conflicto en la aplicación de la norma como de simulación exigen, en todo caso, además de los especiales requisitos procedimentales propios de las primeras, una explicitación clara. No cabe, por tanto, entender «sorprendente» un negocio jurídico entre entidades vinculadas por lo «anormal» de su plazo o por las obligaciones que contiene y por la extinción efectiva, sin declarar el fraude de ley

o la existencia de simulación; ni cabe tampoco apreciar la existencia de operaciones adicionales a las pactadas sin una expresa declaración de simulación...

TERCERO: ... a juicio de la Sala, todas estas argumentaciones están girando en torno a la existencia bien de una simulación contractual o bien de un fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, basada en la vinculación entre las dos entidades mercantiles y en la celebración de un negocio anómalo o artificioso con exclusivos fines de ahorro fiscal. Pero para ello hubiera sido indispensable bien la expresa declaración de simulación o bien la incoación de un expediente especial, sin que tales esenciales requisitos hayan tenido lugar en el presente caso.



Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos

Sentencia de 23 Dic. 2009, rec. 736/2008

Ponente: María Concepción García Vicario

Declaración de fallido del deudor principal. Actuación administrativa previa dirigida a realizar los bienes de la responsable principal.

La Administración, antes de proceder contra los responsables subsidiarios y declarar fallido al deudor principal, debe haber agotado todas las posibilidades de realizar los bienes de éste.

Fundamentos jurídicos

CUARTO.- Alega el recurrente que no concurren los requisitos necesarios para la derivación de responsabilidad, por ser improcedente la declaración de fallido de la deudora principal al ser conocedora la Administración de bienes embargables, en principio suficientes para cubrir la deuda pendiente, no habiendo procedido con la diligencia debida a la hora de ejecutar el embargo de un inmueble propiedad de la Cooperativa.

A tales alegaciones se opone de contrario que el requisito necesario y suficiente para la declaración del fallido es que no se conozcan bienes del deudor susceptibles de ser embargados o realizados para el cobro de los débitos pendientes, y por tanto, con independencia de que se estime que era simulada la venta de la precitada vivienda realizada por la Sociedad Cooperativa Río Duero favor de la mercantil Burgos Espacios e Inversiones S.L., lo que es indudable es que ese inmueble, en agosto de 2006, que fue cuando se declaró el fallido, no era susceptible de ser realizado para el cobro del crédito, al encontrarse inscrito en el Registro de la Propiedad a nombre de una sociedad distinta de la entidad deudora, no habiendo siendo posible practicar una nueva anotación preventiva de embargo, sin que a ello obste lo dicho en la sentencia dictada en el juicio de tercería, que exclusivamente produce efectos desestimatorios de la acción del tercerista, ya que en el Fallo de dicha sentencia ni se declaró la propiedad sobre la vivienda de la Sociedad Cooperativa Río Duero, ni se declaró la nulidad ni la cancelación de la correspondiente inscripción causada a favor de Burgos Espacios e Inversiones S.L...

Así las cosas, podemos afirmar que la declaración de fallido del deudor principal debe venir precedida por una actuación administrativa en la que se agoten las posibilidades de realizar los bienes de la responsable principal, y será ante el resultado negativo de las actuaciones cuando se dicte la correspondiente declaración de fallido, de la que traerá causa el Acuerdo que finalmente se adopte de derivación de responsabilidad subsidiaria...

Consecuentemente, la falta de la debida actuación en vía de apremio respecto de la vivienda propiedad de la deudora principal, no instando la prorroga de la inicial anotación preventiva de embargo, aquietándose a la denegación de la ulterior anotación preventiva, sin impugnar la misma, a pesar de haberse desestimado la tercería de dominio en la jurisdicción civil, impiden a este Tribunal afirmar que la declaración de fallido y de crédito incobrable sea ajustada a Derecho, pues no se agotaron todas las posibilidades de realizar los bienes de la responsable principal, no habiéndose alegado siquiera la insuficiencia de dicho bien inmueble

para cubrir el importe reclamado, por lo que procedente será concluir que no concurre el presupuesto de hecho de la responsabilidad, por no haberse producido correctamente la declaración de insolvencia del sujeto pasivo, siendo improcedente la declaración de fallido, lo que conlleva la anulación de la resolución recurrida, sin necesidad de abordar los restantes motivos de impugnación esgrimidos en la demanda rectora del presente recurso jurisdiccional.



Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Sentencia de 3 Dic. 2009, rec. 481/2006

Ponente: Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán

Principio de proporcionalidad. Requerimiento de subsanación de las garantías ofrecidas. Embargo preventivo. Aplazamiento.

Aunque los hechos que resuelve la sentencia no están claramente narrados, se desprende de su contenido que la Administración consideró unas mismas garantías insuficientes a efectos de una solicitud de suspensión, pues el requerimiento de subsanación formulado no fue atendido, mientras que no tuvo obstáculo en aceptarlas a efectos de un aplazamiento ni a efectos de su posterior embargo.

Debido a esta actuación y con aplicación de los principios generales del Derecho, el tribunal considera que el requerimiento de subsanación de las garantías carecía de fundamento y, por ello, anula el recargo de apremio liquidado.

Fundamentos de Derecho

CUARTO: ... la exigencia del recargo de apremio en casos como el enjuiciado ha de ser proporcionada y ha de respetar el aludido “equilibrio entre la garantía de los derechos de la Hacienda Pública y los intereses del deudor”...

Por otra parte, ha de estarse a los términos y principios que acabamos de analizar en nuestra sentencia núm. 1204/2007, de 26 de noviembre de 2007 (rollo de apelación núm. 46/2007), en cuyo Fundamento de Derecho octavo hemos dicho:

“OCTAVO.- Por otra parte, no cabe olvidar que según el art. 103.1 de la Constitución, las Administraciones públicas han de servir con objetividad los intereses generales y actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. El control de los Tribunales de la legalidad de la actuación administrativa que predica el art. 106.1 de la misma Constitución ha de extenderse, por tanto, no sólo al sometimiento de la actuación administrativa a la Ley, sino también al Derecho, aplicando, si necesario fuere, la doctrina del enriquecimiento sin causa, que como ha quedado señalado, constituye un principio general o supraconcepto, cuya esencia y núcleo es el resultado injustificado.

La necesidad de aplicar estos principios destaca sobremanera cuando estamos ante actuaciones propias del procedimiento de apremio administrativo, en el cual, en virtud del principio de autotutela ejecutiva, coinciden en el mismo ente administrativo las condiciones de acreedor- ejecutante y ejecutor...

Esa coincidencia entre ejecutante y ejecutor obliga a extremar la objetividad que proclama la Constitución y respetar escrupulosamente el principio de proporcionalidad que ha de guiar la aplicación del sistema tributario en general y las actuaciones ejecutivas en particular...”

QUINTO: En consecuencia, será determinante para la resolución del presente recurso el enjuiciamiento de

si el recargo de apremio discutido respeta el principio de proporcionalidad y el aludido «equilibrio entre la garantía de los derechos de la Hacienda Pública y los intereses del deudor»...

El examen de las actuaciones y alegaciones de las partes ha de conducirnos a una respuesta negativa en el presente caso. En efecto, el requerimiento de subsanación de las garantías ofrecidas no ha resultado obstáculo para el posterior embargo preventivo de las mismas garantías y para la aceptación posterior del aplazamiento con las mismas e idénticas garantías. Ello pone en cuestión tanto la legalidad del requerimiento (que no puede ser un mero trámite burocrático) como el respeto al principio de proporcionalidad de un recargo de apremio en tanto se embargan los mismos bienes ofrecidos en garantía y con posterioridad se concede el aplazamiento aceptándolos como bastantes para el aseguramiento del mismo.

Procederá, por tanto, la estimación parcial del recurso, condenando a la Administración demandada a la devolución de la cantidad a que asciende el recargo de apremio...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 00/6429/2008 de 23/03/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

Prescripción. Diligencias. Aportación del documento de representación y la copia del poder notarial.

No interrumpen la prescripción las diligencias que documentan la entrega del poder de representación. Si bien son actuaciones necesarias para la instrucción del procedimiento no son documentos que sirvan para determinar la deuda tributaria y por tanto no tienen virtualidad interruptiva de la prescripción.

Fundamentos de Derecho

CUARTO: La siguiente cuestión que alega X, S.A. es que la comunicación de inicio de actuaciones de ITPAJD y la única diligencia incoada en el procedimiento, ni siquiera requieren a la entidad para que aporte documentación alguna, por lo que no tienen virtualidad para interrumpir la prescripción...

Es cierto que en la diligencia de fecha 5 de octubre de 2005 tampoco se requiere documentación a la entidad sino que únicamente se reciben los documentos de representación, y no es hasta la diligencia de 13 de diciembre de 2005 cuando se entregan al obligado tributario los borradores de las propuestas de liquidación y las valoraciones efectuadas.

Por tanto, debemos examinar la virtualidad interruptiva de la prescripción de la comunicación de inicio de las actuaciones y de la diligencia de 5 de octubre de 2005.

La interrupción del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación está regulada en el artículo 68.1 de la Ley 58/2003, y dicho plazo de interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

...

En cuanto a la diligencia de 5 de octubre de 2005, en ella se hace constar que el obligado tributario se ha personado en cumplimiento de lo dispuesto en la comunicación de inicio, y ha aportado el documento de representación y la copia del poder notarial.

Como ha declarado la Audiencia Nacional en su Sentencia de 30 de marzo de 2006, recaída en el recurso número 786/2003:

“Hay que partir de que el Tribunal Supremo, interpretando el art. 66.1, apartados b) y c) de la Ley General Tributaria, tiene declarado que “no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido” (Sentencia de 6 de noviembre de 1993). Frente a tales diligencias están las llamadas “diligencias argucia”, cuyo propósito exclusivo es el de aparentar el progreso de la actividad inspectora, sin que materialmente vengan referidas a actos de verdadero impulso. En suma, en la interrupción de la prescripción subyace la idea esencial de acción administrativa con propósito directo de determinar la deuda tributaria, en una relación de causa a efecto, y que para su operatividad exige una voluntad clara, exteriorizada en actuaciones teleológicamente encaminadas a la regularización tributaria.

... En el presente supuesto, la diligencia de 5 de octubre de 2005 sólo recoge la aportación de los documentos de representación que, si bien son necesarios en el procedimiento, no son documentos que sirvan para determinar la deuda tributaria.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 27 de abril de 2009, recaída en el recurso número 8501/2003):

“La diligencia que, según la sentencia recurrida, conforma el epicentro del tema debatido no ha producido la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria porque no se puede considerar acto relevante para el procedimiento de inspección que se contempla, en la medida en que adolece de inconsistencia objetiva, esto es, no documenta actuaciones “conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto” que es lo que exige el artículo 66.1 a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción...

Como ha señalado esta Sala en sentencia de 11 de febrero de 2002, las actuaciones inspectoras levantadas al objeto mero de constatación pero que no contienen acto alguno encaminado a la comprobación administrativa tributaria, son actuaciones carentes de la verdadera y propia significación de actuación inspectora”.

Por tanto, debe este Tribunal concluir que la diligencia de 5 de octubre de 2005 no tienen virtualidad interruptiva de la prescripción puesto que no documenta actividades tendentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto.

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 00/3783/2008 de 17/02/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 6ª

Prescripción. Actuaciones inspectoras. Plazo de quince días para formular alegaciones frente a las actas.

La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza hasta que no haya concluido el plazo de quince días del que dispone el contribuyente para la presentación de alegaciones al acta de disconformidad.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La existencia de prescripción en el caso que nos ocupa depende de cómo se compute la duración de la interrupción injustificada que se produce en la Oficina Técnica. Si la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras comienza al día siguiente de la notificación de las actas, producida el 23 de octubre de 2002, como mantiene el contribuyente y estimó el Tribunal Regional, habrán transcurrido más de seis meses cuando el 6 de mayo de 2003 se dicta la liquidación...

Si, por el contrario, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza hasta que no haya concluido el plazo de quince días de los que dispone el contribuyente para la presentación de alegaciones al acta, plazo que terminó el día 12 de noviembre de 2002, como defiende el Director recurrente, la liquidación de la Oficina Técnica del 6 de mayo de 2002, notificada dos días después, se dictó antes de que se hayan cumplido seis meses de interrupción injustificada...

La presente cuestión ha sido abordada en ocasiones anteriores por este Tribunal y, si bien en una primera época se mantuvo que el “dies a quo” de la interrupción injustificada era, en casos como el que nos ocupa, el primero tras la finalización del plazo para formular alegaciones al acta por el contribuyente, criterio coincidente con el que ahora patrocina el recurso de alzada aquí analizado, seguido, por ejemplo en Resoluciones de fechas 18 de mayo de 2006 (R.G .7368-03 y ...) lo cierto es que posteriormente, siguiendo la línea marcada por el Tribunal Supremo y por la Audiencia Nacional, este Tribunal Económico-Administrativo Central modificó su criterio, considerando que el citado “dies a quo” debía ser el de la notificación de las actas.

...

TERCERO: Sobre la situación expuesta ha incidido, de nuevo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en recientes Sentencias ha venido a resolver la cuestión descrita pronunciándose, de forma clara y directa, por la tesis que defiende el Director recurrente: que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza hasta que no acaba el plazo para formular alegaciones frente a las actas.

Así, la Sentencia de 7 de noviembre de 2008...

Este criterio ha sido seguido por la Sentencia de 2 de enero de 2009 (recurso de casación número 5368/2002), que indica que:

“Por lo que hace a la prescripción (...)

Planteado en estos términos el problema parece evidente que dicho plazo de seis meses ha de contarse desde la fecha en que termina el periodo de alegaciones, pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, pues se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de ella sino del sujeto pasivo...” ...

El mismo criterio, con idéntica argumentación, ha sido mantenido por el Alto Tribunal en sentencias de 7 de mayo de 2009 (recurso de casación 7813/2003), y 3 de junio de 2009 (recurso de casación 7052/2003), y con argumentación análoga, por la Sentencia de 10 de diciembre de 2009 (recurso de casación 447/2004)...

En consecuencia con todo lo expuesto este Tribunal declara, en sintonía con lo establecido por el Tribunal Supremo en las referidas sentencias y como defiende el Director recurrente, que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza hasta que no haya concluido el plazo de quince días del que dispone el contribuyente para la presentación de alegaciones al acta

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 00/4357/2009 de 17/03/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 2ª

No exigencia del pago fraccionado una vez presentada la autoliquidación. Intereses de demora pero sólo hasta la presentación de la autoliquidación.

La doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007, aunque recaída con ocasión de la figura de las retenciones a cuenta, se considera trasladable a los pagos fraccionados. Por tanto, la Administración no debe practicar liquidación por pago fraccionado cuando el sujeto ya ha presentado la autoliquidación anual en la que se podría haber deducido dicho pago fraccionado de haberlo declarado.

Los intereses de demora se exigirán sólo hasta la presentación de la autoliquidación anual, y son aplicables sanciones en cuanto que los pagos a cuenta tienen la consideración de deuda tributaria y resulta clara la normativa que obliga a los sujetos pasivos a efectuar el pago fraccionado.

En el mismo sentido, la Resolución nº 00/212/2009 (Unidad resolutoria: Vocalía 10ª) de 17/03/2010.

Fundamentos de derecho

TERCERO: Continúa alegando el interesado que la Jurisprudencia reciente ha interpretado la no exigencia de los pagos fraccionados una vez presentada la declaración anual del ejercicio en cuestión...

Sin perjuicio de considerar al pago fraccionado como una obligación tributaria autónoma, lo cierto es que el citado pago constituye un anticipo de la deuda tributaria principal que, una vez extinguida, determina la ineficacia de exigir el referido pago fraccionado.

No hay que perder de vista en todo este planteamiento que la finalidad del mecanismo de los pagos fraccionados es la de constituir entregas a cuenta del futuro importe en que, mediante la pertinente autoliquidación, se concrete la definitiva obligación contributiva de la obligada por el ejercicio correspondiente...

... el pago fraccionado supone la atribución patrimonial aun no definitiva a la Hacienda Pública por el mismo sujeto que verificará el hecho imponible en un momento posterior. Esa anticipación de la prestación pecuniaria coactiva en que el tributo consiste atiende, desde el punto de vista instrumental, a satisfacer un doble interés: proporcionar una continuidad de tesorería para la Hacienda Pública y periodificar, anticipadamente, la deuda que el contribuyente habrá de afrontar, mitigando el impacto de una única detracción al llegar la autoliquidación...

A este respecto cabe invocar la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 que, aunque cuando recaída con ocasión de la figura de las retenciones a cuenta, se considera que su doctrina es trasladable a los pagos fraccionados.

CUARTO: ... Es por eso que la exigencia por la Administración con posterioridad de las cantidades que el interesado debió ingresar en los correspondientes pagos fraccionados conllevaría inmediatamente una doble tributación para la entidad y, consiguiente, enriquecimiento injusto para la Administración, toda vez que la misma ya era conocedora de esta situación.

SEXTO: En cuanto a los intereses de demora cuestiona la reclamante no su exigibilidad sino su importe al señalar que su cómputo no puede ir más allá de la fecha que corresponda atendiendo a la autoliquidación anual (principal) a la que debe ir referido dicho pago fraccionado y no a la fecha en que la Administración ha liquidado el pago fraccionado en cuestión.

A este respecto dispone el artículo 26.3 de la Ley 58/2003, de forma acorde con la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora que: “El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado...”.

Así pues, resulta procedente la exigencia de los intereses de demora devengados por el tiempo pretendido por el interesado y no por el que media entre la fecha en que se debió ingresar en periodo voluntario el pago fraccionado en cuestión y la fecha en que éste fue objeto de liquidación expresa por parte de la AEAT.

SÉPTIMO: Por lo que respecta a la sanción este Tribunal Central ha sostenido también, en atención al indudable carácter de deuda tributaria de los pagos fraccionados, que no obstante su cancelación posterior, fue incumplida la obligación en plazo por el obligado al pago, el cual ha de arrostrar, por ende, las consecuencias conexas con ese incumplimiento, por lo que resulta conforme a Derecho imponer las sanciones que en cada caso procedan. ... También las sentencias del Tribunal Supremo reseñadas en el fundamento de derecho tercero de la presente resolución dejan abierta la posibilidad de imponer sanción al que debió de practicar retención e ingresar su importe en el Tesoro aunque la deuda tributaria principal hubiere sido extinguida por el que debió soportar la retención al haber presentado su autoliquidación sin haber restado el importe de aquélla retención que se le debió practicar.

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 00/3271/2009 de 24/03/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 11ª

Suspensión de resoluciones de los procedimientos de revisión. Supuestos.

No cabe la posibilidad de suspensión de resoluciones de los procedimientos de revisión, a la de la ejecución de los actos inicialmente impugnados en vía económico-administrativa.

En nuestro ordenamiento no se contempla la posibilidad de suspensión de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas que deberán ser ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- La suspensión prevista tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria como en el Reglamento de desarrollo de la misma se refiere única y exclusivamente a la ejecución de los actos inicialmente impugnados en vía económico-administrativa no contemplándose la posibilidad de suspensión de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas cuya ejecución viene obligada por el artículo 66.1 del Real Decreto 520/2005, en materia de revisión, al indicar que. "1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 2461/2007 de 06/11/2008

Unidad resolutoria: Vocalía 3ª

Simulación de los negocios jurídicos.

La utilización por una persona física de los medios pertenecientes a una sociedad de la que es socio, para el desarrollo de la misma actividad, es un indicio de la existencia de un negocio simulado para atraer el ámbito de la persona física parte de las rentas que corresponderían a la sociedad.

Fundamentos de derecho

CUARTO. Pasando al fondo de la regularización, ésta consistió en considerar que la actividad de transporte era única y realizada por la sociedad, imputando a ésta todos los ingresos y gastos que figuraban a nombre del socio mayoritario y administrador.

De acuerdo con los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector, en síntesis, la entidad, X, S. A., a partir del ejercicio 2000 empieza a utilizar en un importante volumen de operaciones para la prestación de su actividad de transporte de mercancías por carretera, los camiones titularidad de su socio y administrador, que a su vez los había adquirido de X, S. A., que a tal efecto, se da de alta en el epígrafe correspondiente del IAE, estando sometida dicha persona física al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributando en Régimen de Estimación Objetiva...

Entiende la Inspección que las relaciones comerciales establecidas entre el socio y administrador, y la sociedad, tienen como finalidad principal y real la de aprovecharse de un régimen fiscal específico de tributación, que conlleva un importante ahorro fiscal. Existe una discordancia entre la voluntad declarada, con la finalidad de que la misma produzca unos efectos concretos frente a la Hacienda Pública (menor tributación) y la voluntad que ponen de manifiesto los hechos acreditados por la Inspección que debe ser calificada como simulación. La sociedad y su socio simulan y declaran ante la Hacienda Pública el ejercicio, separado y diferenciado, de una actividad empresarial, cuando la realidad comprobada y querida es de forma efectiva el ejercicio único de la actividad por un único sujeto económico, la sociedad X, S. A., La voluntad de las partes sociedad-socio es simular, aparentar una realidad inexistente, por lo que ha de considerarse irrelevante el negocio simulado, la actividad del socio, y gravarse en su totalidad como actividad de la empresa.

Dicha conclusión se basa en los siguientes hechos: 1) La sede de la actividad de la sociedad X, S. A., y del socio empresario individual D. A es la misma. D. A utiliza la infraestructura de la sociedad: ...2) El principal cliente del empresario individual es su propia sociedad y además comparten clientes... 3) Hay una confusión entre los trabajadores al servicio del socio y de la sociedad. 4) La sociedad paga un importe elevado de consumo de combustible de vehículos del socio y de gastos por autopistas. 5) El llenado de combustible en los depósitos ubicados en la sede de la sociedad se realiza a partir del año 2002

alternativamente por la sociedad y el socio, para repartirse según parece, y aleatoriamente, los gastos, ... 6) Sociedad y socio no distinguen qué gastos corresponden a uno u otro... 9) En el socio se procura limitar la facturación a cifras cercanas al importe máximo que permite tributar en régimen de estimación objetiva.

...

QUINTO. ... Los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en el cual existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que de esta contradicción nace un negocio que se califica de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio (simulación relativa), o puede no encubrir negocio alguno (simulación absoluta). Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay y reúne todos los requisitos materiales para su validez. Que habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio disimulado...

Pues bien, a la vista de los hechos expuestos, este Tribunal considera que se ha probado suficientemente que quien realizaba la actividad de transporte era la sociedad y no la persona física, que carecía de medios para ello, y que el mantener formalmente dos actividades independientes por la persona física y por la sociedad se efectúa con la finalidad de eludir la carga tributaria total que debía soportar esta última, desviando a la persona física que tributaba en estimación objetiva, parte de los ingresos obtenidos en la actividad.

Tribunal Económico Administrativo Central

Resolución 00/4647/2008 de 09/02/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

IVA. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

Pueden ser objeto de devolución las cuotas correspondientes a facturas en las que el NIF del destinatario que figura en las mismas es el NIF a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria de otro Estado miembro, puesto que permiten identificar plenamente al obligado tributario como destinatario de las operaciones que figuran en los documentos justificativos.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ... la cuestión que suscita la presente controversia no se refiere a la obtención del derecho a la devolución sino, más bien al cumplimiento de los requisitos formales que son necesarios para ejercitar el mencionado derecho. Y es que este Tribunal ha reiterado en numerosas ocasiones que estar en posesión del derecho a la deducción y/o devolución de las cuotas de IVA soportadas es distinto que cumplir los requisitos formales necesarios para poder ejercitar dicho derecho.

... Sobre esta cuestión este Tribunal ya se ha pronunciado de forma reiterada distinguiendo entre dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas de IVA soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen; y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir. ... Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas de IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

Así, si por las circunstancias que sean no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

Y es que, en nuestro caso, la ausencia de la justificación documental del gasto a través de la factura completa puede impedir el ejercicio del derecho a la devolución a través del régimen especial previsto en el artículo 119 de la LIVA.

...

Por tanto deben distinguirse dos grupos de facturas:

- Las facturas que contienen un número de identificación fiscal distinto del acreditado en los certificados aportados por la reclamante o que no contienen ningún número fiscal de identificación.
- Las facturas que contienen el número fiscal de identificación intracomunitario de la entidad (distinto del número de identificación fiscal)

En relación al primer grupo de facturas cabe reiterar lo indicado por la Oficina Nacional de Gestión, señalando que no se cumplen los requisitos dispuestos en el R.D. 1496/2003, ya que no contienen el número de identificación fiscal correspondiente a la entidad.

Respecto al segundo grupo de facturas, este Tribunal entiende que es correcta la factura expedida conteniendo el número de identificación fiscal intracomunitario facilitado por la Hacienda Austriaca, ya que el sujeto pasivo ha aportado en esta instancia el certificado expedido por la misma en el que certifica dicho número de identificación. El sujeto pasivo ha acreditado que dispone de dos números fiscales austriacos, un número de identificación general AT ... y un número intracomunitario ATU ..., sin embargo en ambos casos el contribuyente es el mismo. En todo caso, el número de identificación fiscal intracomunitario permite identificar al contribuyente.

En consecuencia, debemos concluir que las facturas que contienen el número de identificación fiscal intracomunitario, permiten identificar al destinatario y por tanto cumplen los requisitos legales necesarios para poder habilitar la práctica de la devolución solicitada, por lo que debemos estimar la reclamación presentada ...

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
- Nuria Puebla Agramunt
Universidad Complutense de Madrid



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

María Amparo Grau Ruiz

Universidad Complutense de Madrid

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 10 junio 2010

Asunto: C-86/09

Partes: *Future Health Technologies Ltd y Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs*

Síntesis:

«Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Exenciones – Artículo 132, apartado 1, letras b) y c) – Hospitalización y asistencia sanitaria y las demás prestaciones relacionadas directamente – Asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Extracción, análisis y procesamiento de la sangre del cordón umbilical – Conservación de las células progenitoras – Posible uso terapéutico futuro – Prestaciones constituidas por un conjunto de elementos y de actos»

1. Comentario

Esta Sentencia tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el “VAT and Duties Tribunal” Manchester del Reino Unido, sobre la interpretación del artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido.

La jurisprudencia previamente elaborada acerca de las exenciones previstas por el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva, sirve al Tribunal para responder a las cuestiones planteadas, en la medida en que la propia Directiva 2006/112, en sus considerandos primero y tercero, aclara que no se propone introducir cambios de fondo en las disposiciones de la Sexta Directiva, y además la redacción del precepto, en este caso, es idéntica.

El razonamiento del Tribunal parte de que las exenciones contempladas en la Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión, que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA¹. Añade que las exenciones del artículo 132 de la Directiva 2006/112 pretenden eximir del IVA únicamente las actividades de interés general que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada². E insiste en que los términos empleados para designar las exenciones son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, derivado del artículo 2, apartado 1, letras a) y c) de la Directiva 2006/112, de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Pero el Tribunal también recuerda que no puede vaciarse su contenido. Apela a la interpretación teleológica y sistemática, en tanto que debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. En definitiva, los términos que definen estas exenciones no pueden llegar a interpretarse de manera que queden privadas de efectos.

2. Antecedentes

Future Health Technologies Ltd (FHT), a cambio de remuneración, envía material para la extracción de sangre del cordón umbilical de los recién nacidos, realiza el análisis y el procesamiento de esa sangre y, en su caso, la conservación de las células progenitoras contenidas en la sangre con vistas a un posible uso terapéutico futuro para el tratamiento del mismo niño (uso autólogo) o el de otras personas (uso alogénico o heterólogo). En virtud del contrato entre FHT y el o los progenitores del niño, las células procesadas y conservadas por FHT se destinan únicamente al uso sanitario; no pueden utilizarse para la investigación ni para la experimentación. La mayor parte de los gastos de mano de obra relativos a la realización de las prestaciones pactadas en el contrato están ligados al análisis, el control y el ulterior procesamiento de la sangre. Los gastos de mano de obra referidos a la conservación, una vez que las muestras han sido criopreservadas, son mínimos.

Los “Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs” (HMRC), consideraban inicialmente que la “extracción” y el análisis de células progenitoras, a diferencia de su conservación, estaban exentos en virtud del anexo 9, grupo 7, punto 8, de la Ley de 1994 del Impuesto sobre el valor añadido (por tratarse de una entrega de órganos o tejidos humanos). En consecuencia, consideraron a FHT como un sujeto pasivo que realizaba tanto operaciones exentas como operaciones gravadas. Posteriormente estimaron que la prestación principal era la conservación de células progenitoras, actividad que no constituye un tratamiento médico, y que el análisis y procesamiento de las células tenían carácter accesorio de esa actividad. Además, incluso según un examen separado de esas actividades, el análisis y el procesamiento de células progenitoras no eran equiparables, según los “Commissioners”, a la asistencia sanitaria. Por lo que denegaron la exención.

1 Cfr. las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08, Rec. p. I-0000.

2 Cfr. las sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 17; de 20 de noviembre de 2003, D’Ambrumenil y Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, apartado 54, y Eulitz.

FHT interpuso un recurso ante el “VAT and Duties Tribunal” de Manchester, alegando que sus actividades constituyen una única prestación compuesta de hospitalización o asistencia sanitaria; o bien actividades relacionadas directamente con las mismas; o bien, en última instancia, que las prestaciones de extracción, de control, de análisis, de procesamiento y de crioconservación, así como el servicio consistente en que las células progenitoras estén disponibles en el momento oportuno con fines terapéuticos, constituyen, cada una de ellas, una operación exenta

3. Cuestiones planteadas

El VAT and Duties Tribunal, Manchester planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. «Cuando un Estado miembro permite que se presten servicios por un establecimiento que deba ser considerado como un establecimiento debidamente reconocido de la misma naturaleza que un establecimiento hospitalario o un centro de cuidados médicos y de diagnóstico, a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112], ¿debe interpretarse la expresión “hospitalización y asistencia sanitaria” [que figura] en el artículo 132, apartado 1, letra b), en el sentido de que comprende el conjunto de los servicios que se definen a continuación (descritos con mayor precisión en la exposición de hechos no controvertidos entre las partes), o bien uno o varios de esos servicios (y en tal caso cuáles):
 - a. la entrega a los padres de un nasciturus del material médico necesario para permitir que un profesional de la sanidad independiente que asista al parto extraiga sangre del cordón umbilical del niño poco después del nacimiento;
 - b. el análisis de la sangre así extraída en un establecimiento especializado con el objeto de garantizar que no está contaminada por ninguna enfermedad transmisible por vía sanguínea, o a través de un extracto de células progenitoras de la sangre en el caso de uso terapéutico de las células progenitoras (un control similar se practica de nuevo transcurridos seis meses);
 - c. el procesamiento de dicha sangre por y bajo la supervisión de profesionales de la sanidad debidamente cualificados para extraer una muestra de células progenitoras aptas para un uso médico terapéutico;
 - d. la conservación de la sangre y de las células progenitoras en condiciones científicamente controladas dirigidas a mantener y preservar la sangre y las células progenitoras en perfectas condiciones; y/o
 - e. la entrega de la sangre a petición de los padres (mientras el niño sea menor de 18 años) para su uso en un tratamiento médico?
2. A la inversa, ¿debe interpretarse el concepto de prestaciones “relacionadas directamente” con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva principal en materia de IVA en el sentido de que incluye todos o algunos (y en tal caso, cuáles) de los servicios antes mencionados?
3. Cuando un Estado miembro permite que dichos servicios se presten por o bajo el control de uno o varios profesionales de la sanidad debidamente cualificados, ¿debe interpretarse la expresión “asistencia a personas físicas” que figura en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva

principal en materia de IVA en el sentido de que incluye el conjunto de los servicios que se definen a continuación (descritos con mayor precisión en la exposición de hechos no controvertidos entre las partes), o bien uno o varios de esos servicios (y en tal caso cuáles):

- f. la entrega a los padres de un nasciturus del material médico necesario para permitir que un profesional de la sanidad independiente que asista al parto extraiga sangre del cordón umbilical del niño poco después del nacimiento;
- g. el análisis de la sangre así extraída en un establecimiento especializado con el objeto de garantizar que no está contaminada por ninguna enfermedad transmisible por vía sanguínea, o a través de un extracto de células progenitoras de la sangre en el caso de uso terapéutico de dichas células (un control similar se practica de nuevo trascurridos seis meses);
- h. el procesamiento de dicha sangre por y bajo la supervisión de profesionales de la sanidad debidamente cualificados para extraer una muestra de células progenitoras aptas para un uso médico terapéutico;
- i. la conservación de la sangre y de las células progenitoras en condiciones científicamente controladas dirigidas a mantener y preservar la sangre y las células progenitoras en perfectas condiciones; y/o
- j. la entrega de la sangre a petición de los padres (mientras el niño sea menor de 18 años) para su uso en un tratamiento médico?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1. Cuando las actividades consistentes en el envío de un material de extracción de sangre del cordón umbilical de los recién nacidos así como el análisis y el procesamiento de esa sangre, y en su caso la conservación de las células progenitoras contenidas en dicha sangre con vistas a un posible uso terapéutico futuro, sólo tratan de garantizar la disponibilidad de un recurso a efectos de un tratamiento médico en el supuesto incierto de que éste llegue a ser necesario, pero no persiguen, por sí mismas, diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, dichas actividades, ya se aprecien en conjunto o por separado, no están comprendidas en el concepto de «hospitalización y asistencia sanitaria», que figura en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ni en el de «asistencia a personas físicas», que figura en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. Únicamente sería distinta su calificación, en lo que se refiere al análisis de la sangre del cordón umbilical, si ese análisis pretendiera efectivamente permitir la elaboración de un diagnóstico médico, lo que incumbe comprobar, si fuera preciso, al tribunal remitente.
2. El concepto de prestaciones «relacionadas directamente» con la «hospitalización y asistencia sanitaria», a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que no comprende actividades, como las que son objeto del litigio principal, consistentes en el envío de un material de extracción de sangre del cordón umbilical de los recién nacidos así como el análisis y el procesamiento de esa sangre, y en su caso la conservación de las células progenitoras contenidas en esa sangre con vistas a un posible uso terapéutico futuro, con

el que esas actividades sólo están relacionadas de forma potencial, y que no es efectivo, ni está en curso ni aún se ha planificado.

5. Fundamentos de la sentencia

“Por consiguiente, como el Tribunal de Justicia ya ha manifestado, tanto el concepto de «asistencia sanitaria», recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, como el de «asistencia a personas físicas», enunciado en el mismo apartado, letra c), abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (véanse las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, apartado 48 y la jurisprudencia citada, así como L.u.P., antes citada, apartado 27)” (apartado 37).

“Por lo tanto, los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas quedan cubiertos por la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de dicha Directiva (véanse en ese sentido las sentencias antes citadas Unterperntinger, apartados 40 y 41; D’Ambrumenil y Dispute Resolution Services, apartados 58 y 59, así como L.u.P., apartado 29)” (apartado 41).

“Sin embargo, no se pone de manifiesto que las actividades de las que se trata en el litigio principal, en la forma en que las ejerce FHT, a saber, el envío de un material de extracción de sangre del cordón umbilical así como el análisis y el procesamiento de esa sangre, y en su caso la conservación de las células progenitoras contenidas en esa sangre, ya se consideren en conjunto o por separado, tengan directamente como objetivo efectivo diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, ni tampoco la finalidad efectiva de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas” (apartado 43).

“Por otra parte, en contra de lo expuesto por FHT en la vista, la crioconservación de las partes vivas de un cuerpo humano, aunque separadas de éste, no puede constituir como tal una asistencia sanitaria de carácter profiláctico” (apartado 46).

“Por consiguiente, dado que las actividades de que se trata en el litigio principal son, en lo esencial, análogas a las prestaciones que han dado lugar a la sentencia CopyGene³, antes citada, es preciso concluir que, ya se aprecien en conjunto o por separado, no pueden incluirse en el concepto de prestaciones «relacionadas directamente» con la «hospitalización y asistencia sanitaria», a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. En efecto, sólo en caso de producirse unos hechos inciertos esas actividades pueden estar relacionadas directamente con la asistencia sanitaria prestada en un medio hospitalario, la cual no es efectiva, ni está en curso ni aún se ha planificado” (apartado 51).

3 Cfr. la sentencia de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, Rec. p. I-0000).

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 20 mayo 2010

Asunto: C-352/08

Partes: *Modehuis A. Zwijnenburg BV y Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

«Aproximación de las legislaciones – Directiva 90/434/CEE – Régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de distintos Estados miembros – Artículo 11, párrafo primero, letra a) – Aplicabilidad a los impuestos sobre transmisiones de bienes».

1. Comentario

El asunto gira en torno a una solicitud de devolución del Impuesto sobre transmisiones de bienes, formulada sobre la base de una exención prevista por la ley en caso de fusiones de empresas. Aunque a primera vista parezca ciertamente sorprendente, el Tribunal resuelve la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Sabido es que esta Directiva se limita a eliminar algunas desventajas fiscales que afectan a la reestructuración transfronteriza de empresas. De entrada, el elemento internacional está ausente en el caso que nos ocupa, pues se trata de los miembros de una familia holandesa con un par de bienes inmuebles en Holanda. Ahora bien, el legislador neerlandés, al adaptar el Derecho interno a lo dispuesto en la Directiva 90/434, decidió aplicar el tratamiento fiscal previsto por esta Directiva también a situaciones puramente internas, de forma que las reestructuraciones nacionales y transfronterizas quedaran sometidas al mismo régimen fiscal que las fusiones.

Entiende, en tales casos, el Tribunal de Justicia, cuando se pretende evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia, que existe un interés manifiesto de la Unión en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse⁴.

El hecho de poder aplicar la Directiva, desde la perspectiva territorial, a situaciones puramente internas, no puede llevar a la laxitud también en su alcance material. Claro está que la Directiva 90/434 no implica una completa armonización de los impuestos y tributos que pueden devengarse con ocasión de una fusión o de una operación similar entre sociedades de Estados miembros diferentes. Los únicos impuestos que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 y, consiguientemente, entrar en el

⁴ Cfr. las sentencias de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Rec. p. I-4161, apartado 32, y de 15 de enero de 2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rec. p. I-379, apartado 18).

ámbito de aplicación de la excepción prevista por el artículo 11, apartado 1, letra a), de la misma son los expresamente contemplados por ella.

Como ya señaló la Abogado General Sra. J. Kokott en sus conclusiones: si el principal objetivo de la operación de fusión es eludir un impuesto sobre transmisiones, el interés financiero del Estado miembro de que se trate se limita precisamente al cobro de este impuesto sobre transmisiones y, por tanto, no está incluido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva. Ésta es inevitablemente una consecuencia típica del estado actual del Derecho de la Unión, ya que la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en su ámbito de competencia.

2. Antecedentes

Con objeto de concluir una transmisión progresiva de la empresa de padre a hijo ya iniciada en diciembre de 1990, se decidió que Zwijnenburg aportaría su negocio de moda y el inmueble sito en Tolstraat 19 a cambio de acciones en Beheer. Conforme al artículo 14, apartado 1, de la Ley de 1969 relativa al impuesto de sociedades, esta fusión de empresas estaba exenta de impuestos.

En una fase posterior, Zwijnenburg debía adquirir las demás acciones de Beheer, que pertenecían a los padres y que incluían una opción de compra. Esta operación quedaría exenta de Impuesto del transmisiones por aplicación del artículo 15, apartado 1, letra h), de la Ley de 1970, relativa al impuesto sobre transmisiones, en relación con el artículo 5a, apartado 1, del Decreto de aplicación de esta Ley.

Tal y como preveía la Ley holandesa, Zwijnenburg solicitó a la administración tributaria que confirmase que la fusión de empresas proyectada entre Zwijnenburg y Beheer y la posterior adquisición de acciones de Beheer por Zwijnenburg podían realizarse libres de impuestos, y en particular sin tener que abonar el impuesto sobre transmisiones. El inspector de la agencia tributaria desestimó esta solicitud por entender que la fusión de empresas proyectada estaba incluida en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 4, de la ley de 1969 relativa al Impuesto de sociedades en la medida en que tenía fundamentalmente por objeto eludir o diferir la tributación. Este mismo inspector, presentada una reclamación, confirmó su decisión. Posteriormente el recurso en apelación se declaró infundado y finalmente se insterpuso recurso de casación.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden decidió plantear la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 [...] en el sentido de que cabe denegar al sujeto pasivo las ventajas reguladas en dicha Directiva en el supuesto de que un conjunto de actos jurídicos tenga por objeto evitar el devengo de un impuesto distinto de aquéllos a los que se refieren las ventajas que establece dicha Directiva?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva.

5. Fundamentos de la sentencia

“[...] la determinación de las operaciones que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no depende de consideraciones financieras, económicas o fiscales. En cambio, los motivos de la operación proyectada vuelven a tener importancia al hacer uso de la facultad conferida por el artículo 11, apartado 1, de dicha Directiva” (apartado 42).

“Así, con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo (sentencias, antes citadas, *Leur-Bloem*, apartados 38 y 39, y *Kofoed*, apartado 37)” (apartado 43).

“Al mencionar, por lo que se refiere a los motivos económicos válidos, la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, que, de concurrir, desvirtúan la presunción de fraude o de evasión fiscal, la citada disposición se circunscribe claramente a la materia de fusiones de sociedades y de las demás operaciones de reorganización de sociedades y se aplica únicamente a los impuestos devengados con ocasión de estas operaciones” (apartado 47).

“En cambio, no existe indicio alguno en dicha Directiva que permita afirmar que ésta quiso extender las ventajas a otros impuestos, como el controvertido en el asunto principal, que constituye un impuesto recaudado con ocasión de la adquisición de un inmueble sito en el Estado miembro de que se trate” (apartado 52).

“En estas circunstancias, las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no pueden denegarse invocando su artículo 11, apartado 1, letra a), para compensar el no pago de un impuesto, como el controvertido en el procedimiento principal, cuya base impositiva y tipo difieren necesariamente de los aplicables a las fusiones y a las demás operaciones de reorganización de sociedades” (apartado 54).

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 17 junio 2010

Asunto: C-492/08

Partes: *Comisión Europea y República Francesa*

Síntesis:

«Incumplimiento de Estado – Directiva 2006/112/CE – Impuesto sobre el valor añadido – Tipo reducido – Artículos 96 y 98, apartado 2 – Anexo III, punto 15 – Asistencia jurídica gratuita – Prestaciones de abogados – Compensación total o parcial por el Estado»

1. Comentario

En primer lugar, el Tribunal admite que la Comisión presente este recurso por incumplimiento a pesar del cambio normativo. Aunque el escrito de requerimiento y el dictamen motivado se basaran en las disposiciones de la Sexta Directiva, las obligaciones actualmente derivadas de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 se corresponden con las que ya eran aplicables en virtud de aquella.

La cuestión central discutida es si los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y los procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita constituyen servicios prestados por organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social en el sentido del apartado 15, del anexo III, de la Directiva 2006/112, de manera que la República Francesa está facultada, en virtud del artículo 98, apartado 2, de dicha Directiva, para aplicar un tipo reducido del IVA.

Da la impresión de que los abogados y procuradores no están, *a priori*, excluidos por el mero hecho de tratarse de entidades privadas con ánimo de lucro; pero se matiza que es necesario que hayan sido efectivamente reconocidos por el Estado como entidades caritativas dedicadas a la asistencia social y de seguridad social. Recuerda el Tribunal que los Estados miembros, en este sentido, cuentan con una facultad de apreciación para reconocer carácter social a determinados organismos, que deben ejercer de acuerdo con el Derecho comunitario.

Como viene siendo tradicional en la argumentación del Tribunal de Justicia, se hace hincapié en la necesidad de interpretar estrictamente las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio. Por ello, a la hora de juzgar la pertinencia de la actuación francesa, se impone cumplir un triple requisito, no sólo objetivo (en relación con la actividad), sino también subjetivo (en cuanto al tipo de entidad que la realiza) y temporal (de manera estable). A nuestro modo de ver, quizás este modo de proceder resulte un tanto excesivo, pues la asistencia jurídica gratuita es uno de los objetivos globales, de peso siempre relevante, que se mantiene en la sociedad actual. Por otra parte, sí cabría apreciar las notas de estabilidad y continuidad en el compromiso social.

2. Antecedentes

La Comisión comunicó a la República Francesa que consideraba que la aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y los procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita era incompatible con las disposiciones de la Sexta Directiva.

La República Francesa invocó el objetivo de favorecer el acceso a la justicia a las personas más modestas y alegó que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita se encuentran entre las prestaciones recogidas en el apartado 14 del anexo H de la Sexta Directiva.

La Comisión, mediante dictamen motivado, instó a Francia a adoptar las medidas necesarias; pero ésta reiteró que la aplicación de un tipo reducido era conforme con las disposiciones de la Sexta Directiva.

3. Cuestiones planteadas

La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido del Impuesto sobre el valor añadido a los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y por los procuradores, por los que éstos perciben una compensación total o parcial del Estado en el marco de la asistencia jurídica gratuita

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1. Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y los procuradores, por los que éstos perciben una compensación total o parcial del Estado en el marco de la asistencia jurídica gratuita.
2. Condenar en costas a la República Francesa.

5. Fundamentos de la sentencia

“Dado que la Directiva 2006/112 no contiene ninguna definición del concepto de «servicios prestados por organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social», contemplado en el apartado 15, del anexo III, este concepto debe interpretarse teniendo en cuenta el contexto en el que está situado dentro de la Directiva 2006/112” (apartado 34).

“A este respecto, se desprende del artículo 98 de la Directiva 2006/112 que la aplicación de uno o de dos tipos reducidos del IVA es una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo general. Además, según dicha disposición, los tipos reducidos del IVA únicamente pueden aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III. Pues bien, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio se han de interpretar estrictamente (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Comisión/España, apartados 18 y 19, y la jurisprudencia que allí se cita, y Erotic Center, apartado 15)” (apartado 35).

“En efecto, si el término «organismo» sugiere la existencia de una entidad individualizada que desempeña un cometido particular, nada impide que las personas físicas cumplan ese requisito (véanse las sentencias, antes citadas, Gregg, apartado 18, y Hoffmann, apartado 24). Del mismo modo, si bien el ánimo de lucro constituye un criterio pertinente que debe tomarse en consideración para determinar si un organismo posee carácter social con arreglo a dicha disposición, no excluye en absoluto, en todos los casos, la existencia de tal carácter (véase la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 46)” (apartado 37).

“A este respecto ha de señalarse que del tenor de las disposiciones de dicho punto 15 se desprende claramente que éste faculta a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido del IVA no a todos los servicios de carácter social sino únicamente a los prestados por organismos que cumplan la doble exigencia de tener ellos mismos un carácter social y de estar dedicados a la asistencia social y la seguridad social” (apartado 43).

“Por lo tanto, para respetar el tenor del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social” (apartado 45).

“En el caso de autos ha de señalarse que, debido a sus objetivos globales y a la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general, tal como la contempla el artículo 279, letra f), del CGI, tenga un carácter social” (apartado 46).

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 6 mayo 2010

Asunto: C-94/09

Partes: *Comisión Europea y República Francesa*

Síntesis:

«Incumplimiento de Estado – IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículo 98, apartados 1 y 2 – Prestaciones de servicios por empresas de pompas fúnebres – Aplicación de un tipo de gravamen reducido a los servicios de traslado de cadáveres en vehículos»

1. Comentario

La normativa francesa que grava con un tipo reducido de IVA el traslado de cadáveres en vehículos cumple las exigencias de la normativa de la Unión, por lo que el Tribunal desestima el recurso.

Al margen de lo luctuoso, interesa resaltar que el Tribunal de Justicia no considera aplicable la línea jurisprudencial según la cual la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.

Entiende el Tribunal que nada en el texto de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112 obliga a interpretarlos en el sentido de que sólo se permite aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres que figuran en el anexo III de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia.

En el caso analizado, es evidente que se trata un aspecto concreto y específico de categoría de servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres. Además, hay una normativa específica que lo regula en la República francesa y no se vulnera el principio de neutralidad fiscal.

Como es bien sabido, este principio inherente al sistema común del IVA se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Tras revisar la situación existente, concluye el Tribunal que este servicio no compete con ningún otro.

2. Antecedentes

La Comisión llamó la atención de la República Francesa sobre el hecho de que algunas disposiciones nacionales relativas al tipo de gravamen de IVA aplicable a los servicios prestados por empresas de pompas fúnebres parecían no ser conformes con el Derecho de la Unión. La República Francesa declaró que su normativa nacional era conforme a este Derecho. A continuación, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que instaba a la República Francesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse a él y la República Francesa reiteró su posición.

3. Cuestiones planteadas

La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al no haber aplicado un tipo de gravamen único de impuesto sobre el valor añadido al conjunto de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres y a las entregas de bienes relacionados con dichos servicios.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1. Desestimar el recurso.
2. Condenar en costas a la Comisión Europea.

5. Fundamentos de la sentencia

“Las normas de estas disposiciones son idénticas, en lo esencial, a las establecidas por el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafos primero y tercero, y el anexo H, categoría decimoquinta, de la Sexta Directiva” (apartado 24).

“El Tribunal de Justicia ha declarado a propósito del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva que nada en el texto de tal disposición obliga a interpretarla en el sentido de que sólo permite aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo H de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia (véanse las sentencias *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, antes citada, apartado 41, y, por analogía, *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 27)” (apartado 25).

“De ello deduce el Tribunal de Justicia que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo H de la Sexta Directiva (véase la sentencia *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, antes citada, apartado 43)” (apartado 26).

“No obstante, es preciso destacar que para ejercitar dicha facultad deben cumplirse dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen sólo esta facultad en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso” (apartado 30).

“En estas circunstancias, para pronunciarse sobre la procedencia del presente recurso no es preciso examinar, como sostiene la Comisión, si los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres deben o no ser considerados una operación única desde el punto de vista del consumidor medio. Sí procede verificar, en cambio, si el traslado de cadáveres en vehículos, que la normativa francesa grava con un tipo reducido de IVA, constituye un aspecto concreto y específico de esa categoría de prestaciones de servicios, tal y como figura en el anexo III, punto 16, de la Directiva 2006/112, y, en su caso, examinar si la aplicación de dicho tipo de gravamen vulnera o no el principio de neutralidad fiscal” (apartado 34).

“A este respecto, es preciso declarar que el traslado de cadáveres en vehículos, como actividad de transporte, se distingue de otros servicios que pueden prestar las empresas de pompas fúnebres [...]” (apartado 36).

“También se diferencia del traslado de cadáveres a hombros de portadores, ya que éste –limitado por su propia naturaleza a desplazamientos cortos– no tiene que ser efectuado necesariamente por una empresa [...]” (apartado 37).

“[...] en Francia se aplica una normativa específica al traslado de cadáveres en vehículos, en la medida en que sólo puede ser realizado por empresas autorizadas mediante vehículos acondicionados especialmente para ello. Como ha declarado la República Francesa, también puede suceder que el traslado del cadáver sea efectuado por un transportista autorizado, al margen de cualquier servicio funerario” (apartado 38).

“Por otra parte, la República Francesa ha sostenido, sin ser contradicha en este punto por la Comisión, que, cuando se efectúa el traslado de un cadáver en un vehículo de manera aislada, es decir, con independencia de cualquier otro servicio funerario, por una empresa de pompas fúnebres o por cualquier empresa autorizada –como puede ser una empresa de transporte sanitario–, tal operación se considera, con arreglo a la normativa francesa, un transporte de personas en el sentido del anexo III, punto 5, de la Directiva 2006/112 y está sujeta, conforme al artículo 279 del code général des impôts, al mismo tipo reducido que se le habría aplicado de haber sido efectuada en el marco de un contrato que comprendiera una gama más amplia de servicios funerarios. De ello resulta que servicios similares de traslado de cadáveres en vehículos, que pueden competir entre sí, no son tratados de manera diferente desde el punto de vista del IVA” (apartado 42).

“A este respecto, debe subrayarse que la Comisión no ha aclarado cómo tales prácticas, cuya existencia no ha acreditado, pueden originar distorsiones de la competencia entre los prestadores de servicios. Ha de añadirse que, en caso de que pudieran acreditarse prácticas como las invocadas por la Comisión, correspondería a las autoridades nacionales competentes –a las que incumbe garantizar la correcta aplicación del tipo reducido que han escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (véase el apartado 30 de la presente sentencia)– examinar si tales prácticas están comprendidas en el concepto de práctica abusiva, remitiéndose, en su caso, a los criterios sentados al respecto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 74 a 76)” (apartado 44).

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 20 mayo 2010

Asunto: C-56/09

Partes: *Emiliano Zanotti y Agenzi delle Entrate - Ufficio Roma 2*

Síntesis:

«Libre prestación de servicios – Ciudadanía de la Unión – Artículos 18 CE y 49 CE – Normativa nacional en materia del impuesto sobre la renta – Derecho a deducción de la cuota íntegra de un porcentaje fijo del total de gastos de formación – Curso universitario realizado en otro Estado miembro – Establecimiento de un límite cuantitativo – Deducción hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos pagados por servicios similares prestados por universidades públicas nacionales – Establecimiento de un límite territorial – Deducción hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos pagados por servicios similares prestados por la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo»

1. Comentario

El asunto pivota en torno a la posibilidad de aplicar una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta italiano de los gastos de asistencia a un curso universitario impartido en otro Estado miembro.

Como punto de partida, sobre la pertinencia de la cuestión, aclara el Tribunal que sólo se puede negar a pronunciarse cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho comunitario no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. Como no se da ninguna de estas circunstancias, entra a conocer el fondo del asunto.

Parece que el demandante en el litigio principal cuestiona, o bien la denegación de la deducción de la cuota íntegra de los gastos de formación efectuados en un centro privado situado en otro Estado miembro, o bien la limitación de la deducción fiscal por el establecimiento de límites de carácter cuantitativo y territorial que varían en función de que el curso formativo sea impartido por un centro privado situado en Italia o por un centro sito en otro Estado miembro. Por ello, la resolución del Tribunal atiende cuidadosamente a los dos supuestos: denegación y limitación.

Además, no sólo emplea el prisma del contribuyente afectado, sino que también observa la situación del centro educativo. Así, recuerda que el artículo 49 CE se aplica a hechos como los controvertidos en el procedimiento principal cuando el contribuyente de un Estado miembro asiste a un centro universitario en otro Estado miembro que puede ser considerado un “prestador de servicios retribuidos”, financiado esencialmente con fondos privados. Por supuesto, remite la verificación de este extremo al órgano jurisdiccional nacional.

A la hora de cuantificar los gastos deducibles, se barajan distintos criterios en la normativa italiana, para limitarlos (según sean universidades públicas o centros privados, la lejanía o cercanía al domicilio del

contribuyente, etc.). Lo que esencialmente se discute es si estos límites perjudican más a las personas que optan por un curso en otro Estado miembro que a las que se decantan por un curso en Italia.

Desde luego, la competencia, en el estadio actual de la armonización europea, corresponde a los Estados miembros. Ahora bien, han de ejercerla de conformidad con lo dispuesto en el Tratado, respetando la libre prestación de servicios y el ejercicio de la ciudadanía de la Unión.

2. Antecedentes

Un abogado especializado en Derecho fiscal con domicilio en Roma, realizó un máster en Derecho tributario internacional en el "International Tax Center" de Leiden en los Países Bajos). La Agencia tributaria italiana rechazó considerar, a efectos de la deducción en el Impuesto sobre la Renta, el coste del curso de especialización que realizó el Sr. Zanotti en los Países Bajos. El demandante impugnó la liquidación.

3. Cuestiones planteadas

La Commissione tributaria provinciale di Roma decidió plantear la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los principios generales del Tratado y del Derecho común europeo de tutela judicial efectiva y plena, de igualdad de trato y de libre circulación, a la aplicación del artículo 15, [apartado 1,] letra e), del [TUIR], y del punto 1.5.1 de la circular n° 95/[2000]? ¿Es contraria a la normativa comunitaria la limitación que establecen tales disposiciones nacionales respecto al reconocimiento de gastos que admiten?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1. El artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que:
 - se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros universitarios situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro;
 - no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.
2. El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro;
- no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

5. Fundamentos de la sentencia

“A este respecto, debe recordarse en primer lugar que, si bien el artículo 50 CE, párrafo tercero, sólo se refiere a la libre prestación de servicios activa, en el marco de la cual el prestador de servicios se desplaza al lugar donde se encuentra el destinatario de los servicios, no es menos cierto que de una jurisprudencia reiterada se desprende que la libre prestación de servicios incluye la libertad del destinatario de los servicios para desplazarse a otro Estado miembro en el que se encuentra el prestador para obtener en él dichos servicios (véase la sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apartados 10 y 16)” (apartado 26).

“En cambio, el Tribunal de Justicia ha declarado que los cursos que imparten centros de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados, en particular, por los estudiantes o sus progenitores, constituyen «servicios» a efectos del artículo 50 CE, puesto que el objetivo perseguido por dichos centros consiste, en efecto, en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración (sentencias, antes citadas, Wirth, apartado 17, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, apartado 40)” (apartado 32).

“Si se denegara una deducción al contribuyente que ha asistido a un centro privado situado en otro Estado miembro, debe señalarse que una normativa de un Estado miembro que excluye, con carácter general, el derecho a deducir de la cuota íntegra los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en otro Estado miembro, pero permite tal posibilidad respecto a los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en dicho Estado miembro, supondría una mayor carga fiscal para los contribuyentes que asistan a centros universitarios en el extranjero” (apartado 40).

“Dicha normativa produciría el efecto de disuadir a los contribuyentes que residen en Italia de asistir a cursos de enseñanza universitaria en centros establecidos en otro Estado miembro. Por consiguiente, también obstaculizaría la oferta formativa que emana de centros de enseñanza privados establecidos en otros Estados miembros, destinada a los contribuyentes que residen en Italia (véanse, en este sentido, las sentencias Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 66, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 40)” (apartado 41).

“Tal normativa constituiría un obstáculo a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 49 CE. En efecto, este artículo se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más

difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias antes citadas *Smits y Peerbooms*, apartado 61, así como *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, apartado 67, y jurisprudencia citada)” (apartado 42).

“Ese obstáculo sólo podría estar justificado, desde el punto de vista del Derecho comunitario, si se basara en consideraciones objetivas independientes de la nacionalidad de las personas de que se trate y fuese proporcionado al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional” (apartado 43).

“Sin embargo, habida cuenta de las consideraciones expuestas en el apartado 49, resulta que, por una parte, el límite cuantitativo controvertido se aplica tanto a los centros privados situados en Italia como a los que se hallan en otros Estados miembros” (apartado 51).

“Por otra parte, en lo que atañe al límite territorial, como se desprende del apartado 46 de la presente sentencia, si un contribuyente italiano asiste a un curso de enseñanza universitaria en otro Estado miembro, sus gastos son deducibles hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos de la universidad pública italiana más cercana a su domicilio fiscal en Italia que ofrezca cursos similares, mientras que si el mismo contribuyente asiste a un curso similar ofrecido por un centro universitario privado de Italia, el límite se establece en función de las tasas y precios públicos de la universidad pública italiana de la ciudad o, en su defecto, de la región en que esté situado dicho centro privado” (apartado 52).

“Suponiendo que sea correcta esta exposición de los requisitos para la aplicación del artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR, de ello se infiere que, en contra de lo alegado por el demandante en el litigio principal, el contribuyente que decide asistir a un centro universitario privado en Italia no dispone, como referencia para determinar el límite máximo de la deducción de los gastos deducibles, de la amplia gama de centros universitarios públicos existentes en todo el territorio nacional, mientras que los contribuyentes que optan por un curso en el extranjero estarían, por el contrario, sujetos al límite máximo constituido por los gastos correspondientes a un curso similar impartido por el centro público más cercano a su domicilio fiscal” (apartado 53).

“El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para evitar una sobrecarga económica, el Estado miembro puede limitar la cantidad deducible en concepto de gastos de formación a una cantidad determinada, correspondiente a la rebaja fiscal concedida por este Estado miembro, habida cuenta de determinados valores que le son propios, por asistir a centros educativos situados en su territorio (véase la sentencia *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, antes citada, apartado 80)” (apartado 54).

“En efecto, la deducción de los gastos de formación en que ha incurrido el sujeto pasivo no está sometida a un régimen fiscal diferente en función de que el curso formativo sea impartido en otros Estados miembros o en el Estado miembro de que se trata. En el presente asunto, al asistir a un curso formativo impartido por un centro universitario situado en otro Estado miembro, el demandante no se encontraba necesariamente, en lo que atañe a la deducción fiscal controvertida, en una situación desfavorable en relación con la que hubiera tenido de haber asistido a una universidad privada situada en Italia. En efecto, en función de la universidad privada que eligiera en Italia, la cuantía de los gastos deducibles habría sido más o menos elevada que la calculada utilizando como referencia los gastos previstos por la asistencia a la universidad pública italiana más cercana a su domicilio fiscal, esto es, la referencia que se utiliza para los cursos formativos impartidos en otros Estados miembros” (apartado 58).

“En todo caso, en la medida en que la normativa italiana, tal como es interpretada y aplicada por las autoridades competentes, estableciera un límite máximo a los gastos deducibles en los referidos límites de carácter cuantitativo y territorial, tal normativa no constituye, por las razones expuestas en los apartados 51 a 62 de la presente sentencia, un obstáculo a la aplicación del artículo 49 CE, de modo que no es necesario considerar el criterio alternativo que ha propuesto la Comisión por estimarlo más adecuado” (apartado 65).

“En el presente asunto, no se ha presentado justificación alguna respecto a la supuesta exclusión del derecho a deducción a la que se refiere la resolución de remisión. Si bien es cierto que los Estados miembros pueden establecer criterios objetivos sobre la base de principios propios de cada uno de ellos que permitan determinar las clases de gastos de formación que pueden ser deducidos, no lo es menos que es contraria al artículo 18 CE una exclusión general del derecho a deducir por el mero hecho de que el curso formativo se ofrece en otro Estado miembro y/o no existe uno equivalente en el Estado miembro de residencia del contribuyente” (apartado 76).

“Respecto al establecimiento de los límites de carácter cuantitativo y territorial, mencionados en los apartados 46 y 47 de la presente sentencia, para calcular el importe de los gastos de formación deducibles, debe subrayarse que, por las mismas razones ya expuestas en los apartados 51 a 62 de la presente sentencia, en lo que atañe a la libre prestación de servicios, dichos límites no constituyen un obstáculo a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión contrario al artículo 18 CE” (apartado 77).

Revista Técnica Tributaria

Bibliografía

Bibliografía

AAVV. V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad. Consejo General del Poder Judicial –AEDAF. 2010. 439 págs.

Se recogen en esta obra muchas de las ponencias que fueron presentadas al V Congreso de lo tributario. De ahí que los temas que se tratan sean diversos, como ya se nos adelanta en el propio título.

Quince estudios sobre temas importantes en el momento actual como es el de las operaciones vinculadas –del que se ocupan varios ponentes–; cuestiones sobre las sanciones tributarias, procedimiento inspector, suspensión de actos, responsabilidad tributaria, etc.

La mayoría de los estudios tiene como autores a magistrados especialistas en lo contencioso administrativo, abogados y profesores de universidad.

Miguel Ángel Luque Mateo. Las medidas cautelares tributarias. Atelier. Libros Jurídicos. 2009. 228 págs.

Las medidas cautelares tributarias conforman una figura que no ha merecido la atención necesaria por parte de la doctrina a pesar de la constante ampliación de su ámbito que viene haciendo la LGT y de la cada vez más constante aplicación que hace la Administración de las mismas.

Por otra parte, la figura se diseña legalmente a base de utilizar conceptos jurídicos indeterminados y principios generales que han de ser concretados en cada caso para determinar su adecuación a la Ley. De ahí el interés de esta obra que aborda el tema con apoyo en los conceptos civiles y en las técnicas judiciales que para su control han elaborado nuestros tribunales en otros ámbitos del derecho (*periculum in mora* y *fumus boni iuris*, esencialmente).

La obra aborda tanto las cuestiones materiales como procedimentales de estas medidas con apoyo en una abundante bibliografía y jurisprudencia.

Julio Banacloche Pérez. Vademécum Fiscal. La Ley. 2010, 1658 págs.

Estamos ante un trabajo de recopilación de jurisprudencia y doctrina económico administrativa realizado durante veinte años que se nos ofrece en forma sistematizada incluyendo un breve resumen del contenido de cada pronunciamiento.

La utilidad de la obra es indudable a pesar de que las bases de datos digitales han ido sustituyendo a este tipo de trabajos en papel. Sin embargo, al contar con un resumen de la sentencia o resolución, se dispone de un criterio sobre el interés que nos pueda ofrecer el pronunciamiento.

La obra comprende la parte general de la materia tributaria (LGT y reglamentos) y los distintos impuestos del Estado.