

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 5/2014



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

SUMARIO

Alías Cantón, Manuel: Exención en el IIVTNU como consecuencia de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario

Carbajo Vasco, Domingo: El cumplimiento cooperativo, ¿un nuevo modelo de administración tributaria

López Ribas, Silvia: BEPS y la deducibilidad de los intereses: documento para consulta pública

Luque Cortella, Ana: Algunas dudas interpretativas en torno a la responsabilidad tributaria de quienes obstaculicen la ejecución sobre el patrimonio del deudor

Miguel Canuto, Enrique de: Regularidad retroactiva de rendimientos irregulares por opciones financieras

Rodríguez Márquez, Jesús: El impuesto británico sobre beneficios desviados (*Diverted Profit Tax*)

Suárez Mosquera, Carlos: Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades año 2014. Cuestiones urgentes de la nueva Ley 27/2014

NIPO: 634-14-002-0

ISSN: 210-2919

EXENCIÓN EN EL IIVTNU COMO CONSECUENCIA DE LA DACIÓN EN PAGO DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL DEUDOR HIPOTECARIO

Manuel Alías Cantón

Diputado de Hacienda de la Diputación de Almería

Doctor en Derecho Fiscal

Resumen: Como consecuencia de la crisis económica se han incrementado las daciones en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca, que además de suponer la pérdida de la vivienda conlleva la obligación de liquidar el IIVTNU por parte del deudor hipotecario. Esta situación ha propiciado que el legislador realice varios cambios en los artículos 105 y 106 de la Ley de Haciendas Locales (texto refundido), relativos a las exenciones y a los sujetos pasivos del IIVTNU con objeto de paliar los efectos que la crisis económica ha ocasionado en el deudor hipotecario. Estos cambios no sólo tienen trascendencia en el sujeto pasivo del impuesto, sino también en el sujeto activo del mismo, es decir el ayuntamiento.

Palabras clave: Seguridad jurídica, estabilidad jurídica, exención, no sujeción, retroactividad, vivienda habitual, devolución de ingresos, IIVTNU.

SUMARIO

1. ESTADO DE LA CUESTIÓN. 2. SEGURIDAD JURÍDICA. 3. APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA EXENCIÓN Y DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO. 4. ELIMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE ACREDITAR ANTE LOS AYUNTAMIENTOS LOS REQUISITOS PARA GOZAR DE LA EXENCIÓN. 5. EXTENSIÓN DEL CONCEPTO DE UNIDAD FAMILIAR. 6. CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL. 7. INCIDENCIA FINANCIERA DE LA MODIFICACIÓN EN LAS HACIENDAS MUNICIPALES. 8. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. Estado de la Cuestión

El Consejo de Ministros del 20 de junio de 2014 analizó el Informe del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el Anteproyecto de Ley de reforma tributaria. Dicha reforma tributaria consiste básicamente en la modificación de tres leyes: la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el 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; la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y en la aprobación de una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Disposición final tercera del Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, introduce una modificación en el artículo 105 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL). El Anteproyecto de Ley

por la que se modifican la LIRPF se sometió a información pública, finalizando dicho plazo de exposición pública el 7 de julio de 2004. En la actualidad el citado anteproyecto se encuentra en sede parlamentaria, siendo el Proyecto de Ley 121/000109, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, nº 107-1, de 6 de agosto de 2014, en el que se ha suprimido la Disposición final relativa a la modificación del artículo 105 del TRLRHL.

De manera algo sorprendente, al menos así nos lo parece pues encontrándose en plazo de exposición pública, el contenido íntegro de la Disposición final tercera del Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se encuentra recogido en el artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, publicado en el BOE del 5 de julio de 2014. No alcanzamos a entender como una norma que se encontraba dentro del plazo de información pública (hasta el 7 de julio de 2014) antes de finalizar dicho plazo, pasa a ser incorporada a una norma sustantiva aprobada antes de finalizar dicho plazo.

El citado Real Decreto-ley 8/2014, fue convalidado por el Pleno del Congreso de los Diputados en sesión celebrada el día 10 de julio de 2014. Posteriormente, se acordó su tramitación como Proyecto de Ley por el procedimiento de urgencia. El artículo 86.3 de la Constitución dispone que *«durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitar (los decretos-leyes) como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.»* La conversión comporta la extinción del Decreto-ley y el nacimiento de una Ley de origen parlamentario.

En el BOE del 17 de octubre de 2014, aparece publicada la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, dedicando su artículo 123 a la modificación del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La modificación introducida en el artículo 105 del TRLRHL, dedicado a las exenciones en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), es del siguiente tenor literal:

Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio.

“Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

c) Las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

No resultará de aplicación esta exención cuando el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria y evitar la enajenación de la vivienda.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Ley 18/2014, de 15 de octubre.

“Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

c) Las transmisiones realizadas *por personas físicas* con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito.

No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

La concurrencia de los requisitos previstos anteriormente se acreditará por el transmitente ante la Administración tributaria municipal.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley”.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta Ley”.

Como se puede apreciar, la principal diferencia entre la redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL, por el Real Decreto-ley 8/2014 y la redacción dada por la Ley 18/2014, consiste en eliminación de la obligación de acreditar ante los ayuntamientos los requisitos para gozar de la exención. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

Asimismo, se suprime el apartado 3 del artículo 106 del TRLRHL, que fue añadido por el apartado 3 por el artículo 9 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo. La Ley 18/2014, mantiene la redacción utilizada en el Real Decreto-ley 8/2014, con el siguiente tenor literal: «*Dos. Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se suprime el apartado 3 del artículo 106.*»

2. Seguridad y estabilidad jurídica

Es evidente, que no es objeto del presente trabajo, cuestionar la labor del ejecutivo ni del legislativo, a la hora de producir normas tributarias, pero creemos que no está de más, hacer algunas reflexiones sobre la producción normativa en materia de tributos.

La seguridad jurídica es un principio universal aplicable a todos los ámbitos del Derecho y al que el ordenamiento jurídico español otorga rango de principio constitucional, al encontrarse reflejado en el artículo 9.3 de la Constitución española. Tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio de 1981, la seguridad jurídica es: «*suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad...*». Y en la Sentencia 46/1990, de 15 de marzo de

1990, la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que: *«el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no ... provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas.»* En similares términos se pronunció este alto Tribunal en su Sentencia 146/1993, de 29 de abril de 1993.

La seguridad jurídica exige imperativamente la existencia de normas claras, concisas, bien redactadas, dotadas de publicidad y aplicadas de forma coherente y uniforme. Esto es lo que aporta certeza en las relaciones entre los ciudadanos, o entre estos y la Administración, ya que es de suma importancia saber cuáles son las consecuencias de sus actos y de los actos de los demás, y saber cuáles pueden ser las consecuencias positivas, o negativas, que dichos actos producen. En este sentido, el ciudadano debe percibir que la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos está proscrita, ya que dicha arbitrariedad es lo contrario a la seguridad y certeza jurídica.

En el ámbito tributario, tal y como señala García Novoa¹, *«resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario.»* tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por “obligaciones tasadas” de dar que deben ser “previsibles” para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas. En definitiva, tal y como indica García Novoa², *«la seguridad es un canon de control de la constitucionalidad de las normas tributarias que puede traducirse en un derecho a la certeza del contribuyente.»* Como se ha dicho, la seguridad jurídica es un principio constitucional de aplicación general en virtud del artículo 9.3 de la Constitución, pero sorprendentemente la Ley 58/2003 de 18 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) no cita tal principio en su artículo 3.2 dedicado a los “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”. Para dicha LGT, los principios del ordenamiento tributario son exclusivamente los de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Avanzando un poco más, junto a la seguridad jurídica, como suma de certeza y legalidad, debemos situar la estabilidad jurídica, entendida como la exigencia de que el sistema normativo permita confiar razonablemente en el mantenimiento de la regulación de una determinada materia sin vaivenes sorpresivos del marco jurídico, *«sin que dicho principio de estabilidad jurídica pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente»*, tal y como estableció la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre de 1990.

¹ García Novoa, César: “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”, en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, págs. 237-238.

² García Novoa, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 170-176.

Sobre la estabilidad jurídica, también se pronunció el Consejo de Estado³, afirmando lo siguiente: *«la seguridad jurídica garantizada en el art. 9.3 CE significa que todos, tanto los poderes públicos como los ciudadanos sepan a qué atenerse, lo cual supone por un lado un conocimiento cierto de las leyes vigentes y, por otro, una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ella se definen. Esas dos circunstancias, certeza y estabilidad, deben coexistir en un estado de Derecho, donde no cabe la posibilidad dialéctica de que se viva "sine lege certa, sine iure certo".»*

Aunque la estabilidad jurídica no pueda dar lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, lo razonable es que las normas jurídicas no estén en permanente revisión, pues dicha situación de cambio permanente puede dar lugar, tal y como indica Pérez Nuño⁴, a *«una crisis de la información jurídica, que precipita en las tinieblas al ordenamiento jurídico.»* No se trata de cuestionar la necesidad o el acierto de las constantes reformas normativas, lo único que se quiere poner de manifiesto es, lo ya apuntado en su día por el Consejo de Estado, la inestabilidad de las normas de nuestro ordenamiento jurídico y recordar el principio *"legem patere quam fecisti"*, que se puede traducir como "sométete a la ley que tú mismo hiciste".

También consideramos necesario hacer algún comentario sobre la técnica legislativa utilizada, tanto por el ejecutivo como por el legislativo. En esta ocasión, una vez más, se utiliza una norma no tributaria para regular aspectos significativos de los tributos, en este caso local. Se utiliza una Ley de "medidas urgentes" al estilo de las "leyes de presupuestos o de acompañamiento" para regular todo tipo de actividades, incluidas las tributarias, lo provoca una dificultad en la aplicación de las normas y, además incide en la seguridad jurídica. En este sentido, el Consejo de Estado en su Dictamen nº 3455/96, de 3 de octubre de 1996, ya indicó que: *«los preceptos deben imbricarse sistemáticamente en sus "sedes materiae" adecuada en el ordenamiento jurídico, pues lo contrario mermaría la seguridad jurídica.»* La no utilización, de manera sistemática, de leyes tributarias sustantivas para regular aspectos fundamentales de los tributos, como pueden ser las exenciones (afectan al principio de generalidad tributaria), generan cierta incertidumbre jurídica. Lo que se viene haciendo mediante leyes muy heterogéneas. Ya en su día, Martín Queralt⁵, en relación con la utilización de leyes de acompañamiento para modificar aspectos sustanciales de los tributos dijo: *«el afirmar que la mera adecuación circunstancial del Impuesto no precisa la cobertura normativa en una ley tributaria sustantiva puede plantear en el futuro serios problemas al no consagrar con claridad la necesidad de que las modificaciones sustanciales hayan de realizarse por leyes tributarias sustantivas y no por las Leyes de Presupuestos.»* Lo dicho, en relación con las Leyes de Presupuestos, es igualmente aplicable a las leyes de "medidas urgentes".

En definitiva, tanto los ciudadanos como las empresas necesitan, como garantía de la seguridad jurídica, un sistema normativo que ofrezca condiciones de publicidad,

³ Consejo de Estado: *Memoria del año 1992*, Madrid, 1993, pág. 110.

⁴ Pérez Nuño, Antonio Enrique: *La seguridad jurídica*, Ed. Ariel, Barcelona, 1991, pág. 46.

⁵ Martín Queralt, Juan Bautista: "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981", en *Presupuesto y Gasto Público*, nº 11, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, págs. 91 y ss.

calidad, previsibilidad y estabilidad. Como señala el filósofo Rawls⁶, «una sociedad bien organizada exige la condición de la estabilidad.»

Como se puede apreciar, la principal diferencia entre la redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL, por el Real Decreto-ley 8/2014 y la redacción dada por la Ley 18/2014, consiste en eliminación de la obligación de acreditar ante los ayuntamientos los requisitos para gozar de la exención.

Aunque lo expuesto en párrafos anteriores no constituyen un soneto, llegados a este punto quisiéramos realizar un estrambote, para hacer un breve comentario a la utilización de un Real Decreto-ley para regular exenciones. El artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014 introdujo una nueva exención en el artículo 105.1.c) del TRLRHL, antecedente de lo que finalmente establecería el artículo 123 de la Ley 18/2014. El meritado Real Decreto-ley ha estado vigente desde el 6 de julio al 17 de octubre.

El artículo 86.1 de la Constitución delimita un ámbito material negativo en el que el Decreto-ley no puede penetrar. En particular, y en cuanto aquí nos interesa, esta legislación de urgencia no podrá “afectar” a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de nuestra Carga Magna, entre los que se incardina el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, contemplado en el artículo 31.1 de dicho texto constitucional. Recordemos que la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre de 1997, señaló que: «Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 CE queda claro, pues, que el Decreto-Ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo.» También la Sentencia 189/2005, de 7 de julio de 2005, señala que: «cualquier alteración de un elemento esencial del IRPF afecta al deber constitucional de contribuir, y constituye materia vedada al Decreto-ley.»

Las exenciones son un beneficio fiscal y, en principio, los beneficios fiscales suponen un quebranto del principio constitucional de Generalidad de los tributos, ya que el artículo 31.1 de la Constitución utiliza la expresión “Todos contribuirán al sostenimientos de los gastos...”, lo que no quiere decir que se puedan conceder beneficios fiscales por razones de política económica o de mejor distribución de la renta nacional, e incluso por razones extrafiscales.

3. Aplicación retroactiva de la exención y devolución del impuesto

En legislador ha podido optar por utilizar la figura de la no sujeción o la figura de la exención, y ha decidido libremente por utilizar la figura de la exención. De manera muy resumida, podemos decir que la no sujeción supone que el sujeto pasivo no realiza el hecho imponible, pues su conducta o actividad no se encuentra dentro de la categoría configurada como hecho imponible por la ley reguladora del impuesto. En este sentido, el artículo 20.2 de la LGT establece que: «La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.» Por el contrario, la exención implica la realización por el sujeto pasivo de un hecho imponible sujeto al tributo y que en condiciones normales generaría el nacimiento de la obligación tributaria, pero sobre el que legalmente se ha establecido una exención liberatoria para

⁶ Rawls, John: *Justicia como equidad*, Edición 2ª, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, pág. 103.

el deudor tributario. En otro sentido, el artículo 22 de la LGT establece que: *«Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.»*, que no es otro que el pago de la cuota tributaria, tal y como indica el artículo 19 de la LGT. De tal suerte que una vez que el hecho imponible ha sido regulado por la Ley de un determinado tributo su realización origina la obligación de tributar. En este caso estamos ante un supuesto de sujeción, por el contrario, cuando no se realiza el hecho imponible no existirá obligación de tributar. Sin embargo, las Leyes reguladoras de un determinado tributo, siguiendo lo establecido en el artículo 20.2 de la LGT, pueden recoger supuestos de no sujeción.

Los supuestos de no sujeción son de vital importancia en el ámbito del IIVTNU, por cuanto que los actos y contratos no sujetos al dicho impuesto, y por tanto ajenos a la acción de éste, generan una importante consecuencia en el impuesto, ya que no producen la interrupción del periodo de generación del incremento iniciado por un acto o contrato anterior que si estaba sujeto al impuesto.

Esta cuestión no es baladí, ya que mientras que un acto exento supone la sujeción al IIVTNU y, consecuentemente, el cierre del periodo de generación del incremento iniciado con la adquisición del bien, un acto no sujeto, al resultar ajeno al IIVTNU, no interrumpe el periodo de generación del incremento de valor iniciado con la adquisición del bien y, con el límite de 20 años, su incremento de valor cuando se transmita el bien será mayor. Como ejemplo de lo anterior podemos citar que en su redacción original, el art. 106.1.a) de la LHL de 1988, consideraba como exentas las: *«Las aportaciones de bienes derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.»*

Como hemos visto al inicio, el artículo 123 de la Ley 18/2014 -al igual que hacía el artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014- señala que: *«Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:...»* con lo que está estableciendo una exención en el IIVTNU, de aplicación con carácter supletorio. Esto implica que los sujetos pasivos, a los que les sea de aplicación del artículo 105.1.c) del TRLRHL, y hayan pagado el impuesto con posterioridad al 1 de enero de 2010, siempre que no se encuentre prescrito, tienen derecho a que se les devuelva el pago efectuado, al haber quedado exentos de tributación, tal y como indica el artículo 34.1 de la LGT al establecer como un derecho de los obligados tributarios el: *«Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.»*

Si tenemos en consideración que el artículo 30.1 de la LGT, establece que: *«La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora.»*, es necesario determinar si la devolución del importe pagado por el IIVTNU, debe ser una “devolución derivada de la normativa de cada tributo” o debe ser una “devolución de ingresos indebidos”. La “devolución derivada de la normativa de cada tributo” se encuentra recogida en el artículo 31.1 de la LGT, el cual establece en su segunda párrafo que: *«Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las*

correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.» La “devolución de ingresos indebidos” se encuentra recogida en el artículo 32.1 de la LGT, el cual establece que: «La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.» La cuestión radica en determinar si las cantidades ingresadas o soportadas son “deditamente como consecuencia de la aplicación del tributo” o por el contrario las cantidades ingresadas son “ingresos que indebidamente se hubieran realizado”. Para Moreno Serrano⁷, «nos encontramos ante devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo, y no ante devoluciones de ingresos indebidos» por lo que, por parte de los ayuntamientos debería incoarse de oficio un procedimiento general de devolución de ingresos derivado del cambio normativo en el IIVTNU. Esta formulación parece la correcta, si consideramos el ingreso como debidamente realizado como consecuencia de la aplicación del IIVTNU. Pero la misma se me antoja de muy difícil aplicación por parte de los ayuntamientos, pues no alcanzo a vislumbrar posibilidad de que los mismos empiecen a comprobar todas las liquidaciones efectuadas, no prescritas, para determinar a cuales de ellas le es de aplicación la citada exención, localizar al sujeto pasivo, obtener su cuenta bancaria y proceder a su devolución. Además el artículo 31.2 de la LGT establece que: «Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora...» La ausencia de plazo establecido para la devolución, nos refirma en la posición de considerar la devolución contemplada en el artículo 31.1 de la LGT, como de muy difícil aplicación por parte de los ayuntamientos.

Frente a nuestra postura debemos decir que la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2012 (Recurso 2155/2011) indicó lo siguiente: «Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente.» Es evidente que el contenido de la Sentencia viene a respaldar la postura mantenida por Moreno Serrano.

Por su parte Aragonés Beltrán⁸, señala en relación con las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo local, que: «Aquí no estamos ante ingresos indebidos en cuanto no ajustados a derecho, sino de ingresos “debidos” en el momento de hacerse en cuanto previstos en la regulación de cada tributo, generalmente por el mecanismo de las retenciones e ingresos a cuenta, pero que resultan finalmente excesivos y por ello han de devolverse o reembolsarse, siendo el caso más conocido el del IRPF.» Aborda este autor la denominada “devolución de ingresos indebidos sobrevenidos” diciendo que: «Ha de advertirse, no obstante, que la naturaleza de estas devoluciones “sobrevendas” no es pacífica, sosteniéndose tanto su inclusión entre estas devoluciones

⁷ Moreno Serrano, Beatriz: *Ley 18/2014: nuevos cambios en la exención al IIVTNU de las daciones en pago*, en el Consultor de los Ayuntamientos, Ed. La Ley, <http://elconsultor.laley.es>

⁸ Aragonés Beltrán, Emilio: “Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, nº 30, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2012, pág. 10.

derivadas de la normativa de cada tributo, como su inclusión en las devoluciones de ingresos indebidos, e incluso su consideración como una tercera modalidad distinta de las dos anteriores.» Precisamente, la denominada “devolución de ingresos indebidos sobrevenidos” es, la que consideramos se produce en el presente caso, de tal suerte que, aun siendo técnicamente una “devolución derivada de la normativa de cada tributo”, dadas sus características especiales y singulares debe ser considerada como una “devolución de ingresos indebidos”, o incluso una tercera modalidad distinta de las dos anteriores.

Al final, ante la imposibilidad manifiesta de los ayuntamientos de aplicar el artículo 31.1 de la LGT, lo normal será que el sujeto pasivo, al amparo del artículo 32.1 y conforme a lo establecido en el artículo 221 de la LGT, realice una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por lo que consideraremos, de aquí en adelante, que dicha situación es la que se va a producir de manera real.

Antes de proseguir con el análisis del precepto, debemos realizar una consideración relativa al hecho de que extender la exención a “*los hechos imponderables anteriores a dicha fecha no prescritos*” supone que existirán ejercicios (a partir del 11 de marzo de 2012) donde la exención en el IIVTNU por las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca, coexistirá con la vigencia del apartado 3 del artículo 106 del TRLRHL, añadido por el apartado 3 por el art. 9 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, en virtud de la cual, tenían la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiriera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas. Se debe tener presente que el artículo 123 de la supprime con efectos del 5 de julio de 2014 –sin efectos retroactivos al 1 de enero de 2014– el apartado 3 del artículo 106 del TRLRHL, que había sido introducido por Real Decreto-ley 6/2012, al establecer que: «*Dos. Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se suprime el apartado 3 del artículo 106.*» Es decir, desde el 11 de marzo de 2012 y hasta el 5 de julio de 2014 coexistirán la exención del artículo 105.1.c del TRLRHL y la figura del sustituto del contribuyente del artículo 106.3 del TRLRHL. De tal suerte que un contribuyente (deudor hipotecario) que liquidara el IIVTNU el día 10 de marzo de 2012 podrá solicitar la devolución de ingreso indebidos, mientras que un sustituto del contribuyente (acreedor hipotecario) que liquidara el IIVTNU el día 12 de marzo de 2012 no podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Efectuada la anterior consideración, para el correcto análisis del precepto, debemos abordar dos cuestiones: la primera, relativa a la posibilidad de aplicación retroactiva de las exenciones; la segunda, relativa a cuando comienza el plazo de prescripción del IIVTNU, incluido el plazo de prescripción para solicitar la posible devolución de ingresos indebidos.

En relación con la retroactividad de la exención, debemos comenzar invocando el artículo 9.3 de la Constitución, que establece lo siguiente: «*La Constitución garantiza..., la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales,...*», y el artículo 2.3 del Código Civil que señala lo siguiente: «*Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario.*» Teniendo presente que la exención establecida en el IIVTNU, por la Ley 18/2014, no tiene carácter sancionador ni restringe derechos individuales, y además la propia Ley dispone su carácter retroactivo, no es necesario hacer un análisis más profundo del tema para poder asegurar que no existe ningún precepto legal que impida dicha posibilidad.

La aplicación retroactiva de beneficios fiscales, no está prohibida en nuestro ordenamiento jurídico, tal y como señala Barrachina Juan⁹, cuando dice: «Como principio básico, el límite de la retroactividad in peius de las leyes no es general, sino que está referido únicamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. Fuera de ello nada impide, constitucionalmente, que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno, como reconocen las sentencias del Tribunal Constitución 21/1981, de 15 de junio, FJ 10; 6/1983, de 4 de febrero, FJ 3; 197/1992, de 19 de noviembre.» En este sentido y por su interés traemos a colación la Sentencia del TSJ de Aragón de 3 de octubre de 2005, donde se indica lo siguiente: «la retroactividad no se halla prohibida en materia tributaria de forma absoluta, tal como deriva de la sentencia del TC 126/1987, de 16 de julio, citada por la parte demandada en su contestación a la demanda, a la que son de añadir la 6/1983, de 4 de febrero y la 21/1981, de 20 de julio, conforme a las cuales la retroactividad sólo se prohíbe para las leyes sancionadas no favorables y las restrictivas de derechos individuales, entendidos éstos como los fundamentales del Título I de la Constitución.»

En definitiva, el legislador podrá otorgar el carácter de retroactivo a cualquier beneficio fiscal sin más límite que la prescripción. El único requisito para establecer beneficios fiscales, sean o no con carácter retroactivo, es que lo sean en virtud de una norma con rango de Ley, tal y como señala el artículo 133.3 de la Constitución.

En relación con la determinación del comienzo del plazo de prescripción del IIVTNU, incluido el plazo de prescripción para solicitar la posible devolución de ingresos indebidos, debemos remitirnos a lo establecido en el artículo 109.1.a) del TRLRHL (devengo del impuesto; en el artículo 110.2 del TRLRHL (plazo de presentación de la liquidación del impuesto); en el artículo 62.2 de la LGT (plazos para el pago); en el artículo 66 de la LGT (plazos de prescripción); y en el artículo 67 de la LGT (cómputo de los plazos de prescripción).

En este caso, al estar ante un supuesto de transmisión inter vivos, el plazo para presentar la declaración o autoliquidación de IIVTNU, será de treinta días hábiles, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto. El impuesto se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno. Si el ayuntamiento tiene establecido el sistema de autoliquidación, el plazo de pago coincidirá con el plazo de presentación de la autoliquidación. Si el ayuntamiento no tiene establecido dicho sistema, y realiza la liquidación administrativa, el plazo de ingreso de la misma será el establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

En cuanto al plazo de prescripción del derecho a solicitar la posible devolución por ingresos indebidos, será de cuatro años, a contar desde el día siguiente al que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación –en el supuesto de que el ayuntamiento tenga establecido dicho sistema-, o desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, en el caso de liquidación administrativa efectuada por parte del ayuntamiento.

⁹ Barrachina Juan, Eduardo: “El principio de retroactividad según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Revista el Fisco*, nº 164, Barcelona, 2010.

4. Eliminación de la obligación de acreditar ante los ayuntamientos los requisitos para gozar de la exención

Una cuestión previa sobre la que sería conveniente que el legislador arrojara luz, es si estamos en presencia de una exención rogada o de oficio. Es decir, si requiere la previa solicitud para su disfrute. Lo lógico es considerar que la exención aquí tratada requiere su previa solicitud, lo que nos lleva a considerar la misma como un beneficio fiscal rogado, pero lo cierto es que el TRLRHL, cuando aborda este tipo de beneficios fiscales de carácter rogado, manifiesta expresamente la necesidad de su previa solicitud, como ocurre en el IBI en los supuestos de bienes inmuebles destinados a enseñanza concertada [artículo 62.2.a) del TRLRHL]; los bienes inmuebles integrantes del patrimonio histórico español [artículo 62.2.b) del TRLRHL]; y bienes inmuebles destinados a montes en que se realicen repoblaciones forestales [artículo 62.2.c) del TRLRHL], al utilizar en todos ellos la expresión: «*Asimismo, previa solicitud, estarán exentos:*» Esta cuestión, sobre la terminología utilizada, puede parecer algo superflua, pero si atendemos a la naturaleza de estos procedimientos y sus efectos, no lo es, por cuanto: «*la actuación administrativa no consiste en decidir libremente la concesión o denegación de los beneficios fiscales de carácter rogado, sino en verificar si se cumplen los requisitos establecidos y declarar si procede su disfrute conforme a la Ley.*» Tal es el parecer de Martín Queralt, y otros autores¹⁰.

Partiendo del hecho de considerar esta exención como de carácter rogado, nada dice el TRLRHL sobre la forma concreta de tramitar las solicitudes de exenciones rogadas, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 12.1 del citado TRLRHL, el cual establece que: «*La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo*»; y lo establecido en el artículo 1.2 del Real Decreto 1065/2007, que indica: «*Este reglamento será de aplicación en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*», el procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria local de beneficios fiscales de carácter rogado, se realizará de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Todo ello, sin perjuicio de la normativa propia del Ayuntamiento (Ordenanza Fiscal Municipal), destinada a la adaptación de la normativa estatal al ámbito local, sobre todo en lo relativo a los requisitos formales. Conviene tener presente que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en su Sentencia de 12 de noviembre de 2008, en el sentido siguiente: «*no existe inconveniente, sino que forma parte de la legítima elaboración del reglamento con la Ley, el que ésta se remita a aquél para la determinación de condiciones a las que se supedita la aplicación de una exención legalmente diseñada en sus requisitos formales.*»

Hay que advertir que las exenciones rogadas, como cualquier otro beneficio fiscal que sea de carácter rogado, no supone que la Administración tributaria correspondiente –en este caso la local– pueda decidir libremente la concesión o denegación del beneficio, sino que la actuación de la Administración tributaria sólo consiste en verificar las

¹⁰ Martín Queralt, Juan Bautista; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José Manuel, y Casado Ollero, Gabriel: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 18ª Edición. Ed. Tecnos, Madrid, 2007, págs. 280-281.

circunstancias fácticas y declarar si el beneficio procede de acuerdo con la Ley. En tal sentido se ha pronunciado en varias ocasiones el Tribunal Supremo, valgan por todas sus Sentencia de 26 de enero de 2009, de 12 de noviembre de 2008, y de 5 de marzo de 2012.

Como se dijo al inicio, la principal diferencia entre la redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL por el Real Decreto-ley 8/2014, y la redacción dada, dicho artículo, por la Ley 18/2014, reside en la eliminación de la obligación de acreditar ante los ayuntamientos los requisitos para gozar de la exención, al utilizar la expresión: «*Se presumirá el cumplimiento de este requisito.*» añadiendo a continuación: «*No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.*» Esta presunción se introduce en la Ley como consecuencia de la enmienda nº 414 presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Parlamentario Catalán¹¹.

La redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL, establece una presunción en favor del sujeto pasivo que no necesita elemento probatorio alguno por parte del mismo. De tal suerte que traslada al ayuntamiento (o entidad delegada) las tareas de comprobación de la veracidad de los hechos, lo que entraña especial dificultad la comprobación de que: «*cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria.*», actuaciones que escapan a la posibilidad material de comprobación de la mayoría de los ayuntamientos españoles.

Esta presunción en favor del sujeto pasivo se aparta de lo establecido en el artículo 105.1 de la LGT, relativo a la carga de la prueba, cuando establece que: «*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*»

El problema, según nuestro criterio, surge o no, en función del sistema de liquidación establecido por el ayuntamiento. Si utiliza el sistema de liquidación, previa declaración por parte del sujeto pasivo, el ayuntamiento declarará la exención bajo la premisa de que se presumirá el cumplimiento de los requisitos para gozar la exención. De tal suerte que si después se comprobara su incumplimiento, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente. Por el contrario, si se utiliza el sistema de autoliquidación, y después se comprobara su incumplimiento, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente. Pero en este último supuesto, cabe preguntarse si operaría el artículo 191.1 de la LGT, dedicado a la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, que a tal respecto indica lo siguiente: «*Constituye infracción tributaria 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.*»

Durante la corta vigencia del Real Decreto-ley 8/2014, alguno ayuntamientos han aprobado modelos de declaraciones en la que el sujeto pasivo “declara bajo su responsabilidad” que, siendo el deudor hipotecario o garante que ha transmitido su vivienda habitual con ocasión de la dación en pago/ejecución hipotecaria (judicial o notarial), “no disponen de otros derechos o bienes muebles” en cuantía suficiente para

¹¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales, nº 103-2, de 25 de agosto de 2014, pág. 277.

satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria y evitar o haber evitado la enajenación de la vivienda, en su momento.

En aras a la seguridad jurídica, sería conveniente que por parte del legislador se estableciera, con claridad, los efectos de la posterior comprobación, en relación con la autoliquidación efectuada, en su caso, y la posible infracción tributaria contemplada en el artículo 191.1 de la LGT.

5. Extensión del concepto de unidad familiar

Respecto al concepto de unidad familiar, la redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL, por la Ley 18/2014, se remite a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, añadiendo que: *«A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.»* La Ley 35/2006 regula en su artículo 82, dedicado a la tributación conjunta, lo que debe considerarse como unidad familiar, siendo la integrada por los cónyuges no separados legalmente, los hijos menores -con excepción de los que vivan independientes-, y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente. Asimismo, se considera unidad familiar, en los casos de separación legal, el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos anteriores. Como se puede apreciar la Ley 35/2006, no incluye dentro del concepto de unidad familiar las parejas de hecho aunque estén legalmente inscritas. La Administración tributaria estatal ha esgrimido el artículo 14 de la LGT que prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, para negar que las parejas de hecho pudieran ser consideradas como unidad familiar. Entre otros casos, en la Consulta Vinculante de la DGT nº V2200-10, de 4 de octubre de 2010.

Como hemos visto al inicio, la redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL por la Ley 18/2014, al igual que establecía el Real Decreto-ley 8/2014, señala en su tercer párrafo lo siguiente: *«Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria.»*

Podemos considerar como sorprendente el hecho de incluir la expresión “o cualquier otro miembro de su unidad familiar”, máxime si lo comparamos con la modificación introducida en la Ley 35/2006, del IRPF, por el Real Decreto-ley 8/2014, posteriormente confirmada por la Ley 18/2014, mediante la adición de una nueva letra d) al apartado 4 del artículo 33, dedicado a las exenciones en las ganancias patrimoniales del IRPF, que queda redactada de la siguiente forma: *«d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca (...) En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.»* Es decir, dos normas legales sucesivas (Real Decreto-ley 8/2014 y Ley 18/2014), que regulan al mismo tiempo dos tributos distintos (IIVTNU e IRPF) abordando la misma cuestión (dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca) utilizan conceptos distintos.

6. Concepto de vivienda habitual

Debemos iniciar este apartado diciendo que la redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL por el artículo 123 la Ley 18/2014, mejora la redacción dada al artículo por el

artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, al precisar que se refiere “*transmisiones realizadas por personas físicas*”, ya que resultaba un poco desconcertante que el Real Decreto-ley 8/2014 no distinguiera entre personas físicas o jurídicas, ya que el concepto de vivienda habitual siempre se ha considerado vinculado a las personas físicas.

Establece, asimismo, la nueva redacción del artículo 1051.c) del TRLRHL, que: «*A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.*»

El concepto de vivienda habitual, lo encontramos recogido en el artículo 41.bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introducido, con efectos a partir de 1 de enero de 2013, por el apartado primero.tres del artículo segundo del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, con el siguiente tenor literal: «*1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años (...) 2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.*»

Como se puede apreciar, para que una vivienda se considere habitual, a efectos del IRPF, se requiere que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años y sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente. Por el contrario, para que una vivienda se considere habitual, a efectos de la nueva redacción del artículo 1051.c) del TRLRHL, se requiere que figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Es cierto que la actual LGT de 2003 –de la misma manera que hacía la LGT de 1963 en su artículo 9.1.b)- recoge el principio de Estandarización de las normas tributarias, al establecer en su artículo 7.1.b) que los tributos se regirán: «*Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.*», de tal suerte que salvo muy especiales excepciones, las norma que regulan un tributo específicamente no son de aplicación a los demás tributos, tal y como señalaron las Sentencias del Tribunal Supremo de 5, de 20 y de 28 de octubre de 1971, pero no es menos cierto que sería deseable la uniformidad del sistema tributario. Dicho principio de Estandarización fue reiterado por este mismo Tribunal en su Sentencia de 23 de noviembre de 1978, pero añadiendo que: «*aunque sería de desear la actuación armónica de las distintas oficinas gestoras, por su propio prestigio y en beneficio de la seguridad jurídica... ello no puede serles actualmente ordenado por vía judicial,...*». En este mismo sentido, la Resolución del TEAC 00/1980/1999, de 10 de marzo de 2000, sostiene lo siguiente: «*1º. Que en materia tributaria prevalece el principio de estandarización sobre el de unicidad, como así se desprende del artículo 9 de la Ley General Tributaria, lo cual ha venido a confirmar la más reciente jurisprudencia, frente al criterio sostenido en ocasiones precedentes, pudiendo citarse al respecto las sentencias de 25 de junio de 1998 y 30 de marzo de 1999.*»

En definitiva, puede ser censurable y lo es, que el legislador utilice distintos conceptos para definir lo que se debe considerar como vivienda habitual, pero la reiterada

Jurisprudencia del Tribunal Supremo consagra la estanqueidad del sistema tributario español, por lo que no cabe hacer objeción alguna.

7. Incidencia financiera de la modificación en las haciendas municipales

Con independencia de lo comentado anteriormente, sobre las distintas consecuencias en materia recaudatoria, que suponen la utilización por parte del legislador de la figura de la exención o la figura de la no sujeción, ya que en los casos de no sujeción al IIVTNU, el período de generación del incremento del valor del terreno urbano, objeto de la venta posterior que se pueda hacer, no se interrumpe, mientras que en los casos de exención, el período de generación sí que se interrumpe. Por lo que, en el supuesto aquí tratado (daciones en pago o de ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales), al entenderse producido el hecho imponible del IIVTNU, se interrumpe el período de generación del mismos, y en consecuencia, en la posterior venta que se haga del terreno de naturaleza urbana, el momento inicial del período de generación no será la fecha en que el deudor hipotecario adquirió inicialmente el terreno de naturaleza urbana, sino que será la fecha de la dación en pago o de la ejecución hipotecaria; llegando incluso a no tenerse que tributar por el impuesto si el periodo de generación es inferior a un año, excepto en el municipio de Barcelona que tiene una normativa específica.

La principal causa que puede incidir en las finanzas municipales, no se encuentra tanto en la merma de la recaudación tributaria con ocasión de la exención, o incluso por la utilización de esta figura frente a la no sujeción, sino el contenido del último párrafo del artículo 105.1.c) del TRLRHL, según redacción dada por el artículo 123 de la Ley 18/2004 –idéntica a la redacción dada por el artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014– en la que se estipula lo siguiente: *«Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta Ley.»*

El vigente artículo 9.2 del TRLRHL, establece lo siguiente: *«Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan;...»* Lo cierto es, que el Estado viene incumpliendo de manera sistemática su “teórica obligación” de compensación a las Entidades locales por los beneficios fiscales otorgados en sus tributos. Tal y como señala Ramos Prieto¹², *«Este modo de actuar se ha prolongado durante años, en flagrante vulneración del artículo 9.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales de 1988, hoy en día recogido en el artículo 9.2 de su Texto refundido, aprobado por el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.»* En igual sentido, Vega Herrero¹³, afirma lo siguiente: *«se trata de un mandato incumplido sistemáticamente y que lo usual cuando se establecen beneficios fiscales es introducir de inmediato una cláusula de excepción a la compensación, en vez de fórmulas compensatorias.»*

El contenido del artículo 9.2 del TRLRHL, ha sido considerado por Arnal Suría y González Pueyo¹⁴, como: *«puramente programática»*, y por Ballesteros Fernández¹⁵,

¹² Ramos Prieto, Jesús: “La participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas”, en *Claves de Gobierno Local*, 10, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2009, pág. 49.

¹³ Vega Herrero, Manuela: “La intervención de los municipios en las exenciones de sus tributos”, en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. 2, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 2165.

¹⁴ Arnal Suría, Salvador y González Pueyo, Jesús María: *Comentarios al Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales*, en *El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados*, Ed. La Ley, Madrid, 2005, pág. 84.

como vacío de contenido o “*flatus vocis*”. Y, como acertadamente señala Ferreiro Lapatza¹⁶, «*el Estado no puede, por un lado, crear un sistema de recursos que posibilite la autonomía y suficiencia financiera de las corporaciones locales y, por otro, vaciar unilateralmente este sistema sin atacar a las normas constitucionales que garantizan de modo expreso y efectivo la suficiencia y la autonomía.*» En definitiva, lo deseable sería que el Estado fuera más riguroso y justificara expresamente los motivos, por los que en un determinado supuesto, no procede la compensación a las Entidades locales por los beneficios que el propio Estado haya otorgado en los tributos locales.

La compensación financiera a las Entidades locales de los beneficios fiscales obligatorios en los tributos locales establecidos o que se establezcan por ley o, en su defecto, su transformación en beneficios fiscales potestativos para que sean los Municipios los que, en uso de su autonomía reconocida constitucionalmente, decidan sobre su aplicación ha sido una de las reivindicaciones tradicionales de la FEMP¹⁷.

De todo lo dicho anteriormente, y siguiendo la línea argumental de Acín Ferrer¹⁸, podemos decir que existen tres posicionamientos diferentes a la hora de interpretar el contenido del artículo 9.2 del TRLRHL:

- El primero, defendido por las Entidades Locales, siempre que una Ley concede una exención, bonificación, reducción o aplazamiento de pago en un tributo local, el Estado está obligado a compensar. Sólo cuando la propia Ley por la cual se concede el beneficio fiscal prevé expresamente la no-aplicación del artículo 9 del TRLRHL, las entidades locales vienen obligadas a renunciar a la compensación.
- El segundo, defendido por el Estado, sólo se debe compensar cuando la Ley que reconozca el beneficio fiscal lo determine y establezca el procedimiento para llevar a cabo dicha compensación.
- El tercero, defendido por un sector de la doctrina científica, sólo se han de compensar los beneficios fiscales reconocidos en leyes que no sean de régimen local. Pero lo cierto es que existen diversos ejemplos en que, habiéndose declarado un régimen de exenciones en los tributos locales, por leyes diferentes de las de régimen local, no se ha previsto compensación alguna.

Pese a que la jurisprudencia del Tribunal Supremo se decanta por la posición descrita en el segundo posicionamiento, consideramos, que la posición más correcta es la defendida por la Entidades locales, descrita en el posicionamiento primero, por cuanto nuestra legislación responde ya de antiguo al principio de que, en aras a preservar la suficiencia financiera de los entes locales recogido en el artículo 142 de la Constitución, en caso de

¹⁵ Ballesteros Fernández, Ángel: *Manual de Administración Local*, en El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Ed. La Ley, Madrid, 2006, pág. 1076.

¹⁶ Ferreiro Lapatza, José Juan: “La Ley reguladora de las Haciendas Locales de 1988”, en *Quincena Fiscal*, nº 6, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1998, pág. 12.

¹⁷ Resolución Quinta de la 10ª Asamblea General de la FEMP. Celebrada en Madrid el 24 de septiembre de 2011.

¹⁸ Acín Ferrer, Ángela: “Algunas medidas de gestión, coadyuvantes de la suficiencia financiera”, en *Serie Claves del Gobierno Local*, 4, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2005, pág. 321 y 322.

que el Estado establezca un beneficio fiscal sobre tributos locales, el importe de tal beneficio debe ser compensado por el Estado al ente local.

Llegados a este punto, podemos afirmar, que la menor recaudación obtenida por una Entidad local, como consecuencia de un beneficio fiscal establecido por Ley, puede no ser compensado por el Estado, debiendo la Entidad local soportar dicho deber jurídico. Cabe recordar que con ocasión de la promulgación de la Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, relativa a la supresión del IAE, introducida por el Senado, se presentaron innumerables reclamaciones de responsabilidad patrimonial, por parte de Ayuntamientos, exigiendo al Estado la compensación por la pérdida de recaudación, siendo desestimadas todas ellas. Así, el Tribunal Supremo en su Sentencia nº 6634/2009, de 28 octubre 2009, estableció al respecto, que: *«el perjuicio consistente en la menor recaudación obtenida por la vía de un concreto tributo, incluso aunque no llegue a ser compensado a través de otras previsiones, no constituye en sí mismo o por sí sólo un perjuicio antijurídico, sino uno que la Corporación local tiene el deber jurídico de soportar»*, pues ésta nunca ha ostentado más derecho que el de percibir los ingresos de naturaleza tributaria que deriven de las normas vigentes en esa materia en cada periodo impositivo.

En definitiva, no existe imposición ineluctable, al Estado que le obligue de transferir a las Entidades locales las cantidades que dejen de percibir como consecuencia de los beneficios fiscales que haya otorgado u otorgue sobre tributos locales, ya que caben otras fórmulas de compensación, puesto que nuestra Carta Magna no garantiza la autonomía económico-financiera de las Entidades locales sino sólo la suficiencia financiera de las mismas, a diferencia de lo que sucede con las Comunidades Autónomas que tienen reconocida su autonomía financiera en el texto constitucional. Además, al tener el TRLRHL rango de Ley ordinaria, es posible que otra Ley posterior pueda dejar sin efecto los mandatos recogidos en la misma, y, entre ellos, lo dispuesto por en el artículo 9.2, por lo que es ajustado a Derecho que una Ley posterior pueda establecer determinados beneficios fiscales sin que reconozca el derecho a la compensación.

Junto a la pérdida de recaudación futura, existen dos problemas añadidos para los ayuntamientos como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos que deben realizar.

Por un lado, estaríamos en presencia de derechos liquidados (la mayoría ingresados) correspondientes a ejercicios cerrados que, como ingresos corrientes, debieron financiar gastos corrientes, y posiblemente como consecuencia de las limitaciones de endeudamiento de los ayuntamientos, también financiaron inversiones. Esta situación, en principio se debería resolver minorando los derechos a liquidar por IIVTNU en el concepto 116 del Presupuesto de Ingresos del ejercicio en que se produzca la devolución, tal y como indica la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre. El problema surgirá si no existen derechos liquidados que se puedan minorar, ya que los derechos liquidados pueden ser cero, pero no negativos.

Por otro lado, con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora, tal y como señala el artículo 32.2 de la LGT. De tal suerte, que no sólo habrá que devolver el principal, sino además el interés de demora, lo que supondrá un mayor quebranto de la hacienda municipal. Hay que advertir, que si se utiliza, por el ayuntamiento, la figura de la devolución derivada de la normativa de cada tributo contemplada en el artículo 31.1 de la LGT, esta devolución sólo lleva aparejada el abono del interés de demora, si transcurrido el plazo señalado y en todo caso si

transcurren más de seis meses desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

8. Conclusiones

Primera: La redacción dada al artículo 105.1.c) del TRLRHL supone un nuevo cambio normativo producido en un breve plazo de tiempo. Junto a la seguridad jurídica, como suma de certeza y legalidad, debemos situar la estabilidad jurídica, entendida como la exigencia de que el sistema normativo permita confiar razonablemente en el mantenimiento de la regulación de una determinada materia sin vaivenes sorpresivos del marco jurídico.

En definitiva, tanto los ciudadanos como las empresas necesitan, como garantía de la seguridad jurídica, un sistema normativo que ofrezca condiciones de publicidad, calidad, previsibilidad y estabilidad.

Segunda: El actual contenido del artículo 105.1.c) del TRLRHL, es de aplicación retroactiva. El legislador podrá otorgar el carácter de retroactivo a cualquier beneficio fiscal sin más límite que la prescripción. El único requisito para establecer beneficios fiscales, sean o no, con carácter retroactivo es que lo sean en virtud de una norma con rango de Ley.

La aplicación retroactiva de la norma supone el nacimiento del derecho a la devolución del ingreso efectuado que, aun siendo técnicamente una “devolución derivada de la normativa de cada tributo”, dadas sus características especiales y singulares debe ser considerada como una “devolución de ingresos indebidos”, o incluso una tercera modalidad distinta de las dos anteriores.

Tercera: El nuevo texto del artículo 105.1.c) del TRLRHL establece una presunción, en favor del sujeto pasivo que no necesita elemento probatorio alguno por parte del mismo. De tal suerte que traslada al ayuntamiento (o entidad delegada) las tareas de comprobación de la veracidad de los hechos, lo que entraña una especial dificultad la comprobación de actuaciones que escapan a la posibilidad material de comprobación de la mayoría de los ayuntamientos españoles.

Cuarta: La actual redacción del artículo 105.1.c) del TRLRHL, establece un concepto extensivo de la unidad familiar, que se aparta de lo dispuesto en la normativa del IRPF a la que dicho texto se remite ya que la normativa del IRPF no incluye dentro del concepto de unidad familiar las parejas de hecho aunque estén legalmente inscritas.

No obstante, la norma señala que, a estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita

Quinta: La vigente redacción del artículo 105.1.c) del TRLRHL, establece un concepto de vivienda habitual, que se aparta de lo dispuesto en otras normativas vigentes, como la del IRPF. El legislador no debiera utilizar distintos conceptos para definir lo que se debe considerar como vivienda habitual, pero la reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo consagra la estanqueidad del sistema tributario español, por lo que no cabe hacer objeción alguna.

Sexta: La principal causa que puede incidir en las finanzas municipales, no se encuentra tanto en la merma de la recaudación tributaria con ocasión de la exención, o incluso por la utilización de esta figura frente a la no sujeción, sino el contenido del último párrafo del artículo 105.1.c) del TRLRHL, al establecer que no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de dicho texto refundido.

La menor recaudación obtenida por una Entidad local, como consecuencia de un beneficio fiscal establecido por Ley, puede no ser compensado por el Estado, debiendo la Entidad local soportar dicho deber jurídico.

Bibliografía

- Acín Ferrer, Ángela (2005): “Algunas medidas de gestión, coadyuvantes de la suficiencia financiera”, en Serie *Claves del Gobierno Local*, 4, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona.
- Aragonés Beltran, Emilio (2012): “Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales”, en *Cuadernos de Derecho Local*, nº 30, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona.
- Arnal Suría, Salvador y González Pueyo, Jesús María (2005): *Comentarios al Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales*, en El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Ed. La Ley, Madrid.
- Ballesteros Fernández, Ángel (2006): *Manual de Administración Local*, en El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Ed. La Ley, Madrid.
- Barrachina Juan, Eduardo (2010): “El principio de retroactividad según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Revista el Fisco*, nº 164, Barcelona.
- Ferreiro Lapatza, José Juan (1998): “*La Ley reguladora de las Haciendas Locales de 1988*”, en *Quincena Fiscal*, nº 6, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- García Novoa, César (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- (2006): “*Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*”, en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Martín Queralt, Juan Bautista (1981): “Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981”, en *Presupuesto y Gasto Público*, nº 11, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Martín Queralt, Juan Bautista; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José Manuel, y Casado Ollero, Gabriel (2007): *Curso de Derecho financiero y tributario*, 18ª Edición. Ed. Tecnos, Madrid.
- Moreno Serrano, Beatriz. *Ley 18/2014: nuevos cambios en la exención al IIVTNU de las daciones en pago*, en el Consultor de los Ayuntamientos, Ed. La Ley, <http://elconsultor.laley.es>
- Pérez Nuño, Antonio Enrique (1991): *La seguridad jurídica*, Ed. Ariel, Barcelona.
- Rawls, John (1986): *Justicia como equidad*, Edición 2ª, Ed. Tecnos, Madrid.
- Ramos Prieto, Jesús (2009): “*La participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas*”, en *Claves de Gobierno Local*, 10, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona.
- Vega Herrero, Manuela (2005): “La intervención de los municipios en las exenciones de sus tributos”, en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. 2, Ed. Lex Nova, Valladolid.

EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO, ¿UN NUEVO MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?. EL CASO AUSTRALIANO

Domingo Carbajo Vasco
Inspector de Hacienda del Estado

1. Consideraciones generales

En los momentos actuales de globalización e internacionalización económica y social, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), www.oecd.org, constituye, sin ningún género de dudas, la institución configuradora del Derecho Tributario Internacional, como demuestra la prevalencia en el Ordenamiento Jurídico Financiero de documentos generados por la misma, caso de la “Guía de Precios de Transferencia”¹ o, actualmente, del desarrollo del llamado “Proyecto BEPS” (*Base Erosion and Profit Shifting*)².

Sin embargo, sus textos no sólo afectan o inciden en la configuración de las normas tributarias³ o en las reglas que regulan la Política Fiscal a nivel internacional, como sucede con BEPS⁴, sino que cada vez tiene más interés en señalar buenas prácticas a las diferentes Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) internacionales⁵, disponiendo al efecto, incluso, de un Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, CTPA, www.oecd.org/ctp/.

Pues bien, en los últimos años, la OCDE lleva proponiendo un cambio en las relaciones entre los obligados tributarios y las AATT, planteando la construcción de un nuevo modelo de relación tributaria: el “cumplimiento cooperativo”⁶, a cuyas características más generales nos referiremos seguidamente.

2. ¿En qué consiste el “cumplimiento cooperativo”?

Tradicionalmente, se ha considerado la relación jurídico-tributaria⁷ como una relación de poder entre un sujeto activo, la Administración tributaria, y unos “sujetos pasivos”;

¹ OCDE: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Eds. OCDE/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, julio de 2010.

² *Passim*. OECD: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Ed. OECD, Publishing, París, 12/02/2013, y OECD: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Ed. OECD Publishing, París, 19/07/2013

³ Otro documento esencial al respecto es la elaboración del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio y sus Comentarios. *Vid.* OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Eds. OCDE/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, julio de 2010

⁴ Por todos, Carbajo Vasco, Domingo: “El informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional”, *Carta Tributaria*, serie Monografías, mayo de 2014.

⁵ Al fin y al cabo, “un sistema tributario vale, lo que la Administración tributaria encargada de aplicarlo”.

⁶ *Passim*. OCDE: *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, Ed. OCDE Publishing, París, 2013.

⁷ Definida en el artículo 17.1 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), como:

“...el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.”.

sin embargo, esta relación, que era vista como de confrontación, ha ido siendo sustituida por una situación mucho más compleja y “relacional” entre las dos partes.

En este sentido, tanto el principio de legalidad como la articulación del tributo como el núcleo duro de las sociedades democráticas y sus debates, la expansión de los derechos fundamentales del ciudadano y la propia complejidad de la vida económica y social, han desarrollado un elenco de relaciones entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria: la AT y los obligados tributarios, sumamente compleja y cambiante, donde los “obligados” tributarios disponen de derechos y garantías⁸ y donde, en ocasiones, por ejemplo, en casos de intereses de demora vinculados a devoluciones tributarias, es la AT la que tiene deberes y responsabilidades de cara a los obligados tributarios.

De hecho, esta versión, mucho más matizada, de las relaciones entre la AT y los obligados tributarios, es la que figura en nuestro Ordenamiento Tributario, ya que conforme al artículo 17.2 de la LGT:

“De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.”.

Sin embargo, la rápida evolución de los entornos en los que se mueve todo sistema tributario, la necesidad de enfrentarse a una fiscalidad masiva (sólo en el IRPF se efectúan más de 19,5 millones de declaraciones cada ejercicio), la internacionalización, la preocupación creciente por los costes indirectos de la fiscalidad (“*compliance costs*”)⁹ y, sobre todo, el aumento de la conflictividad tributaria¹⁰, cuyo desarrollo choca de plano con la necesidad de mantener el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; han llevado a cierto doctrina a plantearse una vuelta de tuerca en este tipo de relación, buscando mejorar el cumplimiento tributario mediante la reducción de los “conflictos” con los contribuyentes.

Se trataría, a cambio de minorar la actitud inquisitiva de la AT (inspecciones “a posteriori”, comprobaciones de liquidaciones, etc.) que, cuando más anticipadamente en el tiempo, mejor, los contribuyentes se comprometiesen a evitar riesgos fiscales y, en el caso de existir, a darlos a conocer a la AT, para que ésta se pronunciase sobre la adecuación de las propuestas tributarias de los contribuyentes a la legislación, lográndose, de esta manera, además, incrementar la seguridad jurídica.

Por lo tanto, se vería al contribuyente como un “cliente” que, a cambio de unas mayores garantías e información, recibiría una atención preferente por parte de la Hacienda Pública, evitando trasladar a períodos y actuaciones administrativas posteriores las discusiones acerca de la adecuación a la normativa tributaria de las operaciones y hechos imposables realizados por el “cliente”.

Cambiaría, en consecuencia, el modelo de control fiscal, pasando a ser la entidad la que diseñaría un marco de control fiscal, basado en la responsabilidad corporativa que sería, en su caso, aprobado por la AT, procurando reducir los riesgos fiscales y llegando a acuerdos o pactos en las cuestiones tributarias conflictivas o susceptibles de interpretación y valoración dentro de rangos amplios, como sucede con toda la

⁸ Véase una enunciación de los mismos en el artículo 34 de la LGT.

⁹ A cuya minoración hace referencia el artículo 3.2 LGT.

¹⁰ Alonso González, Luis Manuel: *Informe. Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*, Ed., Col-legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, marzo 2014.

problemática de los precios de transferencia y la búsqueda de su santo Grial: el precio de mercado en operaciones independientes.

El “cumplimiento cooperativo” conlleva, en consecuencia, un modelo de gestión de riesgos fiscales, un marco de control fiscal vinculado en la empresa al desarrollo de una amplia responsabilidad corporativa y a la asunción de responsabilidades al respecto por parte de algún o algunos miembros del Consejo de Administración, cuya finalidad es velar y controlar que ese marco se cumpla y que la AT pueda estar convencida de que las declaraciones y hechos imposables declarados por la empresa no suponen incumplimiento y que, en el caso de existir dudas al respecto, la AT sería informada sobre tal circunstancia, pidiéndole la entidad una consulta o informe acerca de la tributación pertinente a la operación o al contrato correspondiente.

Sin embargo, a nuestro entender, bajo este concepto se desarrollan diferentes materias; por un lado, nos encontramos con el impulso dado a diferentes fórmulas de terminación no convencional de procedimientos tributarios, verbigracia, en España las actas con acuerdo, artículo 155 LGT, o los acuerdos previos de valoración, los cuales pretenden reducir la conflictividad, aumentar la seguridad jurídica y reducir los costes de cumplimiento;

Por otra parte, también se trata de anticipar en el tiempo el conocimiento de las estrategias de planificación fiscal (agresivas, abusivas, o como quiera denominárselas), propias de las grandes empresas, de ardua detección por parte de la AT en su nacimiento y enormemente costosas de convertir en recaudación efectiva, dada la gran capacidad de las empresas multinacionales (como demuestra el Informe BEPS) para aprovechar el fraccionamiento de las legislaciones nacionales y el carácter nacional de las AATT.

Pero, además, se trataría de minorar costes de gestión a la propia AT y a los contribuyentes costes indirectos, reduciendo controles exhaustivos que, en un marco de mayor confianza, en un terreno “relacional”, no sería tan necesario exigir; además de que, al ser muchos de tales controles realizados tardíamente, como sucede en España con el procedimiento de inspección, conllevan graves problemas de retraso en la adopción de decisiones y acrecientan la complejidad.

En España, la Agencia Estatal de Administración Tributaria se hizo eco de las propuestas de la OCDE acerca de la relación cooperativa (antes denominada “relación reforzada”, traducción del inglés *enhanced relationships*) y creó el Foro de las Grandes Empresas que emitió un Código de Buenas Prácticas para las relaciones entre la AT y los obligados tributarios, al cual están adheridas actualmente 80 empresas.

Sin embargo, algunas ideas que aparecían en ese Foro como la existencia de un canal especial de comunicación, verbigracia, para el desarrollo de interpretaciones oficiales respecto de determinadas operaciones realizadas o a ejecutar por las empresas participantes (anticipo de lo que, en la práctica internacional, se conoce genéricamente como *ruling*) no parecen haber dado mucho resultado, aunque solamente sea porque nuestra LGT no da cabida a estas prácticas, más allá del reforzamiento del sistema de consultas tributarias, artículos 88 y 89.

En otro orden de cosas, esta relación a veces se expone como una simple relación dual: AT y contribuyentes, pero en otros documentos se enfatiza la importancia del “intermediario” para facilitarla, supuesto del asesor fiscal de la empresa implicada en la cooperación reforzada.

Plantea, además, muchas dudas respecto de la legalidad y equidad de estas ideas el hecho de que solamente se refieran a grandes empresas, pues no parece que la AT

plantee destinar medios humanos o materiales específicos a diseñar marcos de control fiscal para particulares y PYME.

Por último, ¿necesitamos, de verdad, inventarnos nuevas fórmulas y expresiones para mejorar las relaciones entre la AT y los contribuyentes, cuando nuestro Ordenamiento Tributario conoce desde hace décadas el sistema de colaboración social en la aplicación de los tributos, artículo 92 LGT? o es que, como tantas veces, de lo que se trata es de “verter vino viejo en odres nuevos”.

3. El caso australiano¹¹

Lo primero que resalta del documento de la ATO, es que solamente plantea la relación cooperativa con grandes contribuyentes y su justificación lo hace de manera oportunista: por su relevancia recaudatoria directa e indirecta (retenciones), por la cantidad de información que poseen, por su importante capacidad gestora, por la existencia en los mismos de una cultura corporativa consolidada, etc.

Sin embargo, esta exclusividad no se justifica, ni se sustenta en razones legales, ni se expone los problemas de discriminación que puede conllevar.

Se trataría, en general, de que el riesgo fiscal se introduzca en la Política de los órganos corporativos de las empresas como un elemento más de la responsabilidad corporativa y que se comunique, cuanto antes sea posible, a la ATO la existencia de riesgos fiscales, cooperando ésta en su solución y evitando las disputas, así como la complejidad y el coste inherente a cualquier fiscalización intensiva.

La fiscalización intensiva, por otra parte, se ve costosa, compleja, sometida a fuertes incertidumbres e imposible de realizar para todo el colectivo de contribuyentes.

Para la ATO se trata de dividir a los grandes contribuyentes en dos segmentos: los que cooperan, introduciendo la “responsabilidad fiscal” en sus decisiones y los que no cooperan; para ello, se segmentan los grandes contribuyentes a partir de un análisis de riesgo sistemático (el modelo BISEP) y para los que cooperan, se intenta solucionar de manera anticipada, consensual y sin sanciones cualquier duda, error o problemática tributaria, evitando inspecciones intensivas posteriores a la realización del hecho imponible; en cambio, el segundo grupo será objeto de inspecciones constantes e intensivas.

El sistema de segmentación de riesgos permite a las empresas un contacto directo con personal de la ATO, incluso designando un “punto de contacto”, buscando una anticipación en el tiempo de cualquier duda o problema fiscal.

Para ello, se analiza el nivel de riesgos del obligado tributario y el rigor de su documentación, contabilidad, sistema informático, etc.

Se trataría, en suma, de “trabajar conjuntamente” con los grandes contribuyentes, para lo cual se introducen medios e instrumentos de comunicación y acción personales y específicos, los cuales se describen de manera intensiva en el texto, por ejemplo, diferentes clases de *rulings*, acuerdos anuales de cumplimiento de obligaciones fiscales, APA, sistemas de relación personal entre el equipo fiscalista interno de la empresa y el equipo inspector encargado en la ATO de su control, consultas rápidas en materia de contratos o actos que la entidad considera puede conllevar un alto riesgo fiscal, etc.

¹¹ Australian Taxation Administration: *Large business and tax compliance*, Ed. Australian Taxation Office, Canberra, May 2014.

En general, se trataría de evitar cualquier actuación inquisitiva, “ex post”, realizada muy posteriormente al hecho imponible y preferir actuaciones fiscales concretas, comprobaciones parciales, resolución de conflictos inmediatos, cercanos en el tiempo a la realización del hecho imponible, etc.

Teóricamente, aunque no se ofrecen datos contundentes, el sistema está funcionando y se quiere seguir profundizando (sin embargo, puede decirse que sólo desde el ejercicio 2011 la filosofía completa de la cooperación está en marcha), para lo cual se solicita la propia colaboración de los contribuyentes, buscando una actitud proactiva de los obligados tributarios.

BEPS Y LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES: DOCUMENTO PARA CONSULTA PÚBLICA

Silvia López Ribas

Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional

1. Introducción

El 18 de diciembre de 2014 la OCDE difundió para consulta pública, hasta el 6 de febrero de 2015, el borrador del documento “Deducción de intereses y otros pagos financieros¹” (en adelante, el borrador) correspondiente a la acción número 4 del Plan contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, conocido como Plan BEPS.

El borrador no contiene conclusiones finales sobre la materia que analiza sino principios, propuestas y reflexiones con la finalidad de compartir el debate habido en el seno del grupo de trabajo integrado por países del Proyecto OCDE/G20 BEPS y de recibir las opiniones y puntos de vista de los interesados. Estas opiniones, junto con el trabajo realizado en el citado Grupo, servirán para la elaboración de recomendaciones sobre buenas prácticas en el diseño y aplicación de normas que limiten la deducción de intereses y otros gastos financieros. El documento definitivo de la acción n° 4 está previsto para septiembre de 2015.

A lo largo de los siguientes párrafos figuran los principales temas que trata el borrador y las líneas de debate que plantea con la finalidad de ofrecer una visión global, aunque muy resumida, de su contenido.

2. Antecedentes

El uso de intereses en la erosión de bases imponibles en el seno de grupos multinacionales ha sido identificado como uno de los mecanismos de planificación fiscal internacional más sencillos para desplazar bases imponibles, situando la deducibilidad de los gastos financieros en entidades sometidas a alta tributación y los ingresos correlativos en entidades de tributación reducida, dando lugar a una minoración de la carga tributaria global de dichos grupos.

Esta situación se expone en el informe de la OCDE titulado *Base Erosion and Profit Shifting*,² (Informe BEPS) en el que ese organismo internacional se compromete a elaborar un plan de acción global, en consulta con todas las partes interesadas, para resolver el problema de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Así nació el Plan BEPS, que consta de 15 acciones, estando la número cuatro dedicada a buscar soluciones que limiten la erosión de la base imponible a través de deducciones de intereses y otros pagos financieros³ con el siguiente mandato concreto: “desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a

¹ El título original *Interest deductions and other financial payments*.

² Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

³ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE 2014. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones. En conexión con la labor anterior y en su apoyo, se establecerán también orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y reglas CFC.”

3. Consideraciones generales

A pesar de que la acción 4 del Plan BEPS así lo requería, el borrador no contiene orientaciones sobre precios de transferencia en operaciones financieras vinculadas; esta materia está siendo objeto de desarrollo de forma separada en otro grupo de trabajo. Se ciñe, por tanto, al análisis de los elementos necesarios para el diseño de reglas que limiten la deducibilidad de los intereses y otros pagos financieros que erosionan las bases imponibles y desplazan beneficios, es decir, su objetivo es identificar soluciones globales, coherentes y consistentes para hacer frente a las “situaciones BEPS” generadas por la deducibilidad de intereses y pagos equivalentes.

Tal y como señala el borrador, los países han reaccionado a estas situaciones mediante preceptos que restringen la deducibilidad de los gastos financieros de forma general o mediante preceptos específicos que limitan tal deducibilidad en respuesta a casos concretos de planificación fiscal, si bien las debilidades de la aproximación unilateral al problema han aconsejado buscar un tratamiento internacional de la materia mediante la elaboración de reglas similares basadas en principios similares lo que permitirá, por una parte, dar una solución más eficiente al problema y, por otra, proporcionar seguridad jurídica y predictibilidad fiscal a la financiación de los grupos multinacionales, dotando al sistema de mayor equidad fiscal y reduciendo el riesgo de doble imposición.

El borrador reitera en varias ocasiones, y esto resulta importante para contextualizar adecuadamente sus recomendaciones, que su objetivo fundamental es limitar la deducción de intereses y otros pagos económicamente equivalentes que produzcan situaciones BEPS y bajo ese prisma han de analizarse las soluciones que propone. No por ello, sin embargo, renuncia a enumerar otros objetivos de política tributaria a los que contribuirá la adopción de limitaciones en la deducibilidad de intereses, entre ellos, minimizar las distorsiones en la competitividad de los grupos domésticos e internacionales y en la localización de la inversión internacional, asumiendo que otros objetivos de política fiscal como la reducción del sesgo fiscal a favor del endeudamiento frente al capital pueden, asimismo, llevar a una aplicación más extensa o ligeramente distinta de algunas de las medidas que examina.

Otra cuestión que menciona el borrador es la necesidad de que su contenido final sea compatible con el derecho de la Unión Europea, puesto que si las recomendaciones dadas no pueden ser puestas en práctica por los 28 países de la Unión Europea no serían plenamente efectivas en el combate de las situaciones BEPS. Por ello, el borrador expresa esta preocupación y manifiesta la intención de diseñar buenas prácticas que puedan ser plenamente adoptadas por los países de la Unión Europea por ser compatibles con el derecho comunitario.

4. Tipos de reglas existentes para limitar la deducibilidad de los intereses

El borrador agrupa los diferentes tipos de normas que limitan la deducibilidad de intereses actualmente en vigor en los países integrantes del Grupo de trabajo en los siguientes seis grandes grupos:

1. Reglas que limitan el nivel de deducibilidad de los gastos financieros o el nivel de endeudamiento por referencia a un ratio fijo que relaciona el nivel de endeudamiento con el capital; los intereses con el beneficio (generalmente el EBITDA -beneficio antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización-) o los intereses con el valor de los activos. Estas reglas se aplican, con carácter general, en el ámbito de grupos multinacionales o en relaciones de vinculación.
2. Reglas que comparan el nivel de endeudamiento de una entidad con el nivel de endeudamiento del grupo, generalmente mediante ratios que relacionan el endeudamiento y el capital.
3. Reglas específicas que limitan la deducibilidad de intereses generados en determinadas transacciones.
4. Test de libre competencia (*arm's length test*) que compara el nivel de interés o endeudamiento de una entidad con el que habría tenido en sus relaciones con entidades independientes.
5. Retenciones en la fuente cuando se satisfacen intereses.
6. Reglas que restringen la deducibilidad de los gastos financieros a un porcentaje de los mismos, con independencia de la naturaleza del pago o de su destinatario.

Los comentarios a destacar en relación con la valoración que el borrador realiza de cada uno de los grupos anteriores son los siguientes:

- Las reglas del grupo 1 se consideran fáciles de aplicar y con capacidad para abordar situaciones BEPS si relacionan el nivel de gastos financieros con la actividad económica de la entidad a través del EBITDA o del valor de los activos. No obstante, al ser ratios fijos no tienen flexibilidad y se indica que hay evidencia de que las tasas a las que están fijados actualmente son demasiado altas para ser eficientes en la solución de las situaciones BEPS generadas por la deducibilidad de intereses.
- Las reglas de los grupos 1 y 2 que ligan la deducibilidad de los intereses al nivel de capital, típicamente a través de ratios de deuda/capital (ratio de endeudamiento), son sencillas de aplicar dado que las magnitudes que las conforman se obtienen fácilmente y proporcionan un nivel razonable de certeza a los grupos en la planificación de su financiación, pero se objetan tres inconvenientes: (i) el importe del capital en una entidad puede no ser una buena medida de su nivel de actividad, (ii) aunque se limite el importe de endeudamiento aún existe flexibilidad en el tipo de interés que se paga por el endeudamiento y, (iii) permite que aquellas entidades que tengan más capital puedan deducir más intereses. El borrador considera que el ratio de endeudamiento no debería incluirse como una buena práctica en el diseño de una regla general que limite la deducibilidad de intereses para abordar situaciones BEPS.
- Las reglas específicas a que se refiere el grupo 3 son respuestas efectivas a problemas BEPS concretos, sin embargo, a medida que estos cambian las reglas

deben modificarse lo que puede resultar en una normativa de limitación de la deducibilidad de intereses muy compleja. No obstante, se considera que este tipo de reglas, además de dar respuesta a situaciones concretas, pueden aplicarse a determinadas entidades complementando a una regla general que se aplique solo a las entidades integrantes de un grupo o pueden utilizarse en sectores económicos específicos.

- Las reglas de los grupos 4 y 5 no se consideran adecuadas para abordar situaciones BEPS; las primeras porque solo se refieren a pagos intragrupo y permiten deducir intereses correlacionados con ingresos exentos y las segundas porque, a menos que el tipo del *withholding tax* sea como el del Impuesto sobre Sociedades, las oportunidades BEPS se mantienen y se plantean problemas con la red de convenios bilaterales para evitar la doble imposición y con la Directiva comunitaria sobre intereses y cánones.
- Las reglas del grupo 6 suelen tener como finalidad reducir el sesgo fiscal a favor del endeudamiento en relación con el capital pero no afrontan situaciones BEPS por lo que no se toman en consideración, con independencia de que puedan tener un papel más amplio en la política fiscal de un país.

5. Definición de intereses y pagos económicamente equivalentes

Ante la existencia de diferentes conceptos de interés en el derecho comparado se considera conveniente acordar los gastos que estarán afectados por una regla que limite la deducibilidad de los intereses ya que dotará de consistencia y coherencia internacional a la regla y proporcionará certeza a los contribuyentes.

Así, para que se considere buena práctica, una regla que aborde las situaciones BEPS generadas por la deducibilidad de intereses debería aplicarse: (i) al concepto tradicional de interés como retribución de todas las formas de endeudamiento, (ii) a los pagos económicamente equivalentes al concepto de interés y, (iii) a los gastos conexos a la obtención de financiación.

El borrador enumera, sin carácter exhaustivo, aquellos pagos que deberían estar incluidos en el ámbito de aplicación de esta regla, entre ellos, los efectuados en el marco de préstamos participativos, los importes recharacterizados como intereses por aplicación de la normativa de precios de transferencia, los intereses imputados por instrumentos financieros convertibles o las comisiones de apertura. Se considera que en la identificación de pagos económicamente equivalentes a los intereses que efectúen los países debe prevalecer la substancia económica sobre la forma legal.

6. Ámbito subjetivo de aplicación de las reglas que limitan la deducibilidad de intereses

El documento propone la aplicación de las reglas que limitan la deducibilidad de los intereses a tres grupos de sujetos:

- (i) a las entidades y establecimientos permanentes que forman parte de un grupo – la pertenencia al grupo se define en términos de participación o control-
- (ii) a las “partes conectadas” que son aquellas que están bajo propiedad o control común pero no forman parte de un grupo – por ejemplo las entidades controladas por un individuo, un trust o un fondo- o bien los acuerdos de accionistas que tienen el efecto de controlar la entidad

- (iii) a las entidades vinculadas -inversiones significativas del 25% tanto de personas físicas como jurídicas que no dan lugar a grupo- y terceros actuando bajo un acuerdo estructurado.

Cada uno de los tres grupos plantea riesgos diferentes en términos BEPS por lo que podrían ser destinatarios de reglas diferentes. Así, a las entidades pertenecientes a un grupo se les podría aplicar una regla general mientras que las partes conectadas y las vinculadas podrían ser destinatarias de reglas específicas (*targeted rules*).

7. ¿Nivel de endeudamiento o gastos financieros?. ¿Valores brutos o netos?

En cuanto a la primera cuestión, la regla puede diseñarse restringiendo directamente el importe de intereses deducibles a efectos fiscales (en general, así lo hacen las reglas que refieren el nivel de intereses deducibles a un porcentaje del beneficio) o bien, indirectamente, restringiendo el importe de endeudamiento respecto del cual se pueden deducir intereses (así lo llevan a cabo las reglas referidas a elementos del balance como activos o endeudamiento).

El borrador propone que las reglas limitadoras de la deducibilidad de intereses estén directamente vinculadas al nivel de gastos por intereses y no al nivel de endeudamiento debido a la mayor facilidad en la identificación de las magnitudes deducibles; a que el nivel de endeudamiento de una entidad puede variar a lo largo del período, y a que se proyectan sobre el factor de riesgo clave –los intereses- aunque reconoce como ventajas de la referencia al nivel de endeudamiento una mayor sensibilidad a las tasas de interés que paga la entidad y mayor facilidad en la planificación de inversiones vinculadas a financiación con tipos de interés variable.

En relación con la segunda cuestión, el borrador propone que la regla general que limita la deducibilidad se proyecte sobre el importe neto de los intereses, esto es, sobre la diferencia entre los pagos por intereses y cantidades equivalentes menos los ingresos por intereses y otros ingresos económicamente equivalentes. De esa forma, se minimiza el riesgo de doble imposición económica que es mayor si se aplican reglas basadas en valores brutos (sin minoración de los ingresos financieros), supuesto que el ingreso sea gravado plenamente.

8. Umbrales para la aplicación de la limitación en la deducibilidad de intereses

El borrador razona que la ventaja de tener que superar determinados umbrales para aplicar la norma radica en que se proyectará sobre un número menor de entidades afectadas lo que implica una reducción de los costes de cumplimiento para los contribuyentes y de los costes de gestión para las Administraciones tributarias.

Analiza dos tipos de umbrales por debajo de los cuales no se aplicarían las normas restrictivas de la deducibilidad de intereses: el umbral de dimensión y el umbral monetario, si bien el primero, conformado por referencia a factores tales como el número de empleados, la cifra de negocios o el total de activos se descarta porque la consideración de una entidad como mediana o pequeña no evita que esté sometida a riesgos BEPS. El umbral monetario es más fácil de aplicar y se enmarca mejor en una regla que limite de forma general la deducibilidad de los gastos financieros netos. Hay que tener presente, no obstante, que cuando la entidad supere el umbral monetario todo el importe de intereses estará sujeto a la regla de limitación y aquél no actuará como una franquicia o mínimo exento.

El umbral fijado por cada país debe tener en cuenta sus circunstancias económicas y tipos de interés y revisarse periódicamente para adaptarse a ambos, tomando siempre como referencia que deberá impedir que se mantengan oportunidades BEPS. Por otra parte, si un grupo tiene más de una entidad en un mismo país, el umbral monetario se determinará por referencia a todas las entidades del grupo residentes en él para evitar el fraccionamiento de entidades.

Si bien el borrador no requiere como buena práctica la inclusión de umbrales en el diseño de las reglas limitadoras de la deducibilidad de intereses, los países que conforman el grupo de trabajo están de acuerdo en que la introducción de un umbral de aplicación de la regla en la normativa de un país debería responder a las características señaladas en los párrafos anteriores, esto es, debe ser monetario, dirigido a excluir a las entidades con pocos riesgos BEPS, aplicado a los gastos financieros netos, determinado en función de las circunstancias económicas y de tipo de interés del país, y que se aplique a la totalidad de los gastos por intereses netos del grupo local.

9. Determinación de los intereses deducibles por referencia a la posición de la entidad en el grupo al que pertenece (*Group-wide test*)

Tal vez, el aspecto más novedoso del borrador lo constituye la propuesta de determinación de los gastos por intereses netos que serán deducibles en una entidad por referencia a los gastos de esa naturaleza en los que el grupo ha incurrido con terceros y a la actividad económica o posición de la entidad en el grupo multinacional al que pertenece (*group-wide test*). El borrador considera que esta propuesta es la que tiene mayor potencial para eliminar las situaciones BEPS creadas por intereses derivados del endeudamiento.

A continuación, figuran los aspectos básicos de la propuesta cuyas ventajas, inconvenientes y elementos que la conforman son analizados en detalle en el borrador.

La primera operación a realizar es la determinación de los gastos financieros netos del grupo -gastos financieros minorados en los ingresos de esa naturaleza- generados en sus relaciones de endeudamiento con terceros.

A continuación, ese importe se asignará a cada entidad del grupo por referencia a su posición en el mismo conformando los intereses netos potencialmente deducibles en ellas. Esta operación admite dos modalidades: la distribución de los intereses netos del grupo (*group-wide interest allocation rules*) y la utilización de ratios financieros del grupo (*group ratio rules*).

En la primera modalidad, la distribución de los intereses netos del grupo a sus entidades se realiza por referencia a la actividad económica de cada entidad dentro del grupo de acuerdo con una variable seleccionada (por ejemplo, el importe de los beneficios de cada entidad sobre los beneficios del grupo o el valor de los activos de cada entidad respecto del valor total de activos). Por último, la cuantía de los intereses asignados a cada entidad que resulta fiscalmente deducible se determina aplicando uno de los siguientes métodos: el de los intereses estimados (*deemed interest rule*) o el del techo de intereses (*interest cap rule*).

La diferencia entre los dos métodos radica en que, en el primero, dicha cuantía coincide con el importe de intereses netos asignados a la entidad, con independencia de los efectivamente satisfechos y percibidos, mientras que en el segundo el importe asignado actúa como límite de los gastos por intereses netos satisfechos por la entidad que serán

deducibles⁴. Es decir, el primer método permite la deducción de los intereses netos asignados a cada entidad con independencia de que coincidan o no con los efectivamente habidos, lo que permite la deducción de todos los intereses netos del grupo, mientras que el segundo método deduce la cuantía de intereses netos reales de la entidad con el techo del importe de intereses asignados, de forma que si este último es menor habrá parte de los intereses netos del grupo con terceros que no pueda deducirse⁵.

El borrador informa que los países integrantes del grupo de trabajo han expresado serios problemas de política fiscal para la deducción de intereses distintos de los satisfechos o devengados por la entidad y prevén posibles riesgos adicionales de endeudamiento no deseado cuando en la estructura del grupo existan entidades en países que no tengan esta regla, por lo que el borrador se inclina por el método del techo de intereses si, finalmente, una regla de esta naturaleza se incluyera como una buena práctica.

Aunque se considera que esta propuesta es la que puede reducir en mayor medida los efectos BEPS derivados de intereses al igual que la complejidad que plantea a los grupos multinacionales la aplicación de tantas legislaciones sobre la materia como países en los que tiene presencia, el borrador no es ajeno a las exigencias y dificultades que su puesta en práctica entrañaría, comenzando por su necesaria aplicación de manera consistente en todos los países, aspecto crítico para su éxito. De igual forma, los costes de cumplimiento para contribuyentes y de gestión para las Administraciones tributarias que conlleva podrían ser superiores a los originados por otros métodos.

En la segunda modalidad antes citada, cuando la determinación de los intereses netos deducibles en una entidad se realiza por referencia a ratios financieros del grupo (por ejemplo, el que relaciona los intereses y el EBITDA o los intereses y el valor de los activos), se compara el valor que tiene el ratio seleccionado en la entidad con el valor del ratio para el grupo. Si la posición de la entidad es inferior o igual a la del grupo todos sus gastos por intereses netos serán deducibles; por el contrario, si el valor del ratio en la entidad es superior al del grupo los intereses “excesivos” no serían deducibles. Esta regla tiene el mismo efecto que el método del techo de intereses por lo que permite la deducción total de los intereses satisfechos por el grupo a terceros en la medida que se pueda reestructurar la financiación intragrupo de forma que alinee los gastos financieros individuales con el ratio tomado como modelo.

En el diseño de cualquiera de las dos modalidades, la del techo de intereses y la de ratios financieros, hay que decidir, entre otras, las siguientes cuestiones:

1. Entidades del grupo que deben incluirse. Se considera como buena práctica que cualquiera de estos métodos y modalidades se aplique en grupos que elaboren estados financieros consolidados. En caso de que esto no suceda la composición del grupo al que se aplique la regla de limitación de intereses debe incluir aquellas entidades que serían objeto de consolidación bajo reglas IFRS o bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país de la matriz.

⁴ Hay que destacar que los intereses que deduzca cada entidad pueden ser los satisfechos a otras entidades de grupo, si bien siempre tendrán como límite total los satisfechos a terceros. Sería el caso, por ejemplo, de obtención de la financiación externa por una entidad del grupo que luego se traslada, total o parcialmente, a otras entidades del grupo mediante préstamos intragrupo. El importe total potencialmente deducible serán los intereses que la primera entidad satisface a prestamistas independientes y el importe que deducirá cada entidad del grupo corresponderá, sin embargo, a intereses por los préstamos intragrupo.

⁵ El borrador apunta que este inconveniente podría superarse mediante la adopción por el grupo de una estructura financiera intragrupo que corrija la existencia de excesos y defectos de capacidad deducible.

2. Cálculo de los gastos por intereses netos del grupo. Cada entidad que aplique esta regla debe conocer el total de intereses netos satisfechos a terceros por el grupo, incluidas las cantidades económicamente equivalentes a intereses. Cuando el grupo presenta estados financieros consolidados éstos pueden ser un buen punto de comienzo para obtener dicha información ya que, junto con la documentación soporte de los mismos, permiten determinar la posición financiera neta tomando en consideración los préstamos y los depósitos con terceros, si bien cabe la posibilidad de tener que realizar ajustes para incluir gastos o ingresos que no deban formar parte del total de intereses netos satisfechos a distribuir.

3. Medición de la actividad económica o ratio del grupo aplicable. Tanto los beneficios como el valor de los activos de una entidad informan sobre su capacidad económica y de endeudamiento. Ambos pueden, por otra parte, determinarse utilizando datos financieros o datos fiscales, proponiéndose en el borrador que se utilicen los primeros, si bien en el caso de activos debería excluirse la tesorería, los depósitos y los préstamos a terceros e intragrupo. Adicionalmente, dado que la acción cuatro del Plan BEPS indica específicamente que hay que abordar situaciones BEPS generadas por los intereses relacionados con ingresos fiscalmente exentos, la medida de la actividad económica basada en activos podría excluir las inversiones en fondos propios de entidades cuyos dividendos estén fiscalmente exentos y la basada en beneficios los ingresos correspondientes a tales dividendos.

Entre las cuestiones que hay que resolver si se utilizan los beneficios como medida de actividad económica está el tratamiento que se debe dar a las variaciones en la deducción que puede generar su volatilidad, la deducción en grupos que presenten pérdidas en su resultado consolidado o los estándares contables a utilizar en la determinación del beneficio de cada entidad. El uso del valor de los activos tampoco está exento de cuestiones a resolver pues si bien es una magnitud más estable que los beneficios y permite la deducción de intereses aunque el grupo esté en pérdidas, se hace preciso adoptar reglas comunes de valoración, lo que lleva de nuevo a los estándares contables a adoptar en las valoraciones de activos de las diferentes entidades y plantea especiales problemas en relación con los activos generados internamente y con los intangibles.

Por último, puede acontecer que el grupo no tenga gastos por intereses netos con terceros, en cuyo caso las entidades solo podrían deducir los intereses intragrupo en la medida que tuvieran ingresos de esa misma naturaleza.

10. Limitación de la deducibilidad de intereses por referencia a un ratio fijo

Bajo esta alternativa, la deducibilidad de los gastos por intereses derivados del endeudamiento con entidades del grupo o con terceros en una entidad se determina como un ratio o porcentaje fijo de sus beneficios, activos o capital y es aplicable con independencia del nivel de endeudamiento o del valor que esa misma relación tenga en el grupo multinacional al que pertenezca la entidad. El importe de los intereses deducibles expresado como un porcentaje de los beneficios (EBITDA) está actualmente en vigor en varios países del grupo de trabajo aunque con algunas diferencias en el diseño del precepto.

Esta alternativa presenta la ventaja de su sencillez en la aplicación, tanto para contribuyentes como para Administraciones tributarias, y permite su configuración utilizando magnitudes fiscales en lugar de magnitudes contables. Sin embargo, desconoce que distintos sectores de actividad requieren distintos valores en los ratios, aborda el problema BEPS de forma menos exhaustiva que las metodologías que toman

en consideración la posición de la entidad en el grupo (*group-wide tests*) y plantea un problema principal, cual es la determinación del nivel o valor correcto del ratio, esto es, aquél que representaría el nivel⁶ “apropiado” de intereses fiscalmente deducibles.

11. Aplicación de enfoques combinados

El borrador propone dos alternativas que combinarían tres de las modalidades analizadas (la de distribución de los intereses netos del grupo con terceros, la basada en ratios del grupo y la referida a ratios fijos) permitiendo que las entidades con menor carga financiera y menor riesgo BEPS apliquen un método más sencillo y con menores costes de cumplimiento (regla de escape). Esto sería compatible con la existencia de un umbral mínimo para la aplicación de la norma restrictiva de la deducción de gastos financieros y con la posibilidad de trasladar a ejercicios siguientes los intereses netos no deducidos. La regla de escape no debe socavar, sin embargo, la eficacia de la regla general para abordar BEPS.

En este sentido, se presentan dos alternativas. La primera de ellas tendría como regla general la distribución de los intereses netos del grupo con terceros entre las entidades del grupo con base en los beneficios o el valor de los activos, aplicando el método del techo de deducibilidad y admitiendo el traslado de los defectos de deducción a ejercicios posteriores, y exoneraría de dicha regla a las entidades del grupo cuyos gastos financieros netos, aun habiendo superado el umbral mínimo, representan un porcentaje predeterminado muy bajo de sus beneficios o del valor de sus activos.

La segunda alternativa propuesta establece como regla general el método del ratio fijo por el que las entidades deducirían los gastos financieros netos hasta un porcentaje predeterminado de sus beneficios o valor de sus activos. Se recomienda que el valor de este ratio sea superior al que se propone como “regla de escape” en la alternativa anterior dado que será aplicado por un número superior de entidades, si bien se matiza que debería ser inferior al aplicado actualmente por los países que tienen esa norma en vigor (mayoritariamente, 30% del EBITDA o de un EBITDA ajustado). De nuevo, esta regla podría ir acompañada del traslado de lo no deducido a ejercicios posteriores. Las entidades del grupo cuyo ratio tenga un valor superior al fijado pero inferior al del grupo no necesitarían aplicar el ratio fijo y deducirían su gasto por intereses netos. En este caso, la regla de escape no pretende flexibilizar los costes de cumplimiento sino permitir una mayor deducibilidad siempre que el valor del ratio utilizado como referencia en la entidad esté comprendido entre el valor del ratio fijo y el del ratio del grupo. Esta opción se considera también aplicable a entidades independientes permitiendo así afrontar objetivos adicionales de política fiscal tales como reducir la preferencia fiscal del endeudamiento respecto de fondos propios y, además, permitiría que las entidades en pérdidas pudieran deducir intereses si cumplen con la regla de escape.

⁶ En este sentido, el cuadro 4 del borrador señala que, de acuerdo con la información financiera tomada, en el año 2009, 66 de 77 compañías tenía un ratio de gastos por intereses en relación con su EBITDA por debajo del 10% pasando en 2013 a 75 de 79. Adicionalmente, de acuerdo con los datos suministrados por nueve de los países que integran el grupo de trabajo, el 85% de los 10 mayores grupos no financieros con matriz en dichos países situaba este ratio en un porcentaje inferior al 20%.

12. Reglas específicas

El borrador contrapone las ventajas e inconvenientes de afrontar el problema BEPS exclusivamente mediante reglas específicas frente a las ventajas e inconvenientes de una regla general y una serie de reglas específicas, concluyendo que esta última alternativa garantizaría que el problema BEPS se resolviera mejor.

El tipo de reglas específicas a establecer dependerá, no obstante, del diseño de la regla general que se recomiende como buena práctica. Así, en el documento se identifican, a efectos ilustrativos, algunas casos que podrían ser abordados mediante reglas específicas, entre ellos, los casos de *debt push-down* excesivo para los que mediante el establecimiento de un coeficiente de subcapitalización se evitase que la compañía adquirida soportase un exceso de endeudamiento; el uso de endeudamiento para financiar ingresos exentos, distintos de los “comúnmente” exentos como ciertos dividendos; o los gastos financieros satisfechos a partes relacionadas o conectadas, si éstas no están dentro de la regla general.

13. Gastos financieros no deducibles y doble imposición

Según se indica en el borrador, la experiencia de algunos países y los estudios académicos revelan que los grupos multinacionales revisan y adaptan sus estructuras de financiación para reducir el impacto de los preceptos que limitan la deducibilidad de gastos financieros pero parece, asimismo, que una restricción permanente a la deducibilidad de los intereses conlleva riesgo de doble imposición económica siendo la intención de los países integrantes del Grupo de Trabajo reducir dicho riesgo.

Una vez examinada que la recaracterización de los intereses no deducibles en dividendos, -lo que podría eliminar la doble imposición- plantea más desventajas que ventajas en el plano internacional (problemas con el *withholding tax*, imposibilidad de identificar los “intereses concretos” no deducidos con la regla general, etc.) y, por tanto, no se considera como una buena práctica en el diseño de las reglas que limitan la deducibilidad de intereses, se plantea la posibilidad de trasladar la deducción de los gastos financieros netos no deducidos en un ejercicio y la capacidad de deducibilidad no utilizada en un período, entendida como la diferencia positiva entre el límite deducible y lo efectivamente deducido, a ejercicios siguientes (*carry forward rule*). No obstante dicha propuesta, el documento expresa de forma algo contundente que tales preceptos deberían estar sometidos a un límite temporal dado que en caso contrario se reduciría el impacto de las reglas limitativas de intereses, se dotaría de complejidad a la norma y aparecerían oportunidades de planificación fiscal. Sin embargo, como se pone de manifiesto en el cuadro nº 5 del borrador, varios países que tienen en vigor reglas limitadoras de la deducibilidad de gastos financieros, entre ellos España desde la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, no establecen plazo para la deducción en ejercicios posteriores de los gastos financieros que no pudieron deducirse en un ejercicio por superar el límite establecido.

14. Tratamiento de sectores específicos

Por último, el borrador plantea diversas reflexiones en torno a la necesidad de reglas específicas limitadoras de la deducibilidad de intereses para determinados sectores como banca y seguros, infraestructuras, sectores con regímenes fiscales especiales (tales como el petrolífero) que aborden el problema BEPS garantizando que se atienden las necesidades específicas del sector y no se crean nuevas oportunidades de arbitraje o una posible ventaja competitiva para ciertos grupos.

ALGUNAS DUDAS INTERPRETATIVAS EN TORNO A LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE QUIENES OBSTACULICEN LA EJECUCIÓN SOBRE EL PATRIMONIO DEL DEUDOR*

Ana Luque Cortella

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

1. Introducción. La responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria

El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹ establece la responsabilidad, a efectos tributarios, en que puede incurrir cualquier persona que intente obstaculizar el embargo o la traba de los bienes del deudor. Su formulación es la siguiente: “También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las personas que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de garantía, colaboren o consientan el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”².

Se trata de un supuesto de responsabilidad que se genera en el procedimiento de recaudación, concretamente, en la fase de embargo previa a la enajenación de los

* Este trabajo se enmarca en el seno del Proyecto de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad “Estudio de las relaciones entre Derechos fundamentales y Hacienda pública. Consecuencias del Tratado de Lisboa en su desarrollo normativo y jurisprudencial” (DER 2011-27491).

¹ La Ley General Tributaria de 2003 corrigió el error sistemático de la anterior que incluía este precepto en el artículo 131.5º, dentro del Capítulo V, Título III, relativo a la recaudación. Ello había suscitado numerosas críticas pues carecía de alguna referencia expresa en la sección correspondiente a los responsables. Es más, al margen de su incorrecta ubicación, algunos autores como Blázquez Lidoy, A., habían criticado la falta de “una regulación clara y precisa [...] la semejanza que presentaban las distintas causas de responsabilidad del artículo 131.5 hacía que para una misma situación se emplearan indistintamente cualquiera de los supuestos sin que los tribunales manifestaran reparo”; «Obligados tributarios», en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, (Coord. Palao Taboada, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 149).

² Redacción dada al artículo 42.2 de la Ley General Tributaria por el artículo 5.4 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (Boletín Oficial del Estado de 30 de noviembre).

bienes³ y que puede plantear ciertas dudas interpretativas cuando el obligado principal se encuentra inmerso en un procedimiento de ejecución colectiva y el embargo no se ha llevado a cabo mediante el procedimiento administrativo de apremio sino en el propio proceso concursal.

2. La aplicación indiscutible de la responsabilidad cuando recae en el seno de un procedimiento de apremio, anterior a un eventual concurso

Debemos partir de la premisa de que la aplicación del precepto no plantea ningún tipo de dudas cuando, en caso de concurrencia de procedimientos, la Administración ha ganado la prioridad procedimental ya que podrá continuar con la vía de apremio hasta el final⁴. Es decir, que cuando la fecha de la diligencia de embargo sea anterior a la de la apertura del concurso de acreedores y los bienes que se van a embargar no resulten necesarios para continuar con la actividad productiva del deudor, las personas que realicen alguna de las conductas descritas en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria podrán incurrir en este supuesto de responsabilidad si trataran de impedir u obstaculizar el embargo administrativo⁵.

Hay que tener en cuenta, además, que en el artículo en cuestión se establece un supuesto de responsabilidad solidaria. Ello implica que cuando la responsabilidad de los administradores de la sociedad sea subsidiaria, por la vía de las letras a) y b) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, no podrá exigirse el pago a los administradores mientras no se haya actuado contra el responsable solidario, en virtud del beneficio de excusión regulado en el artículo 176 de la Ley General Tributaria. Así, la transmisión de bienes de una sociedad por parte de su administrador en connivencia con un tercero implica que la Hacienda Pública deberá dirigirse en primer lugar contra el tercero adquirente, hasta el límite del valor del bien adquirido⁶.

3. La inaplicación del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria cuando el embargo se sitúa en el seno del proceso concursal.

Pero retomando la problemática sobre la concurrencia del procedimiento de embargo y del concurso, es necesario analizar un supuesto diferente: aquél en que el embargo no se realiza mediante el procedimiento administrativo de apremio sino en el propio proceso concursal. ¿Puede entonces derivarse la responsabilidad tributaria contra quienes colaboren en la ocultación de los bienes del obligado al pago, consientan el

³ Sobre esta tema, Blázquez Lidoy, A. aclara “que el artículo 42.2.a) opera en fase ejecutiva pero con anterioridad a que se tenga conocimiento del embargo. Y una vez que se ha iniciado el procedimiento de embargo entran el resto de supuestos de hecho.”; «Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 150.

⁴ Véase artículo 164 de la Ley General Tributaria.

⁵ Según afirma el TEAC en su Resolución de 25 de junio de 2008, no estamos estrictamente ante un supuesto de “responsabilidad tributaria”, sino de un tipo de responsabilidad por actos ilícitos que tiene su fundamento en el artículo 1902 del Código Civil. Se refiere al antiguo artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963, pero existen diferencias en el marco de la Ley General Tributaria vigente: el apartado 1 del artículo 42 afirma que “Serán responsables solidarios de la deuda tributaria [...]”, mientras que el apartado 2 que estamos analizado afirma: “Serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente [...]”.

⁶ Véase, por ejemplo, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2011 (recurso contencioso-administrativo 144/2010) y 21 de mayo de 2012 (recurso contencioso-administrativo núm. 46/2011). Esta misma jurisprudencia señala que el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria no exige que la transmisión causante de la derivación de responsabilidad se haya producido directamente entre el sujeto pasivo (la sociedad, en el caso anterior) y el responsable solidario.

levantamiento u obstaculicen de alguna manera el embargo? En nuestra opinión, la cuestión debe resolverse en sentido negativo porque todas las conductas que generan la responsabilidad que se deriva de este precepto vienen referidas al procedimiento administrativo de apremio, y no a otros procesos de ejecución distintos de aquél. Resulta evidente que lo que la Ley General Tributaria pretende garantizar es el cobro de una deuda tributaria en fase recaudatoria a través de su procedimiento propio y específico⁷, por lo que cuando el precepto alude a las actuaciones que obstaculicen el embargo sólo puede referirse a los embargos administrativos que, como es sabido, no se podrán llevar a cabo por la Administración cuando se esté tramitando un procedimiento concursal.

Por otro lado, no puede perderse de vista que la responsabilidad como garantía está dirigida de manera exclusiva a la protección de las deudas tributarias y cuando se ocultan o se levantan los bienes en el procedimiento concursal se estará perjudicando a todos los acreedores y no sólo a la Hacienda Pública, por lo que corresponderá aplicar las medidas establecidas en la normativa concursal, y no en la tributaria. Además, en estos casos, se estará obstaculizando el desarrollo del proceso concursal y no impidiendo “la actuación de la Administración Tributaria”, como se exige en el precepto que analizamos para derivar la responsabilidad⁸. Es más, de admitirse la tesis contraria sería muy probable que se planteara un problema de concurso de normas con los tipos penales de malversación⁹, de alzamiento de bienes¹⁰ o de apropiación indebida¹¹, con la consiguiente vulneración del principio *ne bis in idem*. Estos

⁷ En este sentido, la disposición se basa “en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran”, según la STS de 24 de octubre de 2007 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003), fundamento de Derecho séptimo.

⁸ Cfr. artículo 42.1.a) *in fine*.

⁹ El artículo 432.1 del Código Penal dispone: “La autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro, sustrajere o consintiere que un tercero, con igual ánimo, sustraiga los caudales o efectos públicos que tenga a su cargo por razón de sus funciones, incurrirá en la pena de prisión de tres a seis años e inhabilitación absoluta por el tiempo de seis a diez años”.

¹⁰ El artículo 257 del Código Penal dispone: “1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

1º. El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

2º. Quien con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

2. Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

3. En el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, la pena a imponer será de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

[...]

5. Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara una ejecución comercial”.

¹¹ El artículo 252 del Código Penal establece: “Serán castigados con las penas del artículo 249 o 250, en su caso, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido, cuando la

argumentos llevan a la conclusión de que cuando la ocultación o el levantamiento de los bienes se produzca en el seno del procedimiento concursal habrá lugar a la responsabilidad civil o penal que se pueda derivar, pero no a la responsabilidad tributaria.

En suma, que el supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria para los que colaboren en la ocultación de los bienes del obligado al pago, consientan el levantamiento de dichos bienes u obstaculicen de alguna manera el embargo, no podrá aplicarse cuando se trate de bienes integrados en la masa activa del concurso, ya que todas las conductas que generan la responsabilidad a que se refiere este supuesto vienen referidas al procedimiento administrativo de apremio y no a otros procesos de ejecución distintos de aquél.

4. La extensión del alcance de la responsabilidad a las sanciones

Obviamente, como hemos señalado, la inaplicación del supuesto de responsabilidad solidaria previsto en la Ley General Tributaria resulta predicable salvo que la Administración hubiera ganado la prioridad procedimental para ejecutar por el procedimiento administrativo de apremio. En tal caso, la responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria alcanzará, con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar, al importe de la deuda tributaria pendiente y, tal y como añadió posteriormente la Ley 36/2006, “y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan”. Hasta ese momento, ante la falta de previsión expresa, podrían haberse entendido excluidas las sanciones impuestas al deudor principal en virtud del artículo 41.6 de la Ley General Tributaria, aunque ya entonces existían buenas razones para considerar que las sanciones deberían incluirse (el hecho de que la responsabilidad derivase de un acto ilícito)¹².

El problema que se plantea, en este caso, es que la conducta del responsable no es la que ha generado la sanción impuesta al deudor principal, sino otra diferente, de forma que las circunstancias de graduación tenidas en cuenta para cuantificar la sanción del deudor principal poco tendrán que ver, por no decir nada, con las que deberían aplicarse al responsable¹³. El TEAC afirmaba al respecto que “el precepto transcrito (se refería al

cuantía de lo apropiado exceda de cuatrocientos euros. Dicha pena se impondrá en su mitad superior en el caso de depósito necesario o miserable”.

¹² Guerra Reguera, M., critica que la Ley General Tributaria (se refería a la anterior) haya utilizado como vía para sancionar determinadas conductas la de la responsabilidad: “¿Qué finalidad persigue la norma que analizamos? La misma que el artículo 38 ó el 40 de la Ley General Tributaria, reprimir una conducta lesiva para los intereses de la colectividad social. Y para esta finalidad se utiliza un mecanismo nacido para garantizar el cobro y no para reprimir conductas. de modo que si el deudor principal cumple cabalmente su obligación, las conductas recogidas en el artículo 131 de la Ley General Tributaria quedan absoluta e injustamente impunes, pues extinta la principal, desaparece la accesoria. Si paga el responsable, lo cual es relativamente probable por tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria, puede suceder, o bien que vuelva a quedar impune quien se subsumió en alguno de los comportamientos del artículo 131 de la Ley General Tributaria si prospera su acción de regreso, o que la conducta impune sea la del actor directo de la conducta objeto de reprobación”; *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, págs. 203 y 204.

¹³ No se desconoce que la derivación de responsabilidad a las sanciones, en este caso, resulta bastante polémica. Guerra Reguera, M., expone con claridad el problema: “Para reprimir una conducta, alguna de las descritas en el artículo 131 de la Ley General Tributaria (se refiere a la anterior), se le obliga al sujeto a responder solidariamente del importe de la deuda, es decir, también de una sanciones calculadas sobre el juicio de una conducta infractora totalmente ajena a la que aquí se reprime. Una sanción que ha sido graduada con unos criterios aplicados a las circunstancias del sujeto infractor y que, de ordinario, serán

artículo 131 de la anterior Ley General Tributaria, predecesor del vigente 42.2) delimita cuál es el patrimonio que queda afecto a la responsabilidad contenida en el mismo, lo que no guarda relación alguna con el principio de personalidad de la pena o sanción; en definitiva, una cosa es que, en virtud de dicho principio, no se pueda imponer una sanción pecuniaria a quien no aparece como responsable de la misma, y otra muy distinta, que no se pueda proceder a su cobro con bienes del sujeto responsable expresamente afectados por la norma a la cobertura de dicha responsabilidad. Similares consideraciones son predicables respecto de los recargos de apremio”¹⁴. Pero esta cuestión, como decimos, ha quedado aclarada tras la reforma de la Ley 36/2006, que también reformula el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria y afirma, en consonancia con todo lo anterior, que el responsable en virtud del artículo 42.2 sólo podrá impugnar el presupuesto habilitante de su responsabilidad y su alcance global, pero no “las liquidaciones que hubieran ganado firmeza”¹⁵.

Bibliografía

- Blázquez Lidoy, A. (2004): “Obligados tributarios”, en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (Coord. Palao Taboada, C.), Centro de Estudios Financieros, Madrid, págs. 105-226.
- Bosh Cholbi, J. L. (2005): “Los responsables tributarios en la Ley General Tributaria 58/2003: aspectos controvertidos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 173, marzo, págs. 39-52.
- Cazorla Prieto, L. M. (2012): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, aranzadi, Navarra.
- Garayo de Orbe, M. (2005): “Comentario a los artículos 35 a 43 de la Ley General tributaria”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios* (Coord. Mantero Saenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E.); Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- González Ortiz, D. (2001): “La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento”, *Crónica Tributaria*, núm. 98, págs. 79-102.
- Guerra Reguera, M. (1997): *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada.
- Martín Jiménez, F. J. (2000): “Responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos”, *Revista de Información Fiscal*, lex nova, núm. 42, noviembre-diciembre, págs. 9-86.
- Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G.; Tejerizo López, J. M. (2012): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª ed., Tecnos, Madrid.
- Pérez Royo, F. (2012): *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*; decimoséptima ed., Civitas, Madrid.

muy diferentes de las circunstancias que rodean al responsable.”; *Garantías personales...*, op. cit., pág. 205.

¹⁴ Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2003 (JT 2004/398).

¹⁵ Cfr. STS de 24 de octubre de 2007 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003), Fundamento de Derecho séptimo.

- Sainz de Bujanda, F. (1969): “La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad (Una nota para la Historia de la legislación tributaria española)”, *Economía Financiera Española*, núm. 30.
- Salas Darrocha, J. T. (2002): “Asesoría tributaria y delito fiscal”, *revista técnica tributaria*, núm. 58, julio-septiembre, págs. 101-116.
- Simón Acosta, E. (1990): “Obligados tributarios”, en *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª ed., la ley, Madrid.
- Varona Alabern, J. E. (2000): *El crédito tributario en la quiebra*, lex nova, Valladolid.
- Zabala Rodríguez-Fornos, A.; Llopis Giner, F. y Dago elorza, I. (1993): *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales*. Comentarios al Real Decreto 1684/1990, 2ª ed., CISS, Valencia.

REGULARIDAD RETROACTIVA DE RENDIMIENTOS IRREGULARES POR OPCIONES FINANCIERAS*

Enrique de Miguel Canuto
Universidad de Valencia

1. Introducción

Las opciones sobre compra de acciones y participaciones¹, como es sabido, son una forma de retribución salarial variable, que nacida en EEUU, ha pasado a los países de nuestro entorno. Suponen el derecho a comprar acciones o participaciones de la propia empresa o de otra vinculada a ella, al precio estipulado, con un descuento sobre el precio actual de los títulos. El devengo tiene lugar cuando el titular ejercita la opción, momento en que se conoce la diferencia entre el valor de las acciones en el mercado y el precio de adquisición por el titular.

Recientemente, el Tribunal supremo ha planteado, mediante Auto de 3 de septiembre de 2014², una duda de constitucionalidad acerca de la Ley nº 2/2011, que, con *efectos retroactivos*, elevó el rango de normas reglamentarias relativas a la consideración como rendimiento irregular del trabajo de opciones de compra de acciones o participaciones en la empresa, normas que habían introducido condiciones adicionales a las condiciones generales propias de los rendimientos irregulares de trabajo en el IRPF.

2. Premisas fácticas

La recurrente, el 14 y 15 de febrero de 2007, ejerce la opción de compra sobre acciones de la matriz del grupo de empresas a que pertenecía su empleadora. La empresa que entregó las acciones practicó retención a cuenta del IRPF de la recurrente. Solicitada rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos es denegada por acuerdo de la Agencia Tributaria de 2.008, Delegación central de Grandes contribuyentes. En 2008 se produce la estimación parcial de la reclamación ante el TEAC, por un vicio en la base de la retención. El TEAC rechaza la consideración del rendimiento como rendimiento irregular.

En 2011 la Audiencia nacional dicta sentencia desestimatoria entendiendo que si bien el artículo 10.3 del Reglamento del IRPF de 2004, que es el aplicable, incurre en un exceso reglamentario, por añadir restricciones al enunciado legal, sin embargo, ello resulta irrelevante, porque la Ley nº 2/2011 ha elevado de rango, con carácter retroactivo, la previsión reglamentaria antes carente de cobertura legal.

3. Cuestión de inconstitucionalidad

La recurrente denuncia la infracción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 y solicita que se case y anule la sentencia recurrida, por haber sido dictada en contra de la jurisprudencia

* Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 “La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos”.

¹ Puede consultarse, entre otros, Alonso González, L. M.: “La tributación de las Stock Options tras la reforma del IRPF”, *Rev. Jur. Aranzadi* nº 569 (2003); Blazquez Lidoy, A.: “El régimen tributario de las stock options en el Derecho de los Estados Unidos”, *Quincena fiscal* nº 7 (2002); Falcón Tella, R.: “Régimen fiscal de las opciones sobre acciones en favor de empleados”, *Quincena fiscal* nº 1 (2000) y Lucas Durán, M.: “Fiscalidad de las stock options: un apunte”, *Quincena fiscal* nº 22 (1999).

² Auto del TS de 3 de septiembre de 2014, en recurso de casación nº 4786/2011.

del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 30 de abril y 28 de mayo de 2009, con base en una modificación legislativa que debe considerarse inconstitucional por estar viciada de un grado de retroactividad máximo. Por ello, pide el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la D.F. 49ª de la Ley 2/2011 de 4 de marzo, que es la que introduce una modificación legislativa con efectos retroactivos desde 4 de agosto de 2004, y que encuentra aplicación a un ingreso a cuenta del IRPF practicado en febrero de 2007.

La STS de 30 de abril de 2009³, estima una cuestión de ilegalidad y declara nulo el inciso “si, además, no se conceden anualmente” las opciones financieras por la empresa empleadora, del artículo 10.3 del Reglamento del IRPF de 1999. La STS de 28 de mayo de 2009⁴ resuelve una idéntica cuestión de ilegalidad. Cabe añadir que la STS de 16 de noviembre de 2011⁵ estimará una cuestión de ilegalidad y declarará nulo el inciso “si además, no se conceden anualmente” del artículo 11.3 del Reglamento del IRPF de 2007.

Debe precisarse, como indica el Auto del Tribunal supremo, que los preceptos aplicables a los rendimientos obtenidos por la actora mediante el ejercicio los días 14 y 15 de febrero de 2007 de las opciones financieras concedidas por su empresa son el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 y el artículo 10.3 del Reglamento de 2004 y que, a diferencia del artículo 10.3 del Reglamento de 1999 y del art. 11.3 del Reglamento de 2007, sin embargo, el artículo 10.3 del Reglamento de 2004, de idéntico contenido a los dos anteriores, no ha sido objeto de anulación, aun cuando, como ellos, carecía en origen de previsión legal que le diera cobertura.

La tesis mayoritaria entiende concurre retroactividad de grado máximo y que no cabe justificarla en exigencias cualificadas de interés general. El Voto particular concuerda en que concurre retroactividad de grado máximo pero entiende que ello no es obstáculo alguno porque no se vulnera la seguridad jurídica en cuanto concurren exigencias cualificadas de interés general.

4. Rendimientos irregulares

Acerca de los rendimientos irregulares del trabajo en la Ley nº 40/1998 del IRPF se ha pronunciado el Tribunal constitucional, en su sentencia nº 176/2011, de 8 de noviembre, donde se cuestionó la retroactividad de su modificación, y donde el Tribunal constitucional tomó en consideración el intento del legislador de dar una respuesta a la utilización de opciones financieras como instrumento de planificación fiscal.

El supuesto que entonces abordó el Tribunal Constitucional derivaba de que la Ley 55/1999, dio nueva redacción al artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, del IRPF, introduciendo un límite máximo al importe del rendimiento a reducir en su condición de irregular. Habiendo sido publicada el día 30 de diciembre de 1999, y fijado su entrada en vigor el día 1 de enero del año 2000, no obstante la Disposición Transitoria 12ª, estableció que "la modificación introducida será aplicable a los rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999".

Pues bien, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 176/2011, razonó primeramente el carácter de retroactividad "auténtica" de la norma, argumentado de la siguiente

³ Recurso nº 8/2008.

⁴ Recurso nº 13/2008.

⁵ Recurso nº 2/2011.

forma: "...aún tratándose el IRPF de un tributo con un hecho imponible duradero o de período, en el que el devengo se sitúa al final del período impositivo y, por tanto, de un tributo en el que el legislador puede, en principio, modificar «algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos» (STC 182/1997, de 19 de noviembre, F. 13), dado que con ello estaría afectando a un hecho imponible aún no consumado (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 1), sin embargo, en el caso que nos ocupa la norma impugnada entró en vigor el día 1 de enero de 2000, esto es, con posterioridad al devengo del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1999 (que se producía, con carácter general, el día 31 de diciembre de cada ejercicio de conformidad con lo dispuesto en el art. 12.2 de la Ley 40/1998). Se trata, pues, de un supuesto de retroactividad «auténtica» en la medida que la retroactividad incorporada a la disposición transitoria impugnada afectó, en el ámbito de un hecho imponible que estaba totalmente consumado, a situaciones jurídicas surgidas y concluidas durante el ejercicio de 1999.

Y tras ello, recordó el Tribunal Constitucional que en los supuestos de retroactividad «auténtica» ha venido afirmando que "sólo cualificadas excepciones" podrían oponerse al principio de seguridad jurídica (STC 197/1992, de 19 de noviembre, F. 4), por lo que la licitud o ilicitud de la disposición y, por tanto, el sacrificio de ese principio, dependerá de la concurrencia o no de exigencias cualificadas "del bien común" (STC 126/1987, de 16 de julio, F. 11) o de "interés general" [STC 182/1997, de 20 de octubre, F. 11d)], "razón por la cual, pueden reputarse conformes con la Constitución modificaciones con cualquier grado de retroactividad cuando «existieran claras exigencias de interés general» [STC 173/1996, de 31 de octubre, F. 5C)].

En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en su Sentencia de 26 de abril de 2005 (C-376/02), caso *Stichting Goed Wonen contra Staatssecretaris van Financiën*, donde precisamente se afirmaba que la finalidad de evitar las operaciones dirigidas a eludir las obligaciones tributarias puede constituir una justificación suficiente para una norma retroactiva (párr. 45: «Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del IVA contra las que pretende luchar precisamente una Ley de modificación, atribuya a esta Ley un efecto retroactivo, cuando, en circunstancias como las del asunto principal, se ha advertido de la próxima adopción de la Ley y de su efecto retroactivo a los operadores económicos que realizan operaciones económicas como las contempladas por la Ley, de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista para las operaciones que realizan").

La Audiencia Nacional, que es el tribunal *a quo*, del recurso de casación subraya que la Sentencia nº 176/ 2011 estima en parte el recurso y declara la inconstitucionalidad del primer párrafo de la D.T 12^a del artículo 17.2.a), para lo cual razona que si bien pudieron perseguirse con la modificación fines de justicia tributaria (no en balde se había tratado de corregir la utilización del sistema de retribución por medio de *stock options* como un instrumento de planificación fiscal por contribuyentes de elevado nivel de rentas que tenían la posibilidad de arbitrar sus relaciones económicas, provocando la generación de rendimientos dinerarios o en especie de forma irregular), "en la medida en que dicha modificación afecta por igual a todas las rentas irregulares del trabajo, sin establecer distinciones de ningún tipo para aquellas rentas que pretendidamente serían el

objeto de la medida porque con ellas se propiciaban operaciones de planificación fiscal, se produce un tratamiento indiscriminado. Este tratamiento indiscriminado implica que el efecto retroactivo se proyecte por igual sobre todas las rentas irregulares del trabajo, lo que no sólo pone en duda la existencia misma de un cualificado fin de interés general sino que tiene como consecuencia que la medida tenga un alcance más general que el que pudiera estar reflejado en la tramitación parlamentaria".

En la respuesta del Tribunal constitucional subyace el desacierto del legislador de desvincular la regulación de los rendimientos irregulares de la secuenciación de la capacidad económica en el tiempo. En un impuesto de estructura anual el tratamiento de los rendimientos irregulares debe tomar en consideración los años de generación del rendimiento por puro sentido común. Con todo no deja de sorprender la respuesta del Tribunal constitucional atendido que según la doctrina constitucional el igual trato de situaciones desiguales no vulnera el principio constitucional de igualdad.

5. Elevación de rango

El Tribunal constitucional se ha pronunciado en un supuesto de norma legal que efectúa una elevación de rango de normas reglamentarias precedentes en su STC nº 273/2000. En ella, al abordar la alegación sobre retroactividad examina el juego del principio de seguridad jurídica, tanto en su vertiente objetiva de garantía de certeza como en su vertiente subjetiva reconducible a la idea de previsibilidad.

En un supuesto semejante al que ahora examinamos, en el que el contenido de una norma tributaria reglamentaria había sido incorporado en una ley formal con expresa previsión de que la Ley formal sería aplicable a los supuestos producidos antes de la entrada en vigor de la Ley, el Tribunal Constitucional entendió que esa elevación de rango (que vino a subsanar un defecto de rango, como aquí sucede) no comportaba sino una asunción de un mismo contenido normativo de una norma reglamentaria a una Ley formal; es decir, se produjo una elevación de rango, con conservación del mismo contenido tributario, sin innovación del deber de contribuir y de sus elementos determinantes. De modo que entendió que no se produjo una merma de la seguridad jurídica en la vertiente objetiva del principio (certeza de la norma). Al mismo tiempo, verificó que la idea de previsibilidad, también componente del principio de seguridad jurídica, quedaba salvaguardada.

El Tribunal estableció que "(...) interesa destacar el hecho de que la anulación de las normas reglamentarias mencionadas tuvo por causa exclusiva la concurrencia de un defecto de procedimiento, sin que en ningún momento las resoluciones judiciales apreciaran la existencia de un vicio de carácter sustantivo (...) el deber de contribuir se hallaba ya suficientemente perfilado desde la Ley 5/1981. Ese deber no se vio alterado ni por las resoluciones judiciales anulatorias de las normas reglamentarias posteriormente integradas en el texto de la Ley 17/1987, que no contienen ningún reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas al respecto, ni por la elevación del rango de estas normas, puesto que al producirse ésta durante la vigencia de las mismas, ello no incidió negativamente en la confianza de los ciudadanos, quienes pudieron ajustar su conducta a la legislación vigente. Como ya dijimos en la citada STC 182/1997 (FJ 12), en un supuesto que guarda semejanza con el presente, el precepto cuestionado carece de efectos constitutivos, en el sentido de que no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por la reiterada norma" (STC 273/2000 de 15 de noviembre, rec. 565/1994, FD 12).

Según la Audiencia Nacional, que es el Tribunal *a quo*, el supuesto resuelto por el Tribunal constitucional es análogo al que es objeto de estudio en el recurso contencioso.

“En efecto, en este caso, las normas reglamentarias cuyo contenido se eleva de rango a través de la Ley de Economía Sostenible estaban en vigor y no habían sido anuladas (no obstante los defectos de rango que reproducían respecto de los precedentes reglamentos ya anulados), de modo que las liquidaciones efectuadas encontraban apoyo en normas válidas, cuyo contenido pasa a formar parte de una ley formal con carácter retroactivo, extendiéndose al supuesto que nos ocupa, al realizarse el hecho imponible en febrero de 2007. Tampoco en este caso se produce una innovación del ordenamiento jurídico, en el sentido de que las normas siguen siendo las mismas en cuanto a su contenido, de suerte que el sujeto pasivo podía conocer con *certeza* cuál era la norma que disciplinaba la adquisición de acciones derivada del otorgamiento de opciones de adquisición (*stock option*) y a su vez acomodar su comportamiento al contenido predeterminado de las normas. Por consiguiente, la certeza y la *previsibilidad* de la norma no quedan en tela de juicio, puesto que la elevación de rango no introduce modificaciones respecto de una situación que ya venía configurada legalmente mediante unas normas reglamentarias que daban cobertura a las retenciones practicadas por la entidad responsable”.

6. Retroactividad auténtica y retroactividad impropia

Doctrina constitucional: el Tribunal Constitucional distingue entre retroactividad auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o de grado medio. La primera se produce cuando la disposición pretende anular sus efectos a situaciones de hecho producidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor, en cuyo caso sólo exigencias cualificadas de interés general podrían justificar el sacrificio del principio de seguridad jurídica. La retroactividad impropia o de grado medio tiene lugar cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, y su licitud o ilicitud dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso, que han de ponderarse tomando en consideración, de una parte, la exigencias propias de la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden justificar la modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como la finalidad de la medida, su “previsibilidad”, su importancia cuantitativa u otros factores similares⁶.

Retroactividad auténtica: en el caso existe consenso en el que D.F. 49ª de la Ley 2/2011 tiene un auténtico carácter retroactivo, implanta una retroactividad de grado máximo en la medida en que, como señala el Fiscal, entró en vigor cuando las situaciones jurídicas sobre las que incide –la tributación de la renta por el trabajo obtenida en forma de ingresos irregulares procedentes del ejercicio de *stock options* estaban plenamente consolidadas por haberse producido ya su devengo e, incluso, la correspondiente autoliquidación de la retención y pago a cuenta del impuesto. Aún más en la fecha de su entrada en vigor en muchos casos habría prescrito el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el eventual derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos. Tan “máxima” es la retroactividad que, al tiempo de publicarse la Ley 2/2011, ya habían transcurrido varios años desde que el Reglamento de 2004 había sido sustituido por el actualmente vigente, aprobado en el año 2007. Siendo así, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la norma sólo se justificaría en «exigencias cualificadas» del bien común (STC 126/1987, FJ 1º) o de interés general [STC 192/1997, FJ 11º.d)].

¿Justificación? Según la doctrina mayoritaria, se ha de subrayar que cuando se publicó la Ley 2/2011 el legislador conocía la ilegalidad del artículo 10.3 del Reglamento de

⁶ Pueden verse STC 126/1987, FJ 9 a 11, STC 197/1992, FJ 4, STC 173/1996, FJ 3, STC 182/1997, FJ 11º, STC 89/2009, FJ 3, y STC 116/2009, FJ 3.

1999, pues las sentencias de este Tribunal Supremo fueron dictadas en los años 2008 y 2009. Parece, entonces, que el objetivo de la norma legal en cuestión fue dar cobertura legal *a posteriori* a una disposición reglamentaria que carecía de ella y cuya nulidad estaba “anunciada” por ser su contenido idéntico al de otra disposición administrativa declarada nula por el Tribunal Supremo con eficacia *erga omnes*, que, con la misma falta de apoyo en la Ley, introdujo en la tributación de las rentas irregulares en el IRPF unos requisitos adicionales para obtener la reducción de la renta gravable no contemplados por el legislador. Se trataba, por tanto, de reparar tardíamente la falta de cobertura legal de una norma reglamentaria y, por ello, su nulidad, aprobando una norma legal con efectos retroactivos de máximo grado. Tal designio, aisladamente considerado, no puede entenderse fundado, a juicio de esta Sala, en exigencias cualificadas de interés general, pues en nuestro sistema constitucional el interés general demanda que la Administración, en cualquiera de sus actuaciones se conduzca, con pleno sometimiento a la ley y al Derecho, respetando en las disposiciones generales el principio de jerarquía normativa y sin desconocer, por lo que hace a los de naturaleza tributaria, la reserva de ley constitucionalmente prevista (artículos 103.1, 9.3 y 31.1 de la Constitución).

Mens legislatoris: La mencionada Disposición final fue incorporada en el Senado mediante una enmienda del Grupo Socialista (la número 608) justificada paradójicamente en «aclarar el régimen tributario aplicable a los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, incrementando la seguridad jurídica de las empresas y trabajadores cuyos planes de opciones se ajustaron a tales requisitos», esto es, los exigidos reglamentariamente sin el amparo de la ley. Aun cuando sea fácilmente identificable el objetivo de interés general perseguido -evitar mediante la exigencia de esos específicos requisitos una improcedente tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que ontológicamente no cupiera atribuir ese carácter-, para lograrlo bastaba introducir la norma legal *pro futuro* u otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio. Sin embargo, se hizo mediante una retroactividad de grado máximo que, contraviniendo la justificación de la enmienda, lesiona la seguridad jurídica, porque en nuestro criterio no cabe atribuir a aquella meta la condición de cualificada exigencia de interés general; este último, estando tan nítidamente en juego la seguridad jurídica, habida cuenta de las declaraciones de ilegalidad contenidas en las sentencias de esta Sala de 2008 y 2009, demandaba reparar la situación sin violentar ese trascendental principio que se consagra en el artículo 9.3 de la Norma Suprema.

En suma, tratándose de una retroactividad de grado máximo, de acuerdo con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional, la única posibilidad de salvar la disposición desde la perspectiva del mencionado precepto constitucional es, justificarla en exigencias cualificadas de interés general, lo que no parece jurídicamente posible en el caso. Entendemos, por tanto, que concurren fundadas razones para, cuando menos, dudar sobre la conformidad de la D. F. 49ª de la Ley 2/2011 con el artículo 9.3 de la Constitución.

El análisis crítico de esta argumentación revela que se produce una identificación de lo sustantivo, el interés general, con lo formal, la legalidad, identificación que conduce a la nihilización del juego del interés general en la argumentación de la tesis mayoritaria.

7. Test de previsibilidad

Para la hipótesis de que se entendiera concurre una retroactividad impropia la Sala proponente efectúa el test de previsibilidad de la modificación.

Circunstancias: En lo que se refiere a la “previsibilidad” del cambio normativo se constata que cuando la actora “obtuvo” los días 14 y 15 de febrero de 2007 los rendimientos de trabajo procedentes del ejercicio de las opciones de compra no se habían dictado por el Tribunal Supremo ninguna de las sentencias que declararon la nulidad de dos preceptos reglamentarios (los de los Reglamentos de 1999 y 2007) idénticos al que le resultaba aplicable (el del Reglamento de 2004). Ahora bien, no cabe olvidar que una vez que solicitó la devolución de ingresos indebidos y discutió con la Administración, en vía de gestión y en la de revisión, puso en debate la declaración de nulidad del Reglamento de 1999, que se produjo con recurso indirecto el 11 de junio de 2007 mediante la primera sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y con efectos *erga omnes* el 9 de julio de 2008⁷ con la primera sentencia del Tribunal Supremo que resuelve la correspondiente cuestión de ilegalidad.

Conjetura: al tiempo de interponerse el recurso contencioso en el que ha sido dictada la sentencia objeto del recurso de casación en que se suscita esta cuestión de inconstitucionalidad (26 de marzo de 2010), de no haber mediado la intervención de legislador, con máxima retroactividad, mediante la Ley 2/2011, el resultado de la acción jurisdiccional habría sido distinto, con un pronunciamiento estimatorio y el consiguiente planteamiento de la cuestión de ilegalidad. “Con ello queremos decir que lo previsible, esto es, *lo susceptible de ser conjeturado a la vista de las circunstancias concurrentes*, no era, como señala el Fiscal, la aplicación con plenos efectos del artículo 10.3 del Reglamento de 2004, sino el éxito de su pretensión por las razones fijadas por el Tribunal Supremo en sentencias dictadas en un procedimiento específico cuya finalidad, precisamente, es la de depurar el ordenamiento jurídico mediante la expulsión de las disposiciones administrativas de carácter general contrarias a la ley. Y se han de añadir, como enfatiza el propio Fiscal, los efectos perturbadores que produce en situaciones como la examinada *el arbitrario paso del tiempo*: el hecho manifiestamente aleatorio de la duración del litigio, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, ha incidido directa y decididamente en la aplicabilidad efectiva de la norma cuestionada; la disposición de la Ley 2/2011 ha interferido inmediata y directamente en un proceso en curso que, de haber concluido antes, habría tenido un final favorable a la demandante, quedando frustrada esa expectativa *in itinere* como consecuencia del cambio normativo.

Previsibilidad sustantiva y previsibilidad temporal: Sin abandonar el “test de la previsibilidad”, se ha de reparar en que la Ley 2/2011 no contiene un régimen jurídico-tributario novedoso respecto del previsto en el Reglamento de 2004, al que con máxima retroactividad da cobertura *a posteriori* para regir relaciones jurídicas consolidadas y consumadas al tiempo de su entrada en vigor, pero no lo es menos que, en el criterio de esta Sala, tal circunstancia resulta irrelevante, pues las dudas de constitucionalidad no se suscitan desde la “previsibilidad sustantiva” de la norma, sino sobre la “previsibilidad” de sus efectos en el tiempo. Y, situados en esta perspectiva, desde luego *lo esperable* no era una regulación que extendiera su vigencia con máxima retroactividad para regir relaciones jurídicas respecto de las que los requisitos dispuestos adicionalmente en la misma no eran exigibles al estar contemplados en normas sin el rango constitucionalmente requerido, razón por la que fueron expulsadas del mundo del Derecho con el mayor grado de reproche, el de nulidad radical.

Defecto formal y defecto sustantivo: También es cierto que el Tribunal Constitucional ha recordado que, en situaciones como la que ahora contemplamos, los principios constitucionales de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los

⁷ Recurso nº 5/2007.

poderes públicos no cubren una eventual expectativa de que estos últimos permanezcan inactivos ante la concurrencia de un vicio procedimental que afecte a una norma cuya aplicación pueda favorecer la consecución de un interés general (STC 273/2000, FJ 12º), pero, con independencia de que en este caso no se trataba de un defecto formal, sino de uno sustantivo (la vulneración de la reserva de ley en materia tributaria, con infracción de la jerarquía normativa), aquellos principios exigen, en todo caso, que si los poderes públicos actúan lo hagan dentro de los límites que enmarcan nuestro sistema constitucional, de modo que si deciden reparar una situación como la que ahora se analiza respeten las exigencias inherentes al principio de seguridad jurídica en relación con la eficacia retroactiva del instrumento normativo empleado a tal fin.

“En cualquier caso, conviene subrayar que la STC 273/2000, en la que se apoya la sentencia de instancia para no dirigirse al Tribunal Constitucional, contemplaba un supuesto en el que, con independencia de que las normas reglamentarias habían sido anuladas por razón de defectos de procedimiento (no como aquí ocurre por desconocimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria), la intervención de legislador elevando el rango normativo se produjo antes de que las disposiciones reglamentarias fueran declaradas nulas, de modo que en todo momento existió una norma claramente vigente. Sin embargo, en el caso que ahora centra nuestra atención, la disposición administrativa que, procedente del Reglamento de 1999, es reproducida en el 2004, fue declarada nula por el Tribunal Supremo en dos sentencias de los años 2008 y 2009, produciéndose con posterioridad (en el 2011) la intervención retroactiva del legislador”, dice la tesis mayoritaria. Ahora bien, no podemos prescindir de que, en rigor, el artículo 10.3 del Reglamento de 2004, que es el aplicable, a pesar de los pesares, no ha sido objeto de anulación, como enuncia el propio Auto, por lo que sí existe una similitud en este punto.

Ahora bien, si el legislador futuro no puede ser vinculado por el legislador presente, carece de sentido que sí lo pueda por previsiones, lo que espera o las conjeturas del particular, y más aún si el objeto de la previsión no es ya un contenido normativo sino el tiempo de la actuación.

8. Objetivo de interés general

El fundamento de la retroactividad está en la libertad de configuración del legislador siempre que haya razones justificadas para ello, en un régimen parlamentario basado en la primacía de la ley. El Voto particular, el Ministerio fiscal y la Administración del Estado consideran que concurre un interés general en la decisión del legislador que justifica la retroactividad de la norma.

El Voto Particular dirá que concurre en el caso que nos ocupa la existencia de "exigencias cualificadas del bien común o interés general" a que hace referencia la doctrina del Tribunal Constitucional, pues la Ley 2/2011 pretendió un objetivo de interés general, como es el de evitar una impropia tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que ontológicamente no quepa atribuir ese carácter, fueran exigidos los requisitos antes indicados con mejor o peor fortuna, según el criterio que se mantenga, llamándonos la atención- dice el Voto particular- de que lo que exponemos parece reconocerse implícitamente en el Auto (página 24 *in fine*) al afirmar

que para lograr dicho objetivo "bastaba introducir la norma legal *pro futuro* u otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio"⁸.

Precisamente hablando de exigencias de interés general, el Auto hace referencia a la STC 176/2011, de 8 de noviembre, pero con el debido respeto, disiento en cuanto a la posible aplicación de la doctrina contenida en ella al supuesto de actual referencia (...) el Tribunal Constitucional estimaba que la reforma de la Ley, basada en una mayor justicia tributaria, resultaba en principio constitucional, pero la inconstitucionalidad derivaba de que la finalidad se lograba entendiendo la modificación a toda clase de rentas de trabajo, circunstancia que no concurre en el presente caso porque la D A 31^a de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, (introducida por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible), se refiere tan solo a "rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores".

Por su parte, la Administración del Estado ante el Tribunal Supremo razona al respecto que, "como es público y notorio, ha existido una razón diferencial muy publicitada acerca de la contradicción con los más elementales principios de *equidad social* de la política retributiva de algunas empresas respecto de sus directivos. Lo que conoció la opinión pública, fue algo que definimos como contrario a la equidad social, y ello produjo una cierta alarma, al considerar y comprender que había pagos que no aparecen justificados en los estándares medios de retribución de méritos. Es decir, que había un interés general, una razón que fuerza al legislador a buscar una solución para este tipo de rentas [...]. Con la aplicación de la Ley lo único que se hace es someter estas rentas al régimen de las demás rentas".

El Ministerio fiscal, a su vez, argumenta sobre la concurrencia de exigencias cualificadas o de interés común que justificarían la retroactividad de la norma contenida en la D.F. 49^a de la Ley 2/2.011, que la reforma obedece a ese tipo de razones, y añade que en el presente caso, a diferencia de los contemplados en las SSTC 126/1987 y 234/2001, no se ha producido una verdadera modificación material retroactiva del régimen tributario, sino que lo que se opera es una suerte de "recuperación" o "reactivación" de una norma fiscal que estaba vigente al tiempo del devengo del tributo y que luego fue anulada, de manera que, en realidad, el efecto retroactivo no comporta el establecimiento de una carga fiscal nueva sobre una situación consumada, sino el restablecimiento de una habilitación normativa para mantener una carga fiscal existente que posteriormente había perdido vigencia. En resumen, entiende que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad auténtica que, no obstante, puede entenderse justificada por el designio de alcanzar una mayor justicia tributaria, amparada en el artículo 31.1 de la Constitución, mediante la moderación o restricción del tratamiento favorable de determinados ingresos de rentas de trabajo.

Respecto a la previsión sobre el quehacer del legislador señala que no conviene olvidar que también es doctrina del Tribunal Constitucional (STC 273/2000, 15 de noviembre) que "ciertamente de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas. Ahora bien, tales principios constitucionales, no cubren una eventual expectativa de que los poderes públicos permanezcan pasivos ante la concurrencia de un vicio procedimental que afecte a una norma cuya aplicación pueda favorecer la consecución de un interés

⁸ Dado que una de las dos condiciones de los rendimientos irregulares es que el rendimiento no se obtenga de forma periódica o recurrente, no resulta incoherente ni inarmónica con ella la exigencia de que la opción no sea concedida anualmente.

general." Por tanto, la argumentación de la parte actora es reversible en el sentido de que, siendo evidente la voluntad de la norma, que además pasa en 2007 al cuerpo normativo que sustituye al Reglamento de 1999, y siendo obvio el trasfondo ligado a un propósito de interés general que subyacen el propósito de dicha norma, no era impensable o imprevisible una reacción del legislador- por más que sea tardía- a la situación generada como consecuencia de las decisiones anulatorias de esa Excma. Sala.

Por último, el Voto particular añade que la recurrente aduce que si la sentencia impugnada hubiese recaído con anterioridad a la aparición de esa Ley de Economía Sostenible, la Sala de instancia hubiera debido fallar la existencia de un exceso reglamentario, por lo que se pregunta "cómo es posible que los derechos del ciudadano se limiten por el hecho de que una controversia judicial se mantenga *sub iudice*, sin culpa por su parte, hasta la aparición de una normativa retroactiva-restrictiva, ajena a toda seguridad jurídica y previsibilidad por su parte". Pero a la vista de las circunstancias fácticas y jurídicas del caso -entre las cuales figura la de que la "expectativa" de la recurrente se produce años después del devengo del Impuesto y en virtud de la STS de 30 de abril de 2009 -considera que la alegación es fácilmente reversible, pues en febrero de 2007 cuando percibió los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones sobre acciones, la recurrente no tenía derecho a la reducción del 40 por 100 prevista para los rendimientos irregulares del trabajo, porque, incumplía los requisitos previstos en el artículo 10.3 del Reglamento del IRPF de 2004, que debía presumirse válido y eficaz y que no se pudo ver afectado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2009, que tiene un ámbito material y temporal propio.

EL IMPUESTO BRITÁNICO SOBRE BENEFICIOS DESVIADOS (*DIVERTED PROFIT TAX*)

Jesús Rodríguez Márquez

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

1. Presentación

El Gobierno británico ha anunciado, recientemente, la creación de un nuevo Impuesto sobre Beneficios Desviados (en adelante, DPT, por sus siglas en inglés, *Diverted Profit Tax*). La idea es someter a imposición, con un tipo agravado –el 25 por ciento, frente al 20 por ciento, general-, los beneficios que las compañías multinacionales desvían desde el Reino Unido hacia jurisdicciones de baja tributación.

En los últimos días de 2014, la Administración tributaria británica –*HMRC*- ha publicado un borrador de la Guía del DPT, así como una ficha de impacto normativo de la medida. Sorprende, ante todo, la escasa recaudación anunciada, que se cifra en 350 millones de libras cuando el impuesto ya esté “rodado”, no el próximo período impositivo abril 2015/marzo 2016, donde sólo se prevén 25 millones. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que este cálculo es el de la recaudación directa del tributo, pero no toma en consideración, suponemos que por su imposible estimación, la mayor recaudación en el Impuesto sobre Sociedades si las multinacionales terminan modificando su conducta.

En las páginas que siguen vamos a exponer el contenido esencial de la normativa británica, que se encuentra todavía en versión de proyecto¹. Tiene un contenido sustantivo y otro procedimental. Nos centraremos preferentemente en el primero, pero también expondremos, siquiera sea brevemente, el esquema del procedimiento, ya que, tal y como está configurado, tiene un papel muy relevante en el éxito de la iniciativa.

Podemos adelantar ya –es necesario para entender alguna de las disposiciones sustantivas- que el procedimiento consta de dos fases. En la primera se practica una liquidación que podríamos calificar como provisional, donde hay un plazo de alegaciones pero no es susceptible de recurso. Además, esta liquidación es inmediatamente ejecutiva. En la segunda, que se extiende por un plazo de doce meses, existe un procedimiento administrativo de revisión de la liquidación provisional, que puede dar lugar a una anulación de la misma o a una modificación a la baja, pero también a una liquidación final adicional. En esta fase es posible un acuerdo entre la Administración y el contribuyente. La liquidación resultante de este proceso de revisión sí es susceptible de recurso ante los tribunales.

Adelantando ya alguna conclusión, podemos decir que se trata de una normativa extremadamente compleja, que se concreta en la combinación de una serie de normas antiabuso ya conocidas, cuyas fuentes son las reglas de precios de transferencia, de atribución de rendimientos a los establecimientos permanentes, así como las cláusulas generales contra la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. No obstante, presentan la virtud de concretarlas e, incluso, cuantificar sus consecuencias, para las operaciones normalmente realizadas por las compañías multinacionales.

¹ Para esta tarea, utilizaremos tanto la versión de proyecto de la normativa, como la Guía del DPT, ambos publicados en la web del *HMRC* (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>).

En todo caso, debe resaltarse que no nos encontramos ante un verdadero impuesto. Así, carece de hecho imponible distinto del ya formulado en el Impuesto sobre Sociedades y su base imponible viene conformada por los beneficios que, de no haber mediado “desviación”, deberían haber estado sujetos a aquel impuesto. Por tanto, se trata, simplemente y como hemos adelantado, de un conjunto de normas que tratan de evitar la elusión del Impuesto sobre Sociedades, con la única particularidad material de la aplicación de un tipo de gravamen incrementado.

2. Aspectos sustantivos de la propuesta

2.1. El presupuesto de hecho del DPT.

El DPT se configura con un presupuesto de hecho conformado por dos situaciones diferentes. De un lado, una práctica que evita la existencia de un establecimiento permanente en el Reino Unido. De otro lado, un esquema en el que se pueden constatar transacciones sin sustancia económica.

Veamos cada una de estas modalidades por separado.

2.1.1 La elusión de la existencia de un establecimiento permanente en Reino Unido

El primer supuesto integrante del presupuesto de hecho del DPT va dirigido a luchar contra la práctica consistente en evitar, de forma artificiosa, la existencia de un establecimiento permanente en el Reino Unido al que imputar beneficios.

Exige el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Hay una compañía no residente en el Reino Unido (la “compañía extranjera”).
- Otra persona -el “establecimiento permanente eludido”- desarrolla una actividad en el Reino Unido relacionada con el suministro de bienes o servicios por parte de la “compañía extranjera” en dicho país. Es irrelevante si esa persona es o no residente en el Reino Unido.
- Ni la “compañía extranjera” ni el “establecimiento permanente eludido” son pequeñas o medianas empresas.
- Es razonable asumir que la actividad del “establecimiento permanente eludido” o de la “compañía extranjera” o de ambos está diseñada para garantizar que la “compañía extranjera” no desarrolla una actividad económica en el Reino Unido a través de un establecimiento permanente. Es irrelevante si el “establecimiento permanente” eludido está diseñado para garantizar también un objetivo comercial o de otra naturaleza.
- Es razonable asumir que se cumplen ambas o una sola de las dos siguientes condiciones:
 - o La “condición de desajuste fiscal” (*the mismatch condition*).
 - o La “condición de evasión fiscal” (*the tax avoidance condition*).

2.1.1.1. La “condición de desajuste fiscal”.

En primer lugar, la “condición de desajuste fiscal” concurre si se cumplen los siguientes requisitos:

- Existen unos acuerdos relacionados con el suministro de bienes o servicios en cuya virtud la provisión de los mismos –la “provisión material”- se realiza como si fuese entre la “compañía extranjera” y otra persona –“A”-, utilizando una transacción o serie de transacciones.

- La “compañía extranjera” y “A” están vinculados.
- La “provisión material” tiene como resultado un “desajuste fiscal”. A continuación explicamos con detalle qué se entiende y cómo se cuantifica el “desajuste fiscal”. Podemos avanzar que se produce, por ejemplo, si la “compañía extranjera” registra un gasto deducible en su jurisdicción que no da lugar a un ingreso en “A”, ya que éste se encuentra situado en un territorio de baja tributación.
- Se cumple con la cláusula de “ausencia de sustancia económica”. Esto sucede, en estos casos, si considerando a las dos partes conjuntamente, el beneficio financiero derivado de la menor tributación es mayor que cualquier otro beneficio financiero y resulta razonable asumir que la transacción fue diseñada para garantizar esta menor tributación.
- Ni la “compañía extranjera” ni “A” son pequeñas o medianas empresas.
- La “provisión material” no es un préstamo excluido. No se consideran “provisión material” aquellas operaciones que consisten, únicamente, en préstamos. Pero sí pueden considerarse “provisión material” aquellas otras operaciones complejas que incluyen un préstamo y cualquier otra transacción o serie de transacciones.

Con independencia del cumplimiento de los demás requisitos que acabamos de exponer, la existencia y cuantificación de un “desajuste fiscal” requiere alguna explicación adicional, como acabamos de señalar. Existe tal “desajuste fiscal” si la “provisión material” da lugar a lo siguiente:

- Un incremento en los gastos de la “compañía extranjera”, para la que está disponible una deducción o reducción en un “impuesto relevante” y/o una reducción de los ingresos que, en otro caso, se habrían computado para determinar su cuota a efectos de un “impuesto relevante”. Por “impuesto relevante” se entiende el Impuesto sobre Sociedades o sobre la Renta británico o cualquier otro impuesto extranjero.
- La reducción en la cuota de la “compañía extranjera” excede cualquier incremento de “A” en la cuota de un “impuesto relevante”.
- “A” no cumple el test del 80 por ciento. Este test garantiza que el DPT sólo se aplica si la menor tributación derivada de la “provisión material” es sustancial. El test se cumple si:
 - o Como consecuencia de la “provisión material”, hay un incremento en la cuota de “A”.
 - o La totalidad o parte de dicho incremento resulta pagado por “A”.
 - o La cifra pagada por “A” es, al menos, el 80 por ciento de la correspondiente reducción en la carga tributaria de la “compañía extranjera” a efectos de un “impuesto relevante”.

Tal vez la situación se vea más clara a través de un ejemplo. Supongamos que la Compañía X es residente en el país X y paga Impuesto sobre Sociedades al 15 por ciento. Efectúa pago de royalties a otra compañía del grupo, Y, que es titular de la propiedad intelectual utilizada por X. El país Y no grava los beneficios de Y. En el período impositivo el importe bruto de los royalties ha ascendido a 100 millones de libras, sujetos a una retención del 5 por ciento. En este caso, como consecuencia de la “provisión material”, los gastos de la Compañía X se han incrementado en 100

millones, de forma que su cuota se ha reducido en 15 millones. El incremento registrado por la Compañía Y en su responsabilidad tributaria es de 5 millones de libras, como consecuencia de la retención pagada. Por tanto, la menor tributación generada es de $15 - 5 = 10$ millones de libras. Y, además, no supera el test del 80 por ciento, ya que 5 no alcanza el 80 por ciento de 15, que es 12 millones de libras.

2.1.1.2. La “condición de evasión fiscal”

En segundo lugar, se cumple la “condición de evasión fiscal” si, en relación con la provisión de bienes o servicios, existen acuerdos en los que uno de sus propósitos principales es evitar pagar impuestos en el Reino Unido. La normativa no define qué se entiende por “propósito principal” o “uno de los propósitos principales”, pero deben interpretarse según su significado usual. Normalmente, será claro identificar cuándo la evasión fiscal constituye el “propósito principal” de una operación. Así sucede, por ejemplo, si el acuerdo no se hubiese llevado a la práctica si no fuese por la oportunidad de obtener la ventaja fiscal o si los objetivos no fiscales son absolutamente secundarios. En todo caso, el HMRC aplicará esta cláusula, especialmente, si las compañías ponen en práctica acuerdos que separan la sustancia de sus actividades del lugar donde formalmente se desarrollan, al objeto de evitar la existencia de un establecimiento permanente en el Reino Unido.

2.1.1.3. Exclusión por volumen de ventas al Reino Unido

Por otra parte, la norma proyectada contiene una limitación cuantitativa en la aplicación del presente supuesto. Así, se excluyen los supuestos en los que la “compañía extranjera” y sus vinculadas presentan unas ventas a clientes británicos por importe igual o inferior a 10 millones de libras anuales.

2.1.1.4. Ejemplos de aplicación de las reglas expuestas

Ejemplo 1 (estructura simple)

Hechos

Una “compañía extranjera” (FCo) adquiere reproductores de sonido de un tercero y los vende a clientes en el Reino Unido, así como en otros mercados a lo largo de Europa. Una compañía británica (UKCo), filial de FCo, suministra servicios de soporte de ventas a FCo. Así, UKCo identifica nuevos clientes en el Reino Unido y desarrolla todas las actividades de venta hasta el punto de la conclusión de los contratos, pero esto se realiza por FCo. No existe una razón comercial para que los contratos no se formalicen en el Reino Unido, sino que se trata de una imposición de FCo a UKCo. FCo no desarrolla ninguna actividad en el Reino Unido, salvo la conclusión de los contratos de venta. FCo es residente en una jurisdicción de baja tributación y su país de residencia tiene un CDI con el Reino Unido.

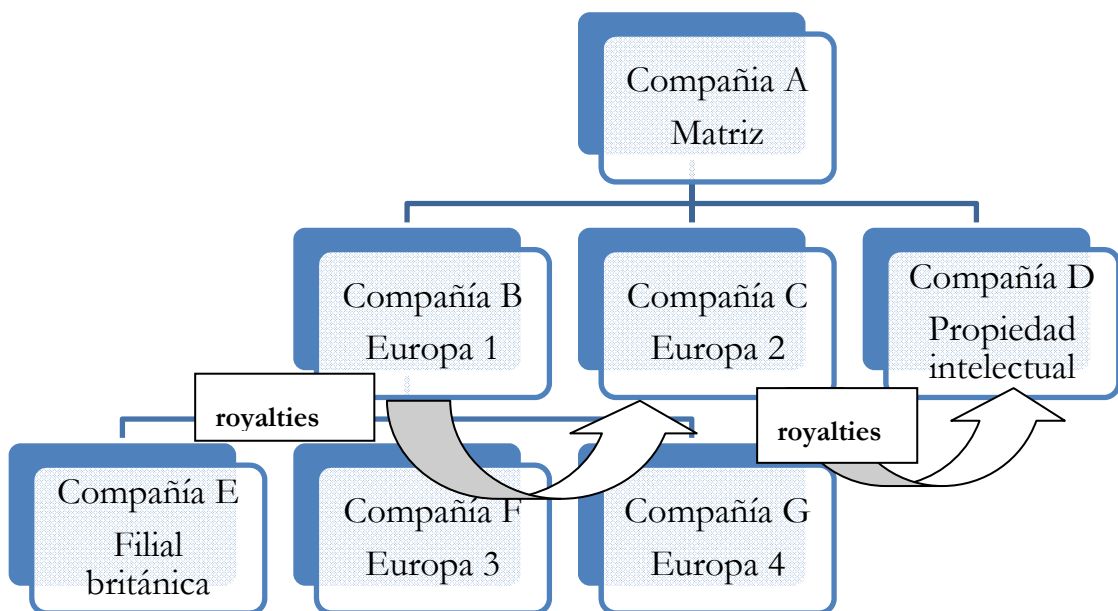
Valoración

Un examen de los hechos descritos demuestra que existe una separación artificiosa entre la conclusión de los contratos y la actividad de venta de los productos y del proceso de fijación de los términos y condiciones de aquéllos. La imposición realizada por FCo para concluir los contratos tiene la intención deliberada de limitar la actividad realizada en el Reino Unido.

En consecuencia, es razonable asumir que las actividades de ambas compañías están diseñadas para evitar que FCo desarrolle una actividad en el Reino Unido a través de un establecimiento permanente, así como que los acuerdos tienen como principal propósito

evitar el Impuesto sobre Sociedades británico (se cumple, por tanto, la condición de la “evasión fiscal”).

Ejemplo 2 (estructura compleja)



Hechos

El grupo descrito en el gráfico obtiene la mayor parte de sus ingresos como consecuencia de la prestación de servicios electrónicos, que se basan en la tenencia de un intangible, de una propiedad intelectual. La compañía A tiene la titularidad de la propiedad intelectual para su propio territorio, mientras que D la tiene para el resto del mundo. Aunque D está registrada en Europa 1, es residente fiscal en un territorio de baja tributación.

La compañía D licencia la propiedad intelectual a la Compañía C, residente en Europa 2 que, a la vez, la sublicencia a la Compañía B. La Compañía B es el centro de ventas y servicios, coordina la actividad del grupo en Europa y trabaja de forma muy estrecha con su matriz, A.

La Compañía E, residente en el Reino Unido, tiene un equipo directivo grande y bien remunerado, que ha desarrollado el mercado británico y mantiene relaciones con los clientes británicos que adquieren los servicios electrónicos. Durante varios años, el equipo directivo de E ha desarrollado relaciones con clientes británicos, que han crecido continuamente. No obstante, esta Compañía E no es propietaria de la propiedad intelectual ni de ningún otro activo implicado en la generación de ingresos y su equipo directivo no completa los contratos de venta, que son solicitados y finalizados electrónicamente con la Compañía B.

Las actividades de la Compañía E son descritas como de marketing y de servicios de apoyo a los clientes. Recibe pagos de la Compañía B, basados en la recuperación de

costes más un pequeño margen, que resulta gravado en el Reino Unido. No tiene otros ingresos diferentes. Las Compañías F y G operan de forma similar en sus mercados de Europa 3 y 4 (España, por ejemplo).

Aunque la Compañía B tiene grandes ventas, sus beneficios son relativamente pequeños, porque paga royalties elevados a la Compañía C por el uso de la propiedad intelectual. Los beneficios de la Compañía C son, también, reducidos, ya que paga elevados royalties a la Compañía D, en cuyo territorio no resultan gravados.

Si los royalties fuesen directamente desde la Compañía B a la D estarían sujetos a retención, ya que no hay CDI entre los países en los que son residentes. Sin embargo, la Compañía C es residente en Europa 2, que no establece ninguna retención. Además, Europa 2 tiene un CDI muy favorable con Europa 1, de manera que no hay retención sobre los royalties pagados por la Compañía B a C.

Valoración

Si se examinan los detalles de los acuerdos entre las Compañías B y E y sus actividades en el Reino Unido, parece que hay una buena razón para asumir que, con independencia de que existan otros objetivos, aquéllas están diseñadas para garantizar que la Compañía B carece de establecimiento permanente en dicho país, de conformidad con los términos del CDI entre Reino Unido y Europa 1.

En este caso se cumplen las condiciones de “desajuste fiscal” y “evasión fiscal”. Por lo que se refiere a la primera de ellas, se cumple entre la Compañía B –la “compañía extranjera”– y la Compañía D (otra persona, “A”). Así, el royalty resulta no gravado para la Compañía D, mientras que B se deduce su importe en Europa 1. Por tanto, existe “desajuste fiscal”. Además de otras consideraciones, la condición de “ausencia de sustancia económica” se cumple sobradamente en relación con la transacción realizada con la Compañía C. Es razonable asumir que la implicación de C en la operación fue diseñada para garantizar la menor tributación.

La condición de “evasión fiscal” también se cumple, ya que toda la estructura está diseñada para evitar el pago de impuestos en el Reino Unido.

2.1.2. Implicación de entidades o realización de operaciones sin sustancia económica

2.1.2.1. Definición

La segunda manifestación del presupuesto de hecho del DPT exige el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Hay una compañía –“C”– que es residente en el Reino Unido y otra persona –“P”–, cuya residencia resulta intrascendente.
- La “provisión material” se realiza o se impone entre C y P a través de una transacción o serie de transacciones.
- C y P están vinculados
- Ni C ni P son pequeñas o medianas empresas.
- La “provisión material” debe dar lugar a un “desajuste fiscal” entre C y P, con el significado que ya hemos explicado. En este caso, la disminución de la responsabilidad tributaria se da en la compañía C, residente en el Reino Unido, mientras que el test del 80 por ciento se realiza en cabeza de P
- También debe cumplirse la condición de “ausencia de sustancia económica”. Ya explicamos anteriormente en qué consiste dicha condición. Ahora solo

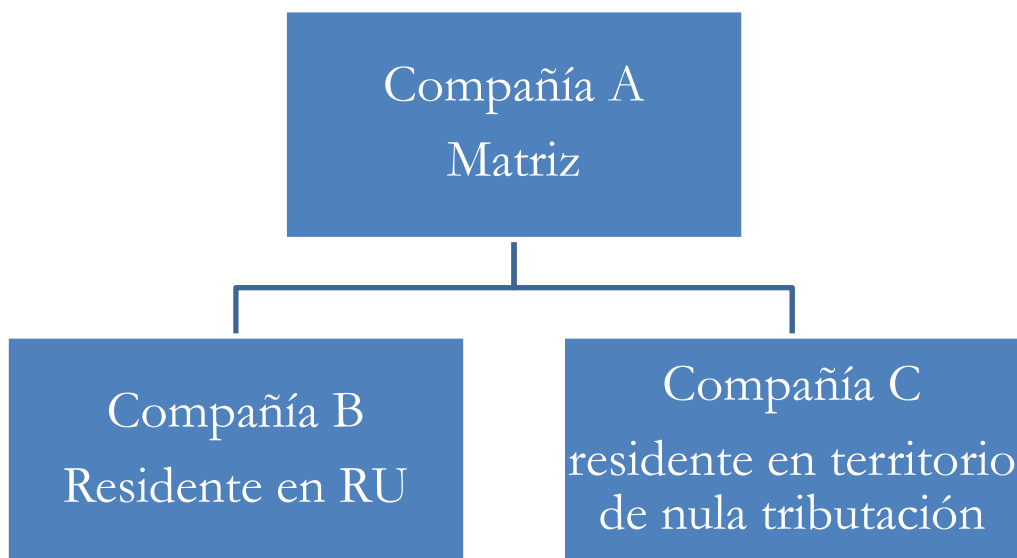
añadiremos que, en las situaciones que ahora tratamos, el test deberá examinar, por un lado, la contribución de cada una de las partes –en especial, de su equipo directivo- a la generación de valor y, por otra, el beneficio financiero derivado de la menor tributación. Si la aportación de valor es inferior al beneficio ocasionado con la menor tributación, se cumplirá la condición.

En este supuesto también operan las exclusiones relativas a las operaciones de préstamo y a las pequeñas y medianas empresas.

Este mismo supuesto también se aplica si C, en lugar de ser una sociedad residente en el Reino Unido, es un establecimiento permanente en Reino Unido de una sociedad residente en el extranjero.

2.1.2.2. Ejemplos de aplicación de las reglas analizadas

Ejemplo 1: estructura a través de sociedad residente



Hechos

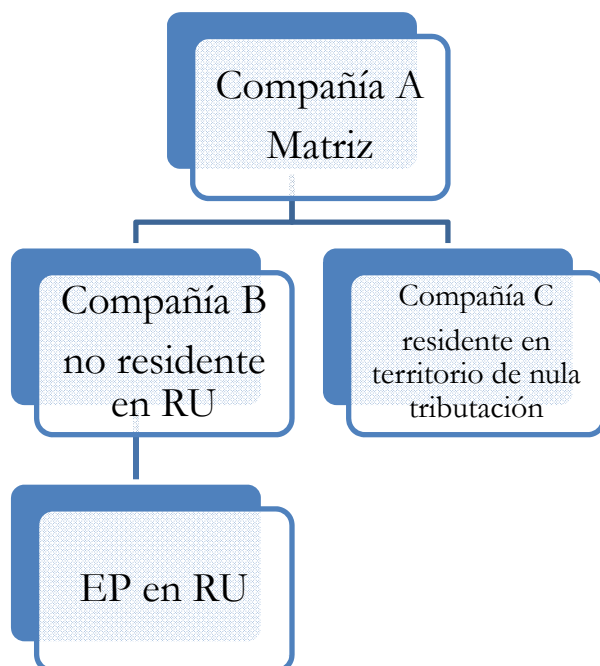
Las Compañías B y C están totalmente participadas por la Compañía A, por lo que se cumple la condición de vinculación. La Compañía B necesita realizar una inversión de gran importe en unas nuevas instalaciones, en concreto, una planta y maquinaria (P&M). Para ello, la matriz A inyecta una gran cantidad de dinero en la Compañía C, situada en un territorio de nula tributación, de forma que es esta sociedad la que efectúa la inversión en P&M. A continuación, dicha nueva instalación es arrendada a la Compañía B, dejando a esta sociedad residente en el Reino Unido con un nivel bajo de beneficios durante determinado número de años. La Compañía C carece de un equipo directivo a tiempo completo y sus únicas funciones consisten en la titularidad de la P&M y ciertas actividades rutinarias de gestión de los pagos de alquiler recibidos.

Valoración:

La “provisión material” entre B y C es la provisión de la P&M bajo un contrato de arrendamiento y, como consecuencia de dicha provisión, se produce un “desajuste fiscal”. Así, los pagos por alquiler son deducibles en el Reino Unido pero los ingresos generados para C no tributan, ya que dicha sociedad reside en un territorio sin Impuesto sobre Sociedades.

La contribución del equipo directivo de C proporciona escaso valor añadido y dicho valor es muy inferior al beneficio financiero derivado de la menor tributación. Por tanto, se puede afirmar que se cumple la condición de “ausencia de sustancia económica”.

Ejemplo 2: estructura a través de establecimiento permanente



Se trata del mismo caso anterior, pero con la única particularidad de que la Compañía B desarrolla su actividad en el Reino Unido a través de un establecimiento permanente.

Ejemplo 3

Hechos

En esta estructura, una compañía residente en Reino Unido (UKCo) desarrolla su actividad en toda Europa, consistente en el desarrollo, fabricación y venta de reproductores de música. UKCo es propietaria de la propiedad intelectual (PI) necesaria para la fabricación de los reproductores. UKCo desarrolla una nueva PI, conjuntamente con una sociedad tercera en el Reino Unido. UKCo tiene la oportunidad de comprar esta sociedad tercera una vez que el desarrollo de la PI finaliza.

Se toma, a nivel de grupo, la decisión de establecer una nueva compañía vinculada en una jurisdicción de baja tributación (PICO), poniendo a su disposición fondos para adquirir la PI que, a continuación, es objeto de licencia a favor de UKCo.

PICO proporciona la protección derivada de la PI y actividades de gestión en relación con la misma, así como asume el riesgo de su titularidad. PICO carga un royalty a UKCo por el acceso a las patentes de la sociedad tercera.

Valoración

Parece que, dándose las demás condiciones, esta operación entraría dentro de la segunda manifestación del presupuesto de hecho que venimos examinando. Así, en ausencia de la menor tributación derivada de la compra de la patente por PICO, es razonable asumir que su adquisición se hubiese realizado, directamente, por UKCo.

2.2. *Consecuencia jurídica: el gravamen de los beneficios desviados*

En caso de realizarse el presupuesto de hecho, en cualquiera de sus manifestaciones examinadas, la consecuencia jurídica que se produce es el devengo del DPT, al tipo del 25 por ciento. El elemento clave a tener en cuenta es el modo en que se cuantifican los beneficios desviados, que constituyen la base imponible de este singular tributo.

En relación con dicho elemento, debemos relacionar los aspectos sustantivos y formales. Como ya tuvimos ocasión de adelantar, el procedimiento pasa por la práctica de una primera liquidación provisional y una posterior definitiva, tras el denominado período de revisión. Pues bien, las reglas de cuantificación del tributo no son iguales en un período que en otro, ya que la liquidación provisional se realiza a través de una mera estimación, que luego se transforma en la verdadera cuantificación del impuesto.

Además, las normas de cuantificación no son idénticas en cada una de las dos manifestaciones del presupuesto de hecho que hemos expuesto anteriormente. Por ello, nuestro análisis va a diferenciar cada una de dichas situaciones y, dentro de la misma, vamos a exponer tanto la cuantificación definitiva como la estimación provisional.

2.2.1. La elusión de la existencia de un establecimiento permanente en Reino Unido

2.2.1.1. Cálculo definitivo del beneficio desviado

En estas situaciones, la base imponible del DPT está constituida por la parte de los beneficios que es razonable asumir que hubiesen sido gravados aplicando la normativa del Impuesto sobre Sociedades si no se hubiese eludido la existencia de un establecimiento permanente en el Reino Unido.

Sin embargo, si se cumple con la condición del “desajuste fiscal” y es razonable asumir que la “provisión material” no hubiese sido realizada en ausencia de dicho “desajuste fiscal”, entonces, a efectos de calcular la base del “establecimiento permanente eludido”, se asume que se habría acordado otro tipo de provisión (la “provisión alternativa”). Esta “provisión alternativa” es cualquier provisión que difiera en cualquier detalle de la actual “provisión material”. Por tanto, aquélla dejará de aplicarse únicamente si es razonable asumir que se habría realizado la misma provisión, incluyendo los términos exactos, el precio y las partes intervinientes.

En definitiva, la “provisión alternativa” es aquella que se presenta como justo y razonable asumir que habría sido pactada si el “establecimiento permanente eludido” hubiese sido un establecimiento permanente británico y no hubiese tenido lugar el “desajuste fiscal”. Por ello mismo, no realizar ningún tipo de provisión también se trata como “provisión alternativa”. Este supuesto se daría cuando la “compañía extranjera” paga un gasto, como, por ejemplo, un royalty, para que el “establecimiento permanente eludido” utilice un activo que se encuentra situado en un territorio de baja tributación, lo que da lugar a un “desajuste fiscal”. En tal caso, es razonable suponer que en ausencia de dicho “desajuste fiscal”, la “compañía extranjera” habría sido titular del activo por sí misma, por lo que la “provisión alternativa” debe ser la de ignorar el royalty a la hora de computar los beneficios del establecimiento permanente.

Sin embargo, si la “provisión alternativa” habría dado lugar a que la “compañía extranjera” pagara un royalty por el uso del mismo activo, pero por una cantidad diferente o a un interviniente distinto, entonces la liquidación se practicará tomando como base la “provisión material” realmente realizada y no la “provisión alternativa”. Por ejemplo, si es justo razonable pensar que la “provisión alternativa” hubiese consistido en el pago del royalty a una compañía residente en un territorio con un tipo

de Impuesto sobre Sociedades equivalente al británico, entonces los beneficios del establecimiento permanente se computarán tomando en cuenta la transacción realmente realizada. Si el precio ha sido elevado artificialmente, la corrección se realizará aplicando las reglas generales de atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.

En algunos casos, la “provisión alternativa” dará lugar a entender que una compañía residente en el Reino Unido recibe un ingreso. Por ejemplo, una sociedad puede utilizar un activo situado en un territorio de nula tributación y, en ausencia del acuerdo artificial, el activo debería haber estado localizado en una sociedad residente en el Reino Unido. Si, bajo la “provisión alternativa”, la compañía extranjera habría pagado un royalty a la sociedad residente en el Reino Unido para su uso por el “establecimiento permanente eludido”, entonces dicho ingreso se suma a los beneficios desviados por dicho establecimiento permanente, a efectos del cálculo del DPT.

2.2.1.2. Estimación para la liquidación provisional

Como ya hemos señalado, la liquidación provisional se efectúa sobre la base de una estimación. La regla general es que el actuario debe realizar la mejor estimación posible de la cifra del beneficio desviado, de conformidad con las reglas que acabamos de examinar.

No obstante, existen reglas específicas para esta fase, en particular cuando se cumple la condición de “gastos inflados”. Dicha condición está particularmente pensada para supuestos como la “doble irlandesa” o el “sándwich holandés”, estructuras que dan lugar a que los beneficios derivados de las ventas en el Reino Unido se dirijan hacia territorios de baja tributación. Y ello implica, normalmente, la existencia de pagos de royalties o de otra clase muy superiores a los que se derivan del principio de libre concurrencia (valor de mercado).

Se entiende que se cumple la condición de “gastos inflados” si se dan las siguientes circunstancias:

- Se cumple la condición de “desajuste fiscal”.
- La “provisión material” da lugar a gastos de la “compañía extranjera” que deberían ser tomados en cuenta como una deducción en el Impuesto sobre Sociedades, si existiera un establecimiento permanente en el Reino Unido.
- Estos gastos o parte de los mismos son responsables del “desajuste fiscal”.
- Es razonable para el actuario asumir que dichos gastos o parte de los mismos exceden del valor de mercado.

En caso de que se cumpla la condición, la liquidación provisional se practicará reduciendo en un 30 por ciento los pagos que se hayan producido como consecuencia del acuerdo artificial. Esto se aplicará tanto a la actual “provisión material”, si es razonable asumir que se hubiera mantenido en ausencia del “desajuste fiscal”, como a la “provisión alternativa”, en otro caso y siempre que esta última también dé lugar a los gastos que han ocasionado el “desajuste fiscal”.

Así, por ejemplo, el actuario puede considerar que los gastos de la “compañía extranjera” por el uso de un activo en su negocio son mayores de lo que debieran porque dicho activo está situado en un territorio de nula tributación, especialmente si el pago del royalty deja a dicha sociedad con un beneficio muy modesto. Este ajuste del 30 por ciento puede aplicarse, incluso, en el caso de royalties implícitos, esto es, cuando éstos

aparecen incorporados al precio de los productos comprados por la “compañía extranjera” para su venta en el Reino Unido.

2.2.2. Implicación de entidades o realización de operaciones sin sustancia económica

2.2.2.1. Cálculo definitivo del beneficio desviado

La base imponible del DPT en este supuesto se rige por una regla básica: el beneficio desviado de C es la cifra que se debería obtener si el precio de la “provisión material” se determinara de acuerdo con condiciones de mercado. Sin embargo, esta cifra se reducirá en los importes reflejados por C en su autoliquidación, antes del fin del período de revisión, como consecuencia de la aplicación de las reglas de precios de transferencia a la “provisión material”. Así, si, por ejemplo, C ajusta su autoliquidación al precio de mercado de la “provisión material”, la cuota del DPT será cero. No obstante, esta rectificación de la autoliquidación debe realizarse antes de la finalización del período de revisión.

Sin embargo, la regla general no se aplica si es razonable asumir que la “provisión material” no se hubiera realizado en ausencia del “desajuste fiscal”. En este caso, se asume, para el cálculo del DPT, que se habría realizado una provisión diferente, esto es, la “provisión alternativa” a la que también nos referimos en el supuesto anterior y a cuyo desarrollo nos remitimos.

2.2.2.2. Estimación para la liquidación provisional

La regla general es que el actuario debe realizar la mejor estimación posible de la cifra del beneficio desviado, de conformidad con las reglas que acabamos de examinar. No obstante, existen reglas específicas para esta fase, en particular cuando se cumple la condición de “gastos inflados”, que tiene el mismo sentido y las mismas consecuencias –reducción de los gastos deducibles en un 30 por ciento- ya examinados en el supuesto anterior.

En la liquidación provisional también cabe la posibilidad de que la sociedad C efectúe un ajuste en sus gastos, de conformidad con la normativa de precios de transferencia, antes de que aquélla se emita. Si ello sucede, dicha reducción será tomada en consideración para el cálculo del 30 por ciento, pero sin que la cifra pueda quedar reducida a cero.

3. Aspectos procedimentales de la propuesta

Los aspectos procedimentales de la propuesta son tan importantes como los sustantivos, ya que todo el procedimiento está pensado con la finalidad de que las compañías asuman voluntariamente el gravamen e, incluso, alcancen un acuerdo con la Administración tributaria. Por ello, se introducen elementos que pueden calificarse como de presión sobre dichas compañías, a saber:

- La obligación de notificar las operaciones potencialmente subsumibles en el DPT, con consecuencias sancionadoras y de incremento del plazo de prescripción.
- La existencia de una liquidación provisional, no recurrible y no aplazable, que implica un incremento del beneficio de las operaciones afectadas en un 30 por ciento.
- La existencia de un período de revisión largo, de 12 meses, que da lugar a una liquidación definitiva, ésta sí recurrible, pero que puede terminar antes en caso de acuerdo.

A continuación, vamos a examinar cada uno de los aspectos del procedimiento con cierto detalle.

3.1. *La obligación de notificar una potencial responsabilidad a efectos del DPT.*

Las empresas tienen la obligación de notificar una potencial responsabilidad a efectos del DPT, por escrito y en el plazo de tres meses desde la finalización del período impositivo de que se trate. En caso de incumplimiento de esta obligación se impone el mismo régimen sancionador general, previsto para la falta de ingreso. Además y como ya hemos anticipado, se amplían, temporalmente, las facultades de la Administración para liquidar este tributo.

3.2. *La liquidación provisional*

En el plazo de los dos años siguientes a la finalización del período impositivo de que se trate, la Administración tributaria puede expedir y notificar una propuesta de liquidación provisional por el DPT, cuyas reglas de cuantificación ya hemos visto. La notificación debe tener el siguiente contenido:

- Las bases en las que se fundamenta la liquidación, esto es, el cumplimiento de los presupuestos constitutivos de la norma en cualquiera de sus dos manifestaciones.
- El período impositivo al que se refiere la liquidación
- El cálculo de la liquidación, distinguiendo entre la determinación de los beneficios desviados y del interés exigible.
- El sujeto obligado al pago.
- La fecha de pago.
- Una explicación de cómo se calculará el interés de demora en caso de falta de pago, así como del período que comprenderá.

En caso de que la empresa no haya efectuado la notificación acerca de su potencial responsabilidad, la propuesta de liquidación podrá dictarse y notificarse en un plazo de cuatro años desde la finalización del período impositivo.

A partir de la notificación, la empresa tiene un plazo de 30 días para formular alegaciones. Aunque éstas pueden tener cualquier contenido, la Administración tributaria sólo considerará los siguientes extremos:

- La existencia de un error aritmético en el cálculo de los beneficios desviados.
- Un error en la cifra que sirve de base a la liquidación provisional.
- El cumplimiento de la condición de ser pequeña o mediana empresa, lo que excluye el DPT.
- El no tratarse de partes vinculadas
- El cumplimiento del test del 80 por ciento.
- El hecho de que la “provisión material” sea una relación de préstamo excluida.

Como puede comprobarse, estos motivos tasados excluyen cualquier discusión, en este momento, sobre los aspectos fundamentales del presupuesto de hecho, esto es, si ha existido un “establecimiento permanente eludido” o una “implicación de entidades o realización de operaciones sin sustancia económica”. Tampoco se discuten valoraciones de mercado o cumplimiento de las normas de atribución de beneficios a

establecimientos permanentes. Dicho en otros términos, las alegaciones sólo pueden referirse, con éxito, a errores numéricos o cumplimiento de condiciones objetivas y tasadas.

Una vez formuladas las alegaciones, debe practicarse la liquidación provisional, que tiene que notificarse en los 30 días siguientes a la finalización del plazo de alegaciones. Esta liquidación es ejecutiva, debiendo pagarse en los 30 días siguientes a su notificación, sin que quepa aplazamiento alguno.

La liquidación provisional no puede recurrirse, sino que será objeto de revisión a través del denominado período de revisión.

3.3. El período de revisión y la liquidación definitiva

En los 30 días siguientes a la finalización del plazo de pago, comienza un período de revisión, que finaliza 12 meses más tarde. Durante este período rigen las normas definitivas de determinación de la base imponible y puede dar lugar a la expedición de una liquidación suplementaria, incrementando el DPT inicialmente calculado o modificativa, reduciendo su importe. Cabe también un acuerdo entre la Administración y el contribuyente, en cuyo caso el período de revisión finaliza con dicho acuerdo, sin necesidad de agotar el plazo.

A la finalización del período de revisión, el contribuyente puede impugnar ante los Tribunales, tanto la liquidación inicial –que hemos denominado provisional- como la suplementaria que se haya producido durante dicho período.

4. Conclusión: una valoración del DPT

Como señalábamos al principio, nos encontramos ante una normativa de una complejidad nada despreciable que, como también indicábamos, no contiene la regulación de un verdadero impuesto.

Por el contrario, se trata de un conjunto de cláusulas cuyo cumplimiento permite presumir, aunque sin posibilidad de prueba en contrario, que la compañía en cuestión ha evitado que parte de sus beneficios se graven por el Impuesto sobre Sociedades británico. La consecuencia jurídica es, por tanto, su gravamen, aunque aplicando un tipo de gravamen incrementado, como medida disuasoria de dicho tipo de comportamientos.

La iniciativa es de una novedad relativa. Así, España cuenta ya con mecanismos para hacer frente a prácticas abusivas, mediante el empleo de cláusulas generales y específicas. Dentro de las cláusulas generales, el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) permite “desmontar” los negocios jurídicos simulados. La consecuencia jurídica que se deriva de ello no es la aplicación de un recargo, como en el caso británico, pero sí la exigencia del tributo no pagado más la eventual imposición de sanciones administrativas e, incluso, penales. Por su parte, el art. 15, regulador del denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” permite atajar la utilización de esquemas que, si bien no constituyen una infracción abierta y clara de la Ley, han sido concebidos y utilizados para burlar su aplicación. En tal caso, también se exige el tributo dejado de pagar y pueden liquidarse intereses de demora. Es más, la reforma de la LGT, que se encuentra en fase de Anteproyecto, permite también la imposición de sanciones en estos casos, siempre que el esquema empleado haya sido ya declarado como fraudulento por la Administración tributaria.

Por lo que se refiere a las cláusulas específicas antiabuso, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), formula –sin ánimo de ser exhaustivos- las relativas a entidades con residencia en territorios de nula tributación

o paraísos fiscales –art. 8-; a la no deducibilidad de gastos relacionados con servicios prestados desde paraísos fiscales –art. 15.g)-; a la utilización de instrumentos financieros híbridos –art. 15.j)-; a la utilización de precios de transferencia –art. 18-; a la valoración de las operaciones realizadas con paraísos fiscales –art. 19.2-; a la inaplicación de la exención de dividendos en el caso de utilización de instrumentos híbridos –art. 20-; o a la transparencia fiscal internacional (art. 100). Por su parte, el 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, regula el propio concepto de establecimiento permanente –art. 13- y establece reglas para la imputación y determinación de rentas a los mismos (arts. 16 a 18).

Los ejemplos podrían multiplicarse, ya que nuestro ordenamiento no es ni ha sido ajeno y, mucho menos, indiferente a estas prácticas abusivas. Puede afirmarse que España está, a nivel normativo, tan o más protegida que el Reino Unido frente a la utilización de esquemas de planificación fiscal internacional. Si no se consigue atajar su empleo en mayor medida, obedece a las dificultades que existen para el acceso a una información fiable acerca de la actividad real de los grupos multinacionales en cada país, del valor de los activos que tienen allí situados o de sus ventas en cada territorio.

Así las cosas, debemos preguntarnos cuál es la ventaja que ofrece la creación de un tributo –formalmente, así se califica- como el DPT. A nuestro juicio, son dos las novedades que presenta. En primer lugar, surge de la observación de la realidad, de los esquemas realmente desarrollados por las empresas, a los que ofrece una respuesta unitaria mediante la combinación de varias de las normas mencionadas. De esta forma, se crea una regulación antiabuso específica para estos supuestos, que parte de normas ya existentes, pero aplicadas coordinadamente, para atajar los esquemas observados en la práctica. Adicionalmente, se concretan, en ocasiones, las normas antiabuso, como sucede en el caso del test del 80 por ciento o en la limitación por volumen de ventas al Reino Unido.

Ahora bien, esta misma virtud es, en realidad, una deficiencia, ya que se trata de un conjunto normativo que no será capaz de dar respuesta, en el futuro, a la utilización de esquemas diferentes, que no puedan reconducirse a los dos presupuestos de hecho que recoge el DPT.

En segundo lugar y sobre todo, la regulación procedimental coloca a la Administración tributaria en una posición de superioridad, ya que ésta puede dictar una liquidación provisional contra la que no cabe recurso alguno y que no puede aplazarse. No debe olvidarse, además, que en caso de cumplimiento de la condición de “gastos inflados”, dicha liquidación provisional puede determinar la minoración de los gastos en un 30 por ciento. A partir de aquí, tan solo cabe -una vez pagada la deuda provisionalmente determinada-, su revisión en un procedimiento administrativo, con un extenso plazo de un año, y que puede dar lugar a un agravamiento de la situación del contribuyente. Así las cosas, las empresas tendrán un fuerte incentivo a no realizar prácticas que motiven la apertura de estos procedimientos –teniendo en cuenta, además, que pesa sobre ellas una obligación de información sobre las mismas- y, en caso de que se inicien, a llegar a un acuerdo con la Administración durante la fase de revisión administrativa. Pero ello dependerá, como suele suceder, de la eficacia de la Administración tributaria británica a la hora de detectar estos esquemas y de poner en marcha los procedimientos, lo que, a su vez, depende de la cantidad y calidad de información de la que se disponga.

En definitiva, se trata de una iniciativa cuyos resultados son inciertos y que podrían obtenerse igualmente con un marco normativo como el español, salvo en lo relativo a

los aspectos procedimentales. Pero estos últimos son de difícil adopción por nuestro legislador, ya que suponen una alteración de las reglas generales de los procedimientos inspector y revisor que, a buen seguro, suscitaría profundas reticencias en nuestro país.

A nuestro juicio son preferibles, en todo caso, las iniciativas multilaterales para combatir estas prácticas de “desviación” de los beneficios hacia jurisdicciones de baja tributación. Un buen paso en este sentido –aunque no suficiente-, sería la adopción, a nivel comunitario, del proyecto de armonización de la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades. Tal vez la iniciativa unilateral británica sí presente, como efecto inducido, el de provocar una toma de conciencia acerca de la necesidad de dichas medidas. Por lo pronto, las autoridades británicas han “movido ficha”, los siguientes pasos deberán ser dados por las instituciones comunitarias y el resto de países europeos.

MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AÑO 2014 CUESTIONES URGENTES DE LA NUEVA LEY 27/2014

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Introducción

Serían pocas las modificaciones que ha sufrido la normativa del impuesto sobre sociedades en el año 2014, en comparación con los últimos años, de no ser por la aprobación de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre reguladora del impuesto, que nos trae un conjunto de nuevas normas, aunque mantiene los pilares esenciales sobre los que se sustenta el impuesto. Esta nueva Ley entró en vigor el 1 de enero del 2015, conteniendo normas que han de ser tenidas en cuenta desde el primer día de su aplicación por afectar a materias como las amortizaciones, a los parámetros que califican a una entidad como de reducida dimensión y a la delimitación del concepto de sociedad patrimonial en función del porcentaje de activos afectos, resulta fácil incurrir en esta calificación sobre todo siendo una sociedad que desarrolle una actividad profesional. Por ello, en este trabajo analizaremos las modificaciones introducidas durante el 2014 que afectan al TRLIS y las mencionadas que se refieren a la nueva Ley 27/2014.

Estas nuevas normas son introducidas en el TRLIS por la Ley 17/2014 y tienen que ver con las situaciones de insolvencia que desgraciadamente están atravesando muchas de las empresas residentes en España, tratando de favorecerlas. Así, se ha actuado sobre las normas de imputación temporal, contenidas en el artículo 19, y las de valoración del artículo 15, en relación al tratamiento de las operaciones de quitas y esperas y de capitalización de deudas. También, se introducido una norma –Disposición Adicional 22- por el Real Decreto-ley 14/2013, que prevé la posibilidad de convertir en créditos exigibles frente a la Administración tributaria a determinados activos contabilizados como impuestos diferidos. Créditos que a su vez podrán ser canjeados por Deuda Pública o ser utilizados para compensar deudas tributarias o incluso ser abonados. Una última norma, contenida en el artículo 19, limita la imputación fiscal del gasto contable de determinados de deterioros de créditos.

2. Quitas y esperas

Esta terminología la encontramos en la Ley Concursal 22/2003 y aparece por primera vez en el TRLIS, apartado 14 del artículo 19, referido a la imputación temporal de quitas y esperas en la empresa beneficiaria. Son términos clásicos que, sin embargo, no encontramos definidos expresamente. Entenderemos por acuerdos de quita y espera aquellos en donde los acreedores, con el fin de cobrar al menos parte de su deuda, acuerdan disminuir un porcentaje de la deuda pendiente y, en su caso, diferir su vencimiento y, es frecuente, una modificación al mismo tiempo de la tasa de interés, o si no existiese ésta, se pacte una. La contabilización de este tipo de acuerdos fue estudiada por el ICAC que, durante la vigencia del PGC 1990, publicando un anteproyecto en el BOICAC nº 13/1993 denominado “norma sobre información de empresas en suspensión de pagos”, que no llegó a ser aprobado y que recogía la metodología clásica de contabilización plasmada también en un documento de la AECA de de junio del 1994 y actualmente en el epígrafe 1.6.4. del documento 18 relativo a los

pasivos financieros, la doctrina reciente del ICAC aparece plasmada en varias consultas, entre las que destacamos los números 1, 5, y 89 de los BOICAs 76/2008, 79/2009 y 89/2012.

El nuevo apartado 14º dispone:

Que el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.”

2.1. Tratamiento contable

Para estudiar la aplicación práctica de este supuesto hemos de tener en cuenta el apartado 3.5-baja de pasivos financieros- de la NRV 9ª-Instrumentos financieros- del PGC, recogiendo la norma conocida como del diez por ciento y que determina la forma de contabilización de los cambios en las condiciones de una deuda que puede reflejarse en un cambio en la carga futura de los intereses o una variación en el importe de la deuda y el nacimiento de un ingreso que se imputará al resultado de ese ejercicio o de los posteriores . En este segundo caso, habría que aplicar el principio de prudencia y esto nos lleva directamente a la NRV 18ª-Subvenciones, donaciones y legados- que considera que ese resultado no se puede imputar hasta que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y si la quita tuvo por objetivo facilitar la devolución de la deuda, de acuerdo al 1.3 de la norma, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación. Hechas estas consideraciones analizaremos la aplicación práctica de este precepto suponiendo que se cumple principio de prudencia.

Ejemplo. Supongamos una deuda vencida de 200.000 que devengaba un tipo de interés del 5%. Ante las dificultades del acreedor se pacta que el préstamo se devolverá dentro de dos años con una quita de 100.000, y que al final de cada año se pagarán los intereses determinados a una tasa del 1%. Ello conlleva un flujo de caja de 1.000 por intereses al final del primer año y de 101.000 correspondientes a la devolución del préstamo y a los intereses del segundo año. Para aplicar la regla del diez por ciento procedemos a determinar el valor actual de esos flujos de caja pero al antiguo tipo de interés (NRV 9ª)

Ejercicio	Flujos de caja	Factor descuento	Flujos descontados
1º	1.000	1,0500	952
2º	101.000	1,1025	91.610
Total	102.000		92.562

A continuación comparamos el diez por ciento de la deuda anterior -20.000 - con la diferencia entre 200.000 –deuda anterior- y 92.562 –valor actual de los flujos de caja de la nueva deuda- que da 107.438, vemos que es mayor que 20.000, lo que califica la diferencia como sustancial y nos llevaría directamente a contabilizar un beneficio de 100.000, por diferencia entre el valor de la nueva deuda, considerando que el tipo de interés del 1% es de mercado, y la originaria. Para simplificar la comprensión, la contabilización de este convenio, suponiendo que no existiesen dudas de su cumplimiento por parte del deudor, sería:

ASIENTO DE DIARIO		
	Debe	Haber
Deudas	200.000	
A Nueva deuda		100.000
A Resultados financieros		200.000

2.2. Tratamiento fiscal

La imputación fiscal se haría en función de los gastos financieros futuros, que como hemos visto son iguales, por lo que correspondería aplicar el primer párrafo del apartado 14. Daría lugar a una diferencia entre el ingreso contable y fiscal originando las siguientes imputaciones:

IMPUTACIÓN DEL INGRESO DE LA QUITA Caso 1º				
Ejercicio	Gastos de intereses	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste en la base imponible
1º	1.000	100.000	50.000	-50.000
2º	1.000	0	50.000	50.000
Total	2.000	100.000	100.000	0

Suponiendo otras hipótesis de las que resultase una quita de 100.000 pero unos gastos financieros futuros imaginemos de 60.000, 50.000 y 40.000 al final de cada uno de tres años, la imputación se realizaría siguiendo los criterios del apartado 2º del apartado 14, dando lugar al siguiente cuadro:

IMPUTACIÓN DEL INGRESO DE LA QUITA Caso 2º				
Ejercicio	Gastos intereses	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste en la base imponible
1	60.000	100.000	60.000	-40.000
2	50.000		40.000	40.000
3	40.000	0	0	0
Total	150.000		100.000	0

El tratamiento contable si el principio de prudencia impidiese computar el resultado hasta que cumplan las condiciones pactadas, sería:

ASIENTO DE DIARIO		
	Debe	Haber
Deuda	200.000	
A Nueva deuda		100.000
A Otras subvenciones donaciones y legados -132-		70.000
A Pasivos por diferencias temporarias imponibles -479-		30.000

En el ejercicio 2, que sería cuando se cumpliesen las condiciones del convenio y la devolución del principal, se computaría el resultado:

ASIENTO DE DIARIO		
	Debe	Haber
Pasivos por diferencias temporarias imponibles -479-	30.000	
Otras subvenciones donaciones y legados		70.000
A Ingresos financieros		30.000

Hemos obviado la compleja contabilización que surgiría si utilizásemos las cuentas de los grupos 8 y 9. El tratamiento fiscal diseñado en apartado 14 no procedería, entendemos, sin una previa imputación contable del beneficio.

3. Capitalización de deudas

La Ley 17/2014 modifica el tratamiento fiscal de estas operaciones incorporando nuevas reglas de valoración en el artículo 15 del TRLIS. Por capitalización de deudas hemos de entender una ampliación de capital en donde la aportación es un crédito del que es deudora la sociedad que amplía capital. Este tipo de operaciones no están específicamente tratadas en el PGC 2007 ni lo estuvieron con anterioridad. En el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aparecen reguladas en el artículo 30, ubicado en el capítulo II del título VIII, relativo al aumento de capital, exigiendo que los créditos que se van a capitalizar sean líquidos y exigibles en el caso de las sociedades limitadas y al menos en un veinticinco por ciento en el caso de las anónimas. Además de pedir requisitos específicos a la convocatoria de la junta general que apruebe estas operaciones. Nada dice de su valoración y lo mismo ocurre en el PGC donde se desarrollan algunos aspectos de las aportaciones no dinerarias en la NRV 17ª – Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio- y en el apartado 1.4 de la NRV 2ª -Aportaciones de capital no dinerarias de inmovilizado- pero no regula este tipo de operaciones. Del estudio de estas normas concluimos que:

- No podemos calificar esta aportación como no dineraria desde la perspectiva del TRLSC. Está ubicada en el artículo 301 y no en el 299 referido en exclusividad a las aportaciones no dinerarias. En el artículo 65 se refiere a aportaciones de derechos de crédito, pero hemos de entender que se refiere a derechos exigibles frente a sociedades terceras y no a la que amplía capital.
- El valor que se le debe dar al crédito es el valor razonable y no el nominal. Se desprende de los principios que presiden las aportaciones de capital, no puede valorarse un derecho por encima de su valor razonable, término similar al de mercado a estos efectos y de no existir habrá que recurrir a valoraciones derivadas de la actualización de flujos de caja esperados y descontados a una tasa de interés que tenga en cuenta el riesgo asociado a estos activos. Esta conclusión está claramente avalada por la doctrina del ICAC reflejada entre otras en las consultas nº 4 y 5 de los BOICACs 89/2012 y 79/2009, respectivamente.
- El supuesto más próximo a esta operación regulado en el TRLSC se refiere a las obligaciones convertibles. Éstas se pueden convertir recibiendo un valor nominal de las acciones inferior al de las obligaciones que se canjean, según se desprende de los artículos 302 y 414 y siguientes.

Veremos primeramente el tratamiento contable de una operación de este tipo para luego estudiar la especialidad fiscal.

Ejemplo. Suponiendo la aportación de unos derechos de crédito de una sociedad que está en una situación de insolvencia tras haber acumulado importantes pérdidas, lo primero que se ha de hacer es determinar su valor razonable, éste lo hemos de determinar en función de los flujos futuros que esperemos. Los pasos para valorarlos nos llevan necesariamente a analizar la situación patrimonial de la sociedad deudora:

	Activos	Patrimonio neto y pasivo
Activos	500	
Capital		2.000
Resultados negativos acumulados		-2.500
Deuda		1.000
TOTAL	500	500

Observamos como tiene solamente un activo de 500 insuficiente para pagar la deuda.

Suponiendo que la empresa seguirá en funcionamiento y que tiene unas plusvalías tácitas en forma de activos intangibles como el valor de la clientela, la marca, el *know-how* u otros que evaluamos, por ejemplo en 200. El valor del patrimonio de la empresa sería 700 Pero insistimos la valoración debería hacerse desde los flujos esperados de la devolución del préstamo que no coincidirían con el valor del patrimonio tal y como lo estamos calculando. Supongamos, no obstante, que es coincidente en este caso. En este tipo de situaciones es preciso que la sociedad reduzca su capital totalmente antes de la ampliación pues en otro caso los antiguos accionistas, que han perdido todo su capital y parte del de los acreedores, obtendrían un aumento de su patrimonio que no sería

económicamente razonable. Tras esta reducción se procedería al aumento que se haría por el valor razonable del crédito de 700, este importe se podría distribuir entre prima de emisión y capital, pero la suma de estas dos partidas no podría superar el valor razonable dado al crédito. Los asientos de diario que procederían serían:

Asiento de reducción de capital		
	Debe	Haber
Capital	2.000	
A Resultados negativos de ejercicios anteriores		2.000

Por la ampliación:

Asiento de ampliación de capital		
	Debe	Haber
Deudas	1.000	
A Capital		700
A Ingresos financieros		300

La situación patrimonial que habría después de estas operaciones sería:

	Activos	Patrimonio neto y pasivo
Activos	500	
Capital		700
Ingreso financiero		300
Resultados negativos acumulados		-500
TOTAL	500	500

Si hubiésemos procedido de esta forma la valoración fiscal del crédito sería la del aumento del capital -700- luego surgiría la renta fiscal de 300 que hemos contabilizado.

Si, por el contrario, hubiésemos realizado el tipo de contabilización que sugiere la consulta nº 5 del BOICAC 79/2009 se aumentaría el capital en el valor nominal del crédito y, a continuación, para respetar la equivalencia patrimonial, se aflojaría el resultado financiero al mismo tiempo que hace un cargo en la cuenta 110- Prima de emisión-. Este cargo en la prima no aparece en los motivos de cargo de esta cuenta en el PGC.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL		
	Debe	Haber
Deudas	1.000	
A Capital		1.000
Prima de emisión – Cta. 110 -	300	
A Ingresos financieros		300

Este supuesto parece contemplar un caso muy particular que pretende dar los nuevos accionistas un mayor nominal que el corresponde a su aportación. Subyace la intención de buscar una mayor participación en la sociedad que ha de guardar relación con el porcentaje de participación que se quiere dar en la sociedad a los nuevos socios.

3.1. Tratamiento fiscal en la sociedad receptora

La reforma efectuada le añade un párrafo al apartado 1º del artículo 15 del TRLIS – Reglas de valoración- que dice:

“Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea su valoración contable”

Las normas contables determinan el mismo valor del capital que el Código de Comercio y demás normas de desarrollo, con la excepción de lo que se ha llamado los instrumentos de patrimonio híbridos donde la aplicación del principio de fondo sobre forma ha llevado a calificar a las acciones calificadas sin voto y a las rescatables en parte como capital y en parte como deuda. Las primeras por sus especiales derechos económicos y ninguno político y las otras por la posibilidad de exigir su devolución sin los requisitos de una reducción capital que afectan a los demás tipos de acciones. Esta conclusión llevaría a la casi imposible aplicación de la norma recién aprobada. Lo que pretende es exonerar de tributación las plusvalías que se ponen de manifiesto al compensar la deuda con el crédito en un afán de apoyar a las empresas que están en situación de insolvencia. Este tipo de empresas suele tener importantes bases imponibles negativas que compensar que probablemente no se verían limitadas en su compensación por la aplicación del artículo 25 del TRLIS. Para que la norma pudiese aplicarse tendría que recurrirse a una contabilización de la ampliación de capital como la que diseña la consulta ICAC antes referida, un criterio muy peculiar y, en todo caso, muy extraordinario. Siendo esto así se contabilizaría un ingreso que iría a engrosar la cuenta de resultados del ejercicio y fiscalmente no se generaría renta alguna *obligando a realizar un ajuste negativo* al resultado contable para determinar la base imponible. *Este ajuste sería definitivo* y, por lo tanto, no volvería a incorporarse a la base imponible.

3.2. Tratamiento fiscal en la sociedad aportante

La reforma efectuada modificó el primer párrafo del apartado 3 del artículo 15 estableciendo que *la entidad* trasmisora del crédito *integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital que le corresponda y el valor fiscal del crédito capitalizado.*

La aplicación de este criterio en el ejemplo anterior significaría comparar el aumento de capital -1.000- con el valor del crédito aportado -700- lo que motivaría la integración de una renta fiscal y no contable de 300. Podríamos decir que la norma perjudica al acreedor –que ha de adelantar un impuesto- y beneficia al deudor cuya renta nunca tributará. Pero conviene señalar la dificultad de contabilizar estas operaciones de ampliación de capital de forma tan especial que devienen en imposibles cuando concurren con otros aportantes de otro tipo de bienes pues no van a admitir que unas aportaciones conlleven mayor valor nominal de las acciones que las otras, ya sean dinerarias o no, aportando el mismo valor en unas y otras.

3.3. *Efectos fiscales en el nuevo socio*

Contablemente estas operaciones no generan beneficio pues los títulos recibidos toman el valor del crédito deteriorado. Tras la entrada en vigor de esta norma puede producirse una renta fiscal por la diferencia entre el capital y el crédito según la forma de contabilizar la ampliación del capital que se lleve a cabo. Esta renta podría obligar, dependiendo de la forma de contabilizar, a realizar un ajuste positivo al resultado contable, que tendrá carácter temporal, puesto que aumenta el valor fiscal de la participación y que se recuperaría en el momento en que ésta se trasmita. En nuestro ejemplo, si se aumentase el capital en 1.000, habría que hacer el ajuste.

4. Imputación fiscal de los deterioros de créditos y gastos no deducibles por dotaciones a fondos internos

La Ley 27/2014 da, con efectos 1 de enero 2014, una nueva redacción al apartado 13 del artículo 19 relativo a la imputación fiscal del gasto contable derivado de insolvencias y dotaciones a fondos de pensiones internos que no resultaron deducibles. Este apartado 13 había sido introducido por el Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre, con efectos retroactivos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011. La nueva redacción a ese artículo altera las condiciones del primer párrafo y recoge la limitación de compensación para las entidades que superen el volumen de negocios de veinte millones de euros junto a que su volumen de operaciones supere 6.010.121,04 euros. La primera parte del precepto establece:

“13. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.”

La primera parte refiere a gastos por deterioro de créditos que no hayan sido deducidos debido a una imputación temporal diferente en los campos contable y fiscal, y por ello han generado un activo por impuesto diferido, que además no sean deducibles por aplicación del artículo 12.2.a), que se refiere a que un crédito moroso no será deducible si simplemente ha sido calificado así por un retraso en su cumplimiento y todavía no han pasado seis meses desde que incurrió en el retraso. Dándose estas circunstancias el crédito habrá de integrarse en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas. En el caso de los créditos morosos estos, en principio, serían deducibles cuando transcurran

los seis meses que exige el artículo 12-2.a). Y en el caso de las dotaciones a los fondos internos a medida que se les vayan pagando a sus beneficiarios o se produzca la externalización de los fondos cumpliendo determinadas condiciones. Una interpretación literal del sistema podría llevar a pensar que se ha creado una limitación a la compensación de las pérdidas por deterioro vinculados a estos créditos.

Ejemplo. Un caso que podría encajar perfectamente en esta norma sería un crédito exigible en octubre del año 2014, se dota la pérdida por deterioro, se considera no deducible en este ejercicio por lo que nace un activo por impuesto diferido, en el ejercicio siguiente no se ha conseguido cobrar por lo que en principio sería fiscalmente deducible, han pasado más de seis meses, luego, en principio, se haría el ajuste negativo en el resultado contable de este ejercicio. Ahora bien, si la base imponible fuese negativa no se podría todavía imputar.

4.1. *Conversión de activos por impuestos diferidos en créditos fiscales*

El Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre, introduce en el TRLIS la disposición adicional 22ª, con efectos desde 1 de diciembre de 2013 que ha sido recogida con ligeras modificaciones en el artículo 130 de la nueva Ley 27/2014. Esta disposición prevé que determinados activos por impuesto diferido puedan ser convertidos, primeramente, en un crédito exigible frente a la Administración tributaria y, en segundo lugar, se pueda optar por:

- Solicitar su abono a la Administración tributaria
- Su compensación con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal generadas por el sujeto pasivo a partir del momento de la conversión.
- Canjearse en un futuro por valores de la Deuda Pública.

El término activos por impuesto diferido es un término acuñado en la normativa contable y concretamente el PGC 2007 se refiere a ellos en la cuenta 474, dividiéndose en tres subcuentas que recogen este activo según su origen:

- 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles. Surgen de gastos contables que no han podido deducirse a efectos fiscales pero lo serán en un futuro.
- 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar. Se trata de partidas deducibles en la cuota o calculadas tomando a ésta por referencia que no se han podido deducir por aplicación de límites o insuficiencia de cuota, pero tienen un plazo para poder ser deducidas.
- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio. Hace referencia a las bases imponibles negativas que no han podido compensarse.

La norma permite la conversión cuando se trate solamente de algunas diferencias temporarias o de alguno los créditos por pérdidas a compensar, se ponen minuciosas condiciones. A las primeras se les exige que provengan:

- De dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de posibles insolvencias de deudores no vinculados con el sujeto pasivo y siempre que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2.a) del TRLIS.
- De dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social o prejubilación, que todavía no hayan podido deducirse.

- Además, que el sujeto pasivo registre pérdidas contables en sus cuentas anuales o que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

A los activos derivados de bases negativas pendientes de compensar se les exige que sean consecuencia de integrar en la base imponible, a partir del primer período impositivo que se inicie en 2014, las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores o de la dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación que habían generado los activos por impuesto diferido a los que también se les permite su compensación. Es decir, pérdidas por deterioro que no se podían deducir fiscalmente y que en el ejercicio que cumplen las condiciones para deducirse generaron bases imponibles negativas que dieron lugar a otro activo por impuesto diferido. Al fin y la postre, un traspaso de cuenta de la 4740 a la 4745.

Por último señalar que toda esta materia será objeto de un desarrollo reglamentario según prevé la Ley.

6. Normas de la Ley 27/2014 de inmediata aplicación: amortizaciones, calificación como empresa de reducida dimensión o patrimonial.

6.1. Amortizaciones

Se regulan en el artículo 12 de la nueva ley, las modificaciones que se introducen se podrían resumir en:

- Se legaliza la tabla antes contenida en el reglamento, aunque se prevé la posibilidad de modificarla reglamentariamente.
- Se simplifica la tabla pasando de los 640 elementos que había antes a 33.
- El inmovilizado intangible de vida útil definida se amortizará en función de la vida útil, anteriormente al 10%, y se eliminan los requisitos relativos a su adquisición.
- Se generaliza la libertad de amortización para los bienes de valor unitario inferior a 300 euros y por un importe máximo anual de 25.000 euros.

Los demás aspectos, fundamentalmente métodos, continúan igual. Se echa en falta que no se hayan introducido coeficientes para las actividades agrícolas, ganaderas y hortofrutícolas y que no realice una mayor análisis de los elementos complejos como las aeronaves, centrales y similares que la aplicación del PGC 2007 lleva a amortizar por partes diferenciadas de distinta vida útil. Reproducimos algunos de los elementos de la nueva tabla contenida en el art.12.

<i>Tipo de elemento</i>	<i>Coefficiente lineal máximo</i>	<i>Periodo de años máximo</i>
<i>Obra civil</i>		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
<i>Centrales</i>		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
<i>Elementos de transporte</i>		
Locomotoras, vagones y equipos de	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20

Ante la posible aparición de elementos en funcionamiento cuya vida útil resulte rectificada por la aplicación de la nueva tabla se prevé en la disposición transitoria 13ª la técnica de amortizar el valor neto contable que tuviese el bien al final del último período impositivo de aplicación del TRLIS dividiendo este valor por el resto de la vida útil que se desprende de la nueva tabla. En caso de estar siguiendo métodos degresivos se posibilita el cambio al lineal y proceder de la forma descrita anteriormente. Estos cambios se tratan como cambios en las estimaciones contables, es decir, prospectivos.

Ejemplo. Supongamos un bien que en la tabla anterior tuviese un coeficiente máximo del 10% y un período máximo de 20 años y las nuevas tablas le asignasen un 20% y 10 años. Si suponemos que el bien tiene un coste de adquisición de 100.000 y que se había adquirido hacía dos años y se amortizaba al 10% y que ahora se decide cambiar al máximo de la nueva tabla daría como resultado.

AÑO	Dotación	Valor neto fiscal
1º	10.000	90.000
2º	10.000	80.000
3º	26.667	53.333
4º	26.667	26.667
5º	26.667	0

6.2. Entidades patrimoniales

El artículo 5 las define como aquellas que no realizan una actividad económica, entendiéndose por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de

producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el apartado 2 se afirma que será patrimonial aquella que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Los valores de los activos se toman de los que resulten de la media de los balances trimestrales. Los grupos determinarán estos parámetros a partir del balance consolidado y el concepto de grupo es el que dimana del artículo 42 del Código de Comercio y no incluye a los denominados grupos horizontales o de coordinación.

Para determinar el activo afecto se incluyen el dinero o los derechos de crédito que procedan de las transmisiones de elementos afectos efectuadas en el propio período impositivo o en los dos anteriores, incluyendo a valores que se consideran afectos. Se parte de la premisa de que los valores no están afectos a la actividad haciendo varias excepciones de las que destacamos a los que otorguen, al menos, el 5% del capital de la entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea a su vez patrimonial.

Ejemplo: Suponiendo que A posee el 60% de participación en B y que presentan la siguiente información derivada de la media de sus balances trimestrales

CONSOLIDACIÓN POR MÉTODO DE INTEGRACIÓN GLOBAL					
	Activos de las sociedades		Agregación	Ajustes	Activos consolidados
	A	B			
Bienes afectos	0	300	300		300
Bienes no afectos	250	100	350		350
Participación en B (60%)	100		100	-100	0
TOTAL	350	400	750	-100	650

La sociedad A que es la dominante será patrimonial, y la B, salvo mejor interpretación, no lo será, puesto que tiene más de la mitad de su activo afecto.

Las consecuencias principales de esta calificación serán:

- Art. 21-5-a), establece que no se aplica la exención a la renta positiva *obtenida en la transmisión de la participación en la entidad patrimonial* salvo en la parte que corresponda con el incremento de beneficios generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Afecta a sus socios.
- Art. 26.4.c)-3º, se refiere a la compensación de BINs. Han de concurrir una serie de circunstancias para que no se puedan compensar, entiendo que han de darse todas las que allí figuran, entre ellas ser sociedad patrimonial.
- Art. 29.1.b), se le aplica el tipo general aunque sea de nueva creación.
- Art. 100.12, se refiere al régimen de *transparencia fiscal internacional* (imputación obligatoria de rentas obtenidas por sociedades no residentes que

cumplan determinados requisitos) y a la sustitución, en caso de transmisión de participaciones en estas entidades residentes en el extranjero, del valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si este fuese menor.

- Art 101.1, no serán de aplicación los incentivos establecidos en los artículos 101 y siguientes para las entidades de reducida dimensión.
- Art 107.1, no permite que se acojan al régimen de *entidades de tenencia de bienes*

6.3. *Entidades de reducida dimensión*

Su regulación está contenida en los artículos 101 y siguientes, es muy similar a la anterior aunque desaparecen algunos de los beneficios relativos a las libertades de amortización de los que antes disfrutaban, y como novedad se les permite reducir la base imponible destinando hasta un diez por ciento del beneficio a una reserva denominada de nivelación, el tipo que se les pone a partir del ejercicio 2016 es el general y se modifica el parámetro de medición de la cifra de negocios a las sociedades que formen parte de un grupo, ya sea este vertical u horizontal, permitiendo realizar los ajustes que surgirían de aplicar el método de integración global de consolidación para determinar la cifra de negocios del conjunto. Se les exige una cifra de negocios del conjunto en computo anual sea inferior a 10 millones de euros.

Ejemplo. Sean dos sociedades A y B en la que A participa en B en un 60%. Supongamos que A le ha vendido a B mercancías por 6 millones que a su vez B vendió a terceros por 9 millones. Con la normativa del TRLIS ninguna de las dos serían ERD, con la actual, al importe de 15, suma de las cifras de negocio de las sociedades individualmente consideradas, han de restarse las operaciones realizadas entre ellas, de lo que resultaría una cifra de negocios de 9 millones y, por lo tanto, ambas sociedades serían de reducida dimensión.