

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 6/2013



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Botella García-Lastra, Carmen: Los obligados tributarios en el marco de la propuesta de base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades

Calvo Vérguez, Juan: Las SOCIMI como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tras la reforma operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre

García-Torres Fernández, María Jesús: Obligados tributarios vs obligaciones tributarias formales: empresas residentes en España con establecimientos permanentes en países de la Unión Europea

Gorospe Oviedo, Juan Ignacio: Los fondos de pensiones y su sujeción al tipo cero en el Impuesto sobre Sociedades

Muñoz Villarreal, Alberto: Las entidades sin fines lucrativos como obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades

Pérez Bernabeu, Begoña: La condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades como requisito para la aplicación del Convenio de Doble Imposición. Una reflexión sobre la *potential tax liability*

Tandazo Rodríguez, Ada: Las comunidades de montes vecinales en mano común como obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades

LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL MARCO DE LA PROPUESTA DE BASE IMPONIBLE COMUN CONSOLIDADA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*

Carmen Botella García-Lastra
Inspectora de Hacienda del Estado

1. Introducción

La Comisión Europea presentó su Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre Sociedades (BICCIS) con fecha 18 marzo 2011¹. Según la Exposición de Motivos del proyecto, el régimen tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior y que se derivan, principalmente, de la fragmentación de la Unión en 27 regímenes tributarios diferentes. Una actuación no coordinada, es decir, programada y llevada a cabo por cada Estado miembro de forma individual no haría sino perpetuar la situación actual en la que las empresas tienen que tratar con un número de administraciones tributarias equivalente al número de Estados miembros en los que estuvieran sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Los trabajos emprendidos a raíz del estudio sobre la fiscalidad de las empresas llevaron a la conclusión de que la mejor forma de eliminar dichos obstáculos sería establecer un marco común que regulara el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y la consolidación transfronteriza.

Los elementos claves del nuevo sistema son el establecimiento de una base imponible consolidada común, el sistema de ventanilla única, es decir, una administración tributaria principal ante la que se presenten las declaraciones tributarias por el impuesto sobre sociedades, y un sistema de reparto de la base imponible común entre los Estados miembros donde residen las filiales y establecimientos permanentes acogidos al sistema. A la parte de base imponible que corresponde a cada uno de estos Estados miembros se aplican los tipos tributarios vigentes en los mismos. Por tanto, el sistema de ventanilla única constituye un aspecto clave de la propuesta y permite atender a uno de los objetivos principales de la misma, eliminar los elevados costes de cumplimiento del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la presentación, en los grupos internacionales, de declaraciones tributarias en cada uno de los Estados en los que realizan sus actividades con arreglo a la normativa aplicable en cada uno de ellos.

A juicio de la Comisión, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, los costes de cumplimiento son muy elevados pues, además del pago del propio impuesto, hay que tener en cuenta los costes asociados a su cálculo, determinación y recaudación. Estos costes se consideran subyacentes² en cuanto que no contribuyen al desarrollo de la

* “Este trabajo constituye una comunicación defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases sobre Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, celebrada el 11 de abril de 2013 y organizada conjuntamente por la UNED, la UAM, y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC. Todas las ponencias han sido sometidas a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego”.

¹ SEC (2011) 315 final y SEC (2011) 316 final.

² *Deadweight costs*.

sociedad y a la realización de objetivos políticos. Cita el referido informe diversos estudios, entre ellos el de Pricewaterhouse Coopers LLP (PWC) llevado a cabo en 2005, los de la propia Comisión Europea, y el realizado por Ernst & Young en 2007.

El primero de los estudios citados, se inició en 2005 con una encuesta realizada a los directores financieros de las cien principales empresas del Reino Unido, las cuales contribuyen con una cuarta parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido. En dicha encuesta se les preguntaba acerca del tiempo que emplean en cumplimentar las declaraciones de impuestos y hacer frente al pago del impuesto así como a obtener los datos para realizar las declaraciones tributarias. Los resultados del trabajo pusieron de manifiesto que, en 2007, por término medio, las compañías destinaban un importe equivalente al 2,2 por 100 del importe de los impuestos que pagaban a su cumplimentación. De otro lado, alrededor de un 15 por 100 de su tiempo lo destinaban a actividades relacionadas con los aspectos internacionales del Impuesto sobre Sociedades³. En 2008, estos porcentajes aumentaron al 43 por 100 del tiempo y el 54 por 100 de los costes de cumplimiento en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades que, sin embargo, representa sólo el 16 por 100 del total de los pagos que realizaban las compañías que participaron en el estudio. Así, el presupuesto que las empresas destinan a la cumplimentación de este impuesto resulta, a juicio de la Comisión⁴, excesivamente elevado, sobre todo en lo que se refiere a los aspectos internacionales.

Por su parte, las investigaciones realizadas por la Comisión⁵, ponen de manifiesto la relevancia y regresividad de los costes de cumplimiento del Impuesto sobre Sociedades. Setecientas compañías de unos catorce Estados Miembros de la Unión Europea respondieron a la encuesta llevada a cabo que demostró que estos costes para las grandes compañías ascienden por término medio para cada compañía a 1 millón y medio de euros, lo que representa el 2 por 100 de los impuestos pagados y el 0,02 por 100 de sus ventas. El estudio indicó que estos costes son más altos en lo que se refiere a los precios de transferencia lo que reveló las dificultades con que se enfrentan las compañías para cumplir con los aspectos administrativos del Impuesto sobre Sociedades⁶.

Por su parte, el estudio de Ernst & Young sobre los precios de transferencia puso de manifiesto que estos costes se han incrementado en los últimos años debido a dos factores relevantes, el incremento de la documentación requerida por las autoridades tributarias en las revisiones fiscales y los ajustes y cambios llevados a cabo en el tipo y ámbito de las operaciones relacionadas con negocios internacionales. Según este estudio, en 2007, el 65 por 100 de los encuestados dijeron que habían incrementado sus

³ De este tiempo total, según la encuesta, un 36 por 100 se dedicaba a los precios de transferencia, un 23 por 100 a las filiales extranjeras, el 19 por 100 a la deducción por doble imposición y el 6 por 100 a las retenciones a cuenta,

⁴ Y de cualquier otro observador.

⁵ Comisión Europea “European Tax Survey”, anexo 4 del Informe de Impacto.

⁶ Estas dificultades no derivan sólo de la complejidad de la normativa del propio Impuesto, sino también de la litigiosidad existente en la interpretación de sus preceptos y del desarrollo, cada vez más creciente de técnicas de planificación agresiva que pudieran permitir que, con las “herramientas adecuadas”, el propio Impuesto resulte el instrumento más adecuado para minimizar los costes de la gestión empresarial, lo que se evidencia con la disparidad existente entre los tipos efectivos de gravamen aplicables a empresas con similar volumen de negocios.

necesidades de recursos referentes a los procesos transferencia en relación con los tres años precedentes. Un 72 por 100 necesitaron de la opinión de consejeros externos mientras que un 34 por 100 lo hizo con sus propios recursos.

Según otro estudio de Deloitte, citado en la página 36 del Informe de Impacto, los costes de cumplimiento, en el caso de que se implantara una base imponible armonizada común, se reducirían al 30 por 100, mientras que si se implantara una base imponible consolidada común, éstos costes desaparecerían por completo para las filiales extranjeras manteniéndose inalterados para las compañías domésticas y las casas centrales de las empresas multinacionales, observación que, a nuestro juicio, incide en uno de los principales objetivos de la propuesta, por cuanto que al consolidar las filiales en sede de la sociedad dominante, la cumplimentación del Impuesto sobre Sociedades se realizaría íntegramente desde la misma lo que permite suponer que podría ahorrarse la mayor parte de los costes nacionales al no tener que cumplimentar las declaraciones tributarias en cada uno de los Estados Miembros. Por contra, si la Unión Europea se limitara a establecer una base imponible armonizada en todos los Estados de la Unión, resultaría necesario cumplimentar las declaraciones tributarias e ingresar el Impuesto en cada uno de los Estados Miembros en que se realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Por tanto, los elementos claves son la consolidación fiscal y contable y el establecimiento de un sistema de "ventanilla única" en la Administración tributaria principal, esto es, la correspondiente al sujeto pasivo principal, ante la cual se presentarán las declaraciones tributarias y a la que compete, en consecuencia, la comprobación e inspección de las mismas y ante la que se presentarán y resolverán los recursos y reclamaciones que, en su caso, pudieran suscitarse.

La presente comunicación tiene por finalidad exponer, sucintamente, los aspectos procedimentales principales de la propuesta de directiva y, a la luz de los mismos, intentar perfilar cuáles serían las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos principales, en el caso de que fueran residentes en España, así como de las entidades miembros del grupo residentes en España.

Al respecto, hay que advertir que la propuesta es muy sucinta en esta materia pese a su importancia, ya que el artículo séptimo establece que: "cuando una sociedad cumpla los requisitos de admisibilidad y opte por aplicar el régimen previsto en la presente Directiva, dejará de estar sujeta a las disposiciones nacionales en materia de Impuesto sobre Sociedades en relación con todos los aspectos regulados por la misma, salvo que se especifique lo contrario". De lo expuesto se infiere que la opción por la aplicación del régimen de la Directiva confiere a las entidades y establecimientos permanentes que ejerciten esta opción una cualidad singular, pues dejan de ser obligados tributarios por el Impuesto sobre Sociedades español⁷ para convertirse en obligados tributarios comunitarios del régimen BICCIS, cuestión que suscita algunas dudas, como veremos después, en lo relativo a que Jurisdicción quedan adscritos.

Por ello, al ser la Directiva de aplicación opcional por los sujetos pasivos, son éstos quienes definen el papel de las Administraciones tributarias y, por ende, parte de la normativa aplicable a los mismos en cuanto que el régimen BICCIS no cubre todas las cuestiones que su aplicación puede presentar. De aprobarse la Directiva podrían aplicar el régimen previsto en la misma tanto los sujetos pasivos nacionales como los grupos

⁷ En relación a la totalidad de la renta que obtengan, cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera de su Estado miembro de residencia, según establece el artículo 6.6 de la propuesta.

fiscales residentes en la Unión Europea, en cuyo caso el sujeto pasivo principal sería la sociedad dominante y también las filiales europeas de una sociedad matriz residente en un tercer estado, en cuyo caso la definición del sujeto pasivo principal correspondería a las sociedades filiales residentes en la Unión Europea.

En lo que a las Administraciones tributarias se refiere, la Administración tributaria del sujeto pasivo principal sería la autoridad tributaria principal, mientras que las administraciones tributarias de los otros sujetos pasivos del grupo serían autoridades competentes supeditadas, en forma importante, a la autoridad tributaria principal. De ahí que las Administraciones tributarias nacionales deban gestionar dos sistemas fiscales diferenciados, el nacional y el derivado de la BICCIS, que revestirá carácter facultativo y será complementario de los sistemas nacionales vigentes, tal como señala el considerando número ocho de la exposición de motivos del proyecto, lo que puede originar numerosas discriminaciones⁸. La exposición de motivos del proyecto considera que este "inconveniente" se verá compensado por el hecho de que, gracias a la BICCIS, las empresas tendrán menores oportunidades de proceder a la planificación fiscal valiéndose de los precios de transferencia o de las discordancias entre los regímenes fiscales de los Estados miembros, así como por la existencia de menores litigios que obliguen a intervenir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea o a recurrir al procedimiento de acuerdo amistoso previsto en los convenios de doble imposición.

El capítulo XVII del proyecto, dedicado a "Administración y Procedimientos", aún cuando contiene 22 preceptos, resulta claramente insuficiente para regular una materia tan extensa e importante. No olvidemos que el establecimiento de una ventanilla única constituye la finalidad principal del mismo, máxime por cuanto que la Unión Europea ha dejado descansar la aplicación de las directivas comunitarias en los procedimientos nacionales. De ahí que los poderes conferidos a la Comisión para adoptar actos delegados, así como los actos de ejecución de la Directiva resulten fundamentales para completar la aplicación. El proyecto no construye, sin embargo, un sistema recaudatorio específico y respeta la arquitectura jurídica en materia de recursos de los Estados miembros.

Por otra parte, no podemos dejar de señalar que los sujetos pasivos que apliquen la directiva comunitaria bien como sujetos pasivos, sujetos pasivos residentes, sujetos pasivos no residentes o sujetos pasivos principales estarán sujetos al resto de la normativa tributaria española en lo que concierne a los restantes impuestos que les

⁸ Montero Domínguez, A. en "La Propuesta de BICCIS. Problemas en la armonización de los aspectos gestores" *Documentos de trabajo 13/2012, Encuentros de Derecho Tributario, Desafíos de la Hacienda Pública Española, La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, obra colectiva coordinada por García -Herrera Blanco, C, Instituto de Estudios Fiscales, compara el artículo 80 del proyecto, que contiene una norma general antifraude, con el artículo 15 de la Ley General Tributaria, que regula el conflicto en la aplicación de la norma, indicando que la disposición española es mucho más rigurosa que el proyecto de directiva lo que conduciría a que los sujetos normativa interna sufrieran la aplicación de una norma antifraude más severa que la incorporada en la eventual directiva lo que podría suponer la vulneración del principio constitucional de igualdad.

Por su parte, Rodríguez Márquez, J. en "Una primera aproximación crítica a la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)", en *Crónica Tributaria Boletín de Actualidad* n° 7/2011, señala que los aspectos relativos a la gestión del nuevo régimen y sus procedimientos deberían constituir un cuerpo normativo separado de nuestro Derecho Tributario General por cuanto sus disposiciones son muy diferentes e incompatibles con la normativa nacional española.

resulten de aplicación así como a las obligaciones y deberes tributarios que les incumban.

El propósito de esta comunicación consiste, pues, en determinar el hipotético estatuto que correspondería a estos nuevos sujetos de la futura directiva comunitaria en cuanto obligados tributarios nacionales y obligados tributarios por normativa comunitaria partiendo para ello de un estudio de las obligaciones y deberes tributarios contemplados en la Ley General Tributaria y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades así como de las obligaciones y deberes de la Administración tributaria en relación con estos nuevos sujetos pasivos.

2. Situación de los obligados tributarios

2.1. Obligación tributaria principal

La primera noticia que la Administración tributaria tiene de la aplicación del régimen de BICCIS es cuando el sujeto pasivo principal o, en su caso, el sujeto pasivo individual comunica a la Administración tributaria principal o a la autoridad competente de su Estado de residencia que opta por la aplicación del régimen de grupos fiscales europeos. Es la Administración tributaria principal la que notifica a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que residan o estén establecidos los miembros del grupo que se ha recibido la notificación, la cual afecta a todos los miembros del grupo, si bien las autoridades de los Estados miembros pueden presentar a la autoridad tributaria principal, en el plazo de un mes desde la transmisión de la notificación, sus puntos de vista así como cualquier información pertinente acerca de la validez y el alcance de la notificación.

En el caso de que una sociedad española se convierta en sujeto pasivo principal, por ser la sociedad dominante de un grupo fiscal europeo, mediante esta comunicación, una vez que es aceptada, convierte a la Administración tributaria española en la autoridad principal con la que se han de relacionar las autoridades competentes de los Estados miembros donde residan las sociedades filiales o establecimientos permanentes.

Según lo previsto en el artículo 109 del proyecto, en el caso de un grupo, es el sujeto pasivo principal quien debe presentar la declaración fiscal consolidada a la autoridad tributaria principal, debiendo contener dicha declaración el cálculo de la base imponible de cada miembro del grupo, el cálculo de la cuota parte de cada miembro del grupo e, incluso, el cálculo de la deuda tributaria de cada miembro del grupo, aun cuando tales miembros del grupo son sociedades residentes en otros países europeos. Por ello, en nuestra opinión, la primera cuestión que se nos plantea es la relativa a la naturaleza de estos nuevos obligados tributarios que se incorporan al ámbito de la administración principal definida por el sujeto pasivo principal y, en el caso de varios establecimientos permanentes pertenecientes a una sociedad residente en un tercer país, por decisión de los mismos. La ausencia de un Derecho tributario general armonizado europeo dificulta la resolución de esta cuestión, si bien, en nuestra opinión, estos obligados tributarios siguen dependiendo de su Administración tributaria nacional, por lo que la Administración tributaria española no se podrá relacionar directamente con ellos, sino sólo por medio de comunicaciones a sus respectivas administraciones nacionales. No obstante, a nuestro juicio, la Administración tributaria principal debería emitir certificaciones a las sociedades miembros del grupo que acreditasen que pertenecen a un grupo fiscal europeo y que éste se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias,

pues de no hacerlo así se estimularía el fraude al admitir la salida de la obligados tributarios que no quedan adscritos a otra jurisdicción.

En el caso de las sociedades españolas que pasen a integrarse como sociedades miembros de un grupo fiscal europeo residente en otro Estado miembro, hay que destacar, por la misma razón, que la modificación del estatuto del obligado tributario hasta entonces sujeto al Impuesto sobre Sociedades español va a ser realizada por una Administración tributaria de otro Estado miembro de la que va a depender el grupo fiscal al que pertenece el sujeto pasivo nacional. La obligación tributaria principal se extingue, a efectos del Impuesto sobre Sociedades español, por la notificación realizada por un sujeto distinto ante otra Administración tributaria.

Tanto en uno o en otro caso, la Comisión de la Unión Europea puede también definir el marco de algunas de sus obligaciones tributarias ya que, conforme a lo dispuesto en el artículo 113, podrá adoptar actos por los que se establezcan normas relativas a la presentación electrónica, al formulario de la declaración fiscal, al formulario de la declaración fiscal consolidada y a los documentos justificativos en cuanto que se consideran actos de ejecución de la directiva y se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 131, apartado 2^o.

La obligación de pago del sujeto pasivo individual surge con la presentación de su declaración tributaria, si bien pensamos que, puesto que la Directiva no establece la obligación de realizar pagos fraccionados, las entidades que se acojan a la misma no tendrán la obligación de realizar tales pagos ni, tampoco, de soportar retenciones a cuenta del impuesto excepto en lo que se refiere a las que procedan de los Convenios de Doble Imposición, sin perjuicio de la obligación de realizar tales retenciones en lo que se refiera a los pagos que ellas mismas realicen a los sujetos pasivos nacionales del impuesto sobre Sociedades español. En cuanto a los sujetos pasivos que se acojan al régimen de la Propuesta, es decir, aquéllas sociedades residentes en España que, aún cuando no formen grupo, opten por la aplicación del régimen de la Propuesta, deberíamos llegar a la misma conclusión, si bien el resultado al que conduce no parece lógico desde el punto de vista de la equidad dentro del propio ordenamiento por lo que cabría pensar en que los Estados miembros solicitasen algunas excepciones respecto de los sujetos individuales en cuestiones puramente recaudatorias.

La no sujeción a retención a cuenta de las rentas percibidas por las sociedades de los grupos fiscales europeos puede, sin embargo, plantear importantes problemas desde el punto de vista financiero, pensemos en los depósitos, Fondos de Inversión, dividendos de sociedades. Tal vez sería lo más adecuado que su importe se pudiera deducir de la cuota nacional pero, para ello, habría que preverlo expresamente. De hecho, la falta de mención a la retenciones a cuenta en el artículo 112 entre los elementos deducibles de la cuota parte abona la tesis de que las obligaciones tributarias de realizar pagos fraccionados y soportar retenciones a cuenta no están contempladas en la propuesta de directiva comunitaria.

La presentación de la declaración consolidada del grupo implica realizar la distribución de la base imponible consolidada entre las entidades miembros del grupo de acuerdo con la fórmula de reparto prevista en el artículo 86. Por tanto, siempre y cuando no

⁹ Según lo previsto en el artículo cinco del Reglamento (UE) 182/2011.

existan objeciones de los Estados miembros al reparto efectuado¹⁰, lo que pensamos pudiera dilatar el procedimiento de determinación de la cuota tributaria resultante salvo que se exija de modo cauteloso la deuda que resulte del reparto inicial sin perjuicio de las rectificaciones ulteriores que procedan lo cual nos parece menos adecuado, el resultado de la aplicación de la fórmula de reparto figurará en el formulario de la declaración consolidada, según se indica en el artículo 110.2, g) y h) y se comunicará por vía telemática a las Administraciones tributarias de los Estados en que residan las sociedades miembros del grupo.

Por su parte, el artículo 102 permite detraer de la cuota parte, es decir, del resultado de aplicar a cada uno de los miembros del grupo la fórmula de reparto prevista en el artículo 86, los elementos siguientes:

- a) Las pérdidas no compensadas en que hubiera incurrido un sujeto pasivo antes de incorporarse al régimen previsto en la directiva.
- b) Las pérdidas no compensadas incurridas a nivel del grupo.
- c) Los importes relativos a la transmisión de inmovilizado, los ingresos y gastos derivados de contratos de largo plazo y los gastos futuros, de conformidad con lo previsto en los artículos 61, 62 y 63, respectivamente.
- d) En el caso de las empresas de seguros, las provisiones técnicas optativas a que se refiere el artículo 30, c).
- e) Los impuestos enumerados en el anexo III cuando la normativa nacional contemple su deducción.

En lo que se refiere a las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por un sujeto pasivo antes de incorporarse al régimen de la Directiva, consideramos que deberían poder ser comprobadas por la Administración tributaria española en tanto en cuanto no haya prescrito el plazo para su comprobación si bien por la naturaleza de la declaración consolidada del grupo que, enseguida comentaremos, esto no parece del todo factible.

Por su parte, en el anexo III del proyecto se han incluido como impuestos deducibles de la cuota parte española el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, IBI, el recargo sobre el mismo y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Al respecto, pensamos que los nuevos impuestos recientemente establecidos sobre el sector energético, en la medida en que no son directamente repercutirles a los clientes deberían ser incluidos también. Lo mismo ocurre con el Impuesto sobre la renta de los no residentes que también debería quedar incluido¹¹

¹⁰ El artículo 87 prevé una cláusula de salvaguardia en el caso de que el sujeto pasivo principal una autoridad competente considere que el resultado de la distribución a un miembro del grupo no representa debidamente el volumen de actividad de ese miembro del grupo, en cuyo caso el sujeto pasivo principal puede solicitar que se aplique un método alternativo, lo que requiere un proceso de consultas y debates entre las autoridades competentes.

¹¹ Según indica Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J.: "Reorganizaciones empresariales en el proyecto de base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades" en *Documentos de Trabajo* 12/2013, *op. cit.*, si bien, en mi opinión, existe una remisión general en el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de los no residentes que permite suplir esta equiparación, sobre todo en aquellos ordenamientos que no tienen una regulación independiente de la de los impuestos sobre la renta de personas físicas y sociedades.

La determinación de la deuda tributaria de cada miembro del grupo, según lo previsto en el artículo 103 será el importe resultante de aplicar el tipo impositivo nacional a la cuota tributaria ajustada con arreglo al artículo 102, tras practicar las deducciones previstas en el artículo 76. Este último precepto se refiere a las rentas por intereses y cánones y otras rentas gravadas en la fuente que hayan sido sometidas a imposición en otro Estado miembro un tercer país y que no sean rentas exentas en virtud de lo previsto en el artículo 11, letras c), d) o e). La deducción se repartirá entre los miembros del grupo conforme a los criterios de reparto previstos en los artículos 86 a 102, lo que indica que esta deducción ya vendrá determinada en la declaración presentada por el sujeto pasivo principal. Los artículos 76 y 102 ponen de relieve, a nuestro juicio, que los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros, entre sí o con terceros países, no ven postergada su aplicación por el hecho de que determinadas entidades opten por la aplicación de la nueva Directiva comunitaria. La rentas sometidas a retención en la fuente por razón de intereses, cánones y dividendos seguirán estando sometidas a retención aun cuando estos pagos se realicen entre entidades miembros del grupo, si bien como precisa el artículo 102 las retenciones, pese a que la deducción se calculará por separado para cada Estado miembro o tercer país, así como para cada tipo de renta, serán objeto de reparto entre los miembros del grupo con arreglo a la fórmula de reparto aplicable en el ejercicio fiscal en que se perciban. Se llega así a una solución singular, los Estados miembros conservan sus potestades de efectuar retenciones en la fuente y las sociedades del grupo tienen la obligación tanto de practicar dichas retenciones como de soportarlas cuando corresponda, si bien el impuesto soportado se considera un impuesto propio del grupo en su conjunto y se distribuye con arreglo a la misma fórmula de reparto que se emplea para distribuir la base imponible consolidada entre las entidades del grupo.

Es interesante señalar que la determinación de la deuda tributaria de las sociedades miembros del grupo se efectúa por la sociedad dominante en la declaración consolidada del grupo que, según lo previsto en el artículo 109, se considera una liquidación de la cuota tributaria de cada miembro del grupo por lo que en el caso de que éste no ingrese el importe de la misma la Administración tributaria del lugar de su residencia podrá exigir en vía de apremio el importe resultante de la misma. En el caso de que la declaración consolidada no tenga la condición jurídica de liquidación tributaria a efectos de ejecutar la deuda fiscal, la autoridad competente del Estado del que sea residente la sociedad miembro podrá emitir un instrumento liquidatorio en el que figuren los datos de la declaración fiscal consolidada relativos al miembro del grupo; sólo podrán interponerse recursos contra dicho instrumento por motivos formales, pero no contra la liquidación subyacente de lo que se desprende la dificultad de que la Administración tributaria de dicho Estado miembro pueda comprobar tales pérdidas, lo que plantea un problema ciertamente interesante, pues aunque la Administración pudiera comprobar el ejercicio en que tales pérdidas se produjeron y resarcirse de ellas mediante su regularización, tales pérdidas seguirían minorando la cuota de dicho Estado en el régimen consolidado europeo.

2.2. Regímenes transitorios

Lo indicado en el apartado anterior nos obliga a señalar que el régimen proyectado pretende surgir como un régimen nuevo, completamente desligado del régimen tributario aplicado en el Impuesto sobre Sociedades a la sociedad dominante del grupo y a las sociedades filiales, así como a los establecimientos permanentes de sociedades nacionales que se acojan al nuevo sistema. Esto implica que en el contexto del nuevo

régimen se hará tabla rasa de los derechos adquiridos al amparo del antiguo con la salvedad de las bases imponibles negativas generadas con anterioridad. Esto plantea interesantísimos problemas en relación con las deducciones en la cuota pendientes de aplicar, así como respecto de los ajustes positivos y negativos que hubieran de revertir conforme a lo previsto en el artículo 19.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No tengo respuesta en ese momento para estas cuestiones, si bien lo descrito en el apartado anterior conduce a poner de manifiesto que tales obligaciones no podrán ser exigidas por las Administraciones tributarias nacionales y que el contribuyente acogido al sistema tampoco podrá ejercitar sus derechos en el contexto del mismo en la medida en que no está contemplado.

Es fácil deducir de lo anterior que aquellos contribuyentes que tengan importantes deducciones o derechos pendientes de ejercitar no se acogerán al sistema, mientras que, por el contrario, esta circunstancia puede ser un acicate para que sociedades con obligaciones pendientes de cumplir en el futuro se acojan a él al objeto de enervar su cumplimiento. En el caso de sociedades individuales que se acojan al sistema por este motivo, el recurso al conflicto en la aplicación de la Ley tributaria resulta, a nuestro juicio, admisible aunque con algunas dificultades en su aplicación; en el caso de grupos fiscales, esta solución nos parece más difícil de aplicar.

En todo caso, hay que advertir que el hecho de aplicar el régimen del grupo fiscal europeo no impide la comprobación de los ejercicios pendientes de comprobación por la Administración tributaria española pudiendo plantearse la cuestión de si, en tal caso, cabría exigir los ajustes y obligaciones pendientes en el último ejercicio de aplicación del Impuesto sobre Sociedades nacional.

2.3. Sucesores de la deuda tributaria

Se plantean aquí interesantísimos problemas, tanto en lo relativo a la condición de sucesores de la deuda tributaria que el sujeto pasivo principal o las sociedades dependientes del grupo puedan adquirir por incurrir en los supuestos previstos en el artículo 40 de la Ley General Tributaria, como en el supuesto de que dichas sociedades se vieran ellas mismas disueltas y liquidadas, en cuyo caso serían otros sujetos quienes asumirían la sucesión de las mismas. En mi opinión, nada impide que en uno y otro caso los supuestos de sucesión previstos en la Ley General Tributaria se apliquen aunque los sucesores no sean obligados tributarios del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto que estas obligaciones se imponen por la concurrencia de los supuestos previstos para la sucesión con independencia de que el sucesor esté o no sujeto al Impuesto sobre Sociedades nacional o comunitario.

Pensemos, por ejemplo, en una sociedad española no acogida al régimen de BICCIS que es absorbida por otra sociedad española que si está acogida a dicho régimen en condición de sociedad filial o, incluso, en condición de sujeto pasivo principal. Por aplicación de lo previsto en el artículo 40 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad absorbida se transmitirán a la absorbente en su condición de sucesora de la misma con arreglo a la normativa mercantil y tributaria española; ninguna objeción podrá formular la absorbente a la derivación de responsabilidad que le pueda corresponder por las deudas de la sociedad absorbida. Por contra, el proyecto de directiva limita la sucesión al derecho a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes exclusivamente a las originadas en la reorganizaciones llevadas a cabo entre miembros del mismo grupo o cuando dos o más sujetos principales se fusionen en el sentido del artículo dos de la directiva

2009/133/CE. Las adaptaciones nacionales al régimen contemplado en la referida directiva, cuyo antecedente se encuentra en la directiva 90/434/CEE, no encuentran encaje, en lo que al Impuesto sobre Sociedades que refiere, en el marco del régimen BICIS, en cuanto que por dicho régimen se consigue el objetivo principal del régimen de reorganizaciones empresariales y es que no dan lugar a pérdidas o ganancias a efectos de determinar la base imponible consolidada¹².

En el caso de que una sociedad española no incluida en el régimen de grupos absorbiera a otra sociedad, española o comunitaria, que estuviera incluida en el régimen BICIS se consideraría que la nueva sociedad sólo podrá integrarse en el grupo en el momento en que reúna los requisitos previstos para ello, si bien no tendrá tampoco derecho a subrogarse en las bases imponibles negativas que hubiera generado una sociedad absorbida, por cuanto que corresponden al grupo según se infiere de lo previsto en el artículo 69 del proyecto con arreglo al cual las pérdidas generadas por los miembros que abandonan el grupo continúan en poder del grupo.

2.4. Responsables tributarios

La responsabilidad tributaria se deriva de la concurrencia de los supuestos en los que la ley configura a determinadas personas o entidades como responsables solidarios de la deuda tributaria junto a los deudores principales. Por tanto, este instituto no se ve afectado, en nuestra opinión, por el régimen de la directiva. Tanto el sujeto pasivo principal como las sociedades miembros del grupo, en caso de que sean residentes en España podrán ser responsables, solidarios o subsidiarios, de las deudas de otra persona o entidad si concurren los supuestos legalmente previstos para ello. La deuda que esta responsabilidad le pudiera originar sólo podría ser considerada gasto fiscalmente deducible, según lo previsto en el artículo 12 de la Propuesta, en la medida en que pudiera ser considerada como un gasto debido al fin de obtener o garantizar la renta de la entidad sin que, en ningún caso, pueda deducirse la responsabilidad derivada por deudas concernientes al Impuesto sobre Sociedades y por multas y sanciones.

2.5. Conservación de libros

Según lo previsto en el artículo 117 del proyecto, los sujetos pasivos individuales y, en el caso de un grupo, cada uno de los miembros del mismo deberán conservar los documentos y justificantes con un nivel de detalle suficiente para garantizar la aplicación de la Directiva y permitir la realización de auditorías. Al respecto, el artículo 122 prevé que la autoridad tributaria principal pueda iniciar y coordinar auditorías de los miembros de un grupo en las que la autoridad principal y las otras autoridades competentes determinarán conjuntamente el alcance y el contenido de la auditoría y los miembros del grupo que serán objeto de la misma. Aunque las auditorías se realizan de conformidad con la legislación del Estado miembro en que se desarrolle, con los ajustes precisos para facilitar la aplicación de la Directiva, hay que tener en cuenta lo previsto en el artículo 114, dedicado a la regularización de liquidaciones, según el cual la autoridad tributaria principal podrá girar una liquidación regularizada a más tardar tres años después de la fecha límite de presentación de la declaración fiscal consolidada si bien, según lo previsto en el apartado quinto, podrá girarse una liquidación regularizada dentro de los seis años siguientes a la fecha límite de presentación de la declaración fiscal consolidada si se justifica por una declaración incorrecta deliberada o gravemente

¹² Véase sobre este punto el trabajo de Cordero González, E. M.: "Reorganizaciones empresariales en el proyecto BICIS", en *Documento de Trabajo*, 13/2012, *op cit*.

negligente del sujeto pasivo o incluso, dentro de los 12 años siguientes a dicha fecha si la declaración incorrecta es objeto de un procedimiento penal¹³.

Parece razonable, por tanto, entender que existe un plazo mínimo de conservación de libros y registros de al menos 6 años.

No figuran, sin embargo, disposiciones en el proyecto relativas a la prescripción, a la interrupción de actuaciones, ampliaciones de plazo y otras cuestiones procedimentales que constituyen el cuerpo principal de numerosos recursos y reclamaciones, lo que puede ser también un importante incentivo para estimular la aplicación de la nueva Directiva.

2.6. Obligaciones de información

Según lo previsto en el artículo 118, a solicitud de la autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté situado su establecimiento permanente, el sujeto pasivo facilitará toda la información pertinente para la determinación de su deuda tributaria. A solicitud de la autoridad tributaria principal, el sujeto pasivo principal facilitará toda la información pertinente para la determinación de la base imponible consolidada o de la deuda tributaria de cualquiera de los miembros del grupo.

De lo expuesto se desprende con claridad que la Administración tributaria española no podrá realizar requerimientos de información a las sociedades españolas miembros de grupos fiscales cuya sociedad matriz resida en otro estado de la Unión Europea, llegándose al absurdo, desde mi punto de vista, que la Administración tributaria nacional tendría que dirigirse a la Administración tributaria principal para que ésta requiriese al sujeto pasivo principal la información relativa al sujeto pasivo miembro del grupo residente en España. En sentido inverso y, en lo que se refiere a sujetos pasivos principales de grupos residentes en España, será la Administración Tributaria Española la única competente para requerir a estos sujetos informaciones relativas a otras entidades miembros del grupo.

Lo anterior no es óbice, sin embargo, para el cumplimiento de las obligaciones y deberes de información previstos en el artículo 93 de la ley General Tributaria de lo que cabe inferir que aún cuando la Administración tributaria española no podrá efectuar requerimientos a los sujetos pasivos de grupos fiscales europeos en lo que se refiere a sus propias actividades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, salvo cuando sea la autoridad tributaria principal, ello no impide que pueda requerir a otros sujetos pasivos sometidos al deber de información para obtener información relevante respecto de tales sociedades miembros del grupo.

Ciertamente las Administraciones tributarias de las sociedades miembros del grupo quedan muy alejadas de éstas en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere; cabe incluso pensar, lo cual es un disparate a mi entender, que tales sujetos dejan de tener interés para la Administración tributaria española en cuanto que no están al alcance de su fiscalización directa.

¹³ Al respecto, hay que advertir que la Propuesta parece reconocer la posibilidad de la aplicación del delito fiscal, lo cual puede plantear importantes problemas tanto en lo que se refiere a la definición de los responsables del mismo por referencia a la presentación de la declaración tributaria, como al propio tipo delictivo que, en nuestro Derecho, se refiere, entre otras circunstancias, a la omisión del ingreso de la cuota tributaria, condición que puede concurrir, sin embargo, en todas las entidades del grupo.

2.7. Consultas

Según lo previsto en el artículo 119, un sujeto pasivo podrá solicitar a la autoridad competente del Estado miembro en que reside o tiene un establecimiento permanente un dictamen sobre la aplicación de la Directiva a una operación específica o a una serie de operaciones que prevea llevar a cabo, incluso, sobre la composición propuesta de un grupo. La autoridad competente hará todo lo necesario, según indica el precepto, para responder a la solicitud en un plazo razonable.

Siempre y cuando se comunique toda la información pertinente, el dictamen emitido por la autoridad competente será vinculante para ella, salvo resolución en contrario de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro al que pertenezca. En caso de que el sujeto discrepe del dictamen, podrá actuar según su propio criterio, pero deberá advertirlo en la declaración fiscal consolidada.

Cuando dos o más miembros del grupo en diferentes Estados miembros participen directamente en una operación específica o en una serie de operaciones, o cuando la solicitud se refiera a la composición propuesta de un grupo, las autoridades competentes de esos Estados miembros adoptarán un dictamen común.

A la vista del precepto, cabe pensar que sólo en los casos de reorganizaciones las autoridades competentes de los Estados en que residan las sociedades miembros pueden emitir dictámenes, mientras que en el resto de los supuestos será únicamente la autoridad tributaria principal la competente para emitir tales dictámenes puesto que la declaración consolidada y todos los extremos relativos a la misma son de su competencia. No obstante, en mi opinión, la Administración tributaria española cuando actúe como administración competente de una sociedad dependiente de un grupo fiscal debería emitir los dictámenes relativos a las deducciones de su cuota parte nacional, es decir, las cuestiones relativas a los impuestos nacionales deducibles y a las bases imponibles negativas pendientes de compensación antes de la entrada del grupo, así como a las cuestiones de gestión y procedimiento que pudieran suscitarse, lo cual es lógico por cuanto que tales importes son deducibles exclusivamente de su cuota parte.

Por otra parte, de acuerdo con lo previsto en el artículo 115, la Administración tributaria española tendrá acceso a la base de datos central de declaraciones fiscales consolidadas y documentos justificativos presentados por los sujetos pasivos principales en su condición de autoridad competente o Administración principal de los grupos en que participen entidades españolas o en los que el sujeto pasivo principal sea una entidad española¹⁴.

Con independencia de lo anterior, pensamos que la autoridad tributaria principal debería expedir a las sociedades y establecimientos permanentes miembros de los grupos fiscales europeos certificados acreditativos de que han tributado en los mismos al objeto de acreditar, no sólo frente a la Administración española, que estará informada por la

¹⁴ En este contexto, hemos de advertir que, cuando por virtud de la aplicación de los regímenes formales de Concierto y Convenio, suscritos por el Estado con las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, resulte que la sociedad dominante resida en alguno de dichos territorios forales, será la Administración tributaria del Estado la Administración tributaria principal, en cuanto que se tiene que relacionar con las Administraciones tributarias de otros Estados miembros, sin perjuicio de que una vez que se determine la cuota parte que corresponde a España con arreglo a lo previsto en el capítulo XVI, la distribución de esa cuota se realice de conformidad con lo previsto en cada caso en el Concierto con el País Vasco o en el Convenio con Navarra.

Administración tributaria principal, sino también frente a otros obligados tributarios españoles, como por ejemplo los obligados a efectuar retenciones, que reúnen la condición de sociedades miembros o sujetos principales grupos europeos por lo que están sujetas al singular estatuto que de este régimen se derivaría en caso de aprobarse.

3. Consecuencias que se derivarían de la propuesta de la Comisión

La propuesta de la Comisión ofrece a las empresas multinacionales la gran ventaja del sistema de ventanilla única, merced al cual presentarán una única declaración por el Impuesto sobre Sociedades ante la Administración tributaria principal. No cabe duda de que es una gran ventaja y de que permitirá reducir los costes de cumplimiento de manera significativa en los países en los que las sociedades filiales establecidas por cuanto que dejarán de estar sujetas, con los matices que hemos apuntado a lo largo de este trabajo, al Impuesto sobre Sociedades del Estado de su residencia para integrar sus resultados en el balance consolidado de la matriz, lo cual requerirá, de otra parte, las necesarias adaptaciones en las contabilidades nacionales a efectos de la consolidación.

Los precios de transferencia dejarán de ser un problema para las empresas multinacionales salvo cuando operen con empresas asociadas residentes en terceros Estados en las que se seguirán aplicando. Las compras y ventas intragrupo serán eliminadas por efecto de la consolidación contable y fiscal. ¿Constituirá esta opción que se habilita para las empresas internacionales una gran y efectiva “ventaja”?

Las recientes comunicaciones de la Comisión Europea y de la OCDE sobre la erosión de las bases imponibles y el desvío de beneficios por medio de la localización artificial de los mismos plantean serias dudas sobre esta cuestión.

Con fecha 6 diciembre 2012, la Comisión presentó una Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo titulada "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal"¹⁵ cuyo antecedente se encuentra en la Comunicación de 27 junio 2012, sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países¹⁶ en la que se anunciaba “ la preparación de un plan de acción con medidas concretas para reforzar la cooperación administrativa y apoyar el desarrollo de la actual política de buena gobernanza y se trataban las cuestiones más generales de interacción con los paraísos fiscales y de lucha contra la planificación fiscal agresiva y otros aspectos, como los delitos relacionados con la fiscalidad”.

El Plan se articula en dos niveles; en primer lugar, se recomienda realizar un mejor uso de los instrumentos existentes y hacer avanzar las iniciativas de la Comisión. En segundo lugar se esbozan una serie de iniciativas y acciones futuras que conviene llevar a cabo tanto en el corto como en el medio y largo plazo.

Se subraya en el referido Plan la importante dimensión transfronteriza del fraude y la evasión fiscal, por lo que los Estados miembros sólo puede avanzar mejorando la cooperación administrativa entre sus respectivas Administraciones tributarias. En este contexto, se subraya la importancia de cerrar los resquicios existentes en materia de fiscalidad del ahorro y la necesidad de concluir un proyecto de acuerdo de lucha contra el fraude y de cooperación fiscal entre la Unión Europea y sus Estados miembros y

¹⁵ COM (2012) 722 final.

¹⁶ COM (2012) 351 final.

Liechtenstein, existiendo proyectos de mandato para iniciar negociaciones similares con otros cuatro países terceros. Destaca asimismo la recomendación relativa a la creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal y la conveniencia de dar nuevo impulso al trabajo que se está realizando en el contexto del código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas¹⁷, la implantación de una nueva aplicación "NIF EUROPA", en virtud de la cual se puede identificar de forma rápida y sencilla los NIF en las relaciones transfronterizas e incluso comprobar si la estructura o el algoritmo de un NIF es correcto.

En el ámbito de las iniciativas y acciones futuras cabe destacar la revisión de las disposiciones contra las prácticas abusivas en las directivas de imposición directa, la elaboración del código del contribuyente europeo, el uso de un número de identificación fiscal de la Unión Europea, la armonización de las sanciones administrativas y penales, la elaboración de un documento normalizado de auditoría fiscal de la Unión Europea, la utilización de una metodología común para auditorías conjuntas por parte de equipos especializados de auditores, el desarrollo del acceso directo mutuo a las bases de datos nacionales de los Estados y ampliar la cooperación administrativa a todos los impuestos.

Asimismo, también con fecha 6 diciembre 2012, la Comisión ha aprobado dos importantes recomendaciones, una relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal¹⁸ y otra sobre la planificación fiscal agresiva¹⁹.

En esta última comunicación la Comisión recomienda tratar el problema ligado a determinadas estructuras de planificación fiscal frecuentemente utilizadas que aprovechan las discordancias existentes entre dos o más sistemas fiscales y a menudo da lugar a una doble no imposición. Recomienda, asimismo, la adopción por los Estados miembros de una norma general común de lucha contra el fraude que debería evitar la complejidad derivada de la existencia de muchas normas diferentes. La clave de bóveda de esta norma común consiste en "ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica"²⁰, ofreciendo a estos efectos una tipificación de posibles situaciones que pueden conducir a mecanismos de este tipo.

En la misma línea la OCDE ha presentado el 13 febrero de este año su documento titulado "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" con el objetivo de presentarlo en la reunión del foro de administraciones fiscales que se celebrará en Moscú en mayo de 2013. En el referido trabajo, la OCDE pone de manifiesto que la erosión de las bases tributarias constituye un serio riesgo para los ingresos y la soberanía fiscal y los países miembros no deben ser indiferentes a este problema. Aun cuando hay muchos medios para erosionar las bases tributarias, una fuente muy significativa de esta erosión se produce a través del desvío de beneficios de unos países a otros.

¹⁷ DO C 2 de 6.1.1998.

¹⁸ (2012/771/UE), L 338/37, 12.12.2012.

¹⁹ (2012/772/UE), L 338/41, 12.12.2012.

²⁰ Apartado 4.2 de la recomendación sobre planificación fiscal agresiva.

Según se indica en el referido informe, la interacción de los regímenes fiscales de los diferentes países puede producir doble imposición pero también suministrar oportunidades para eliminar o reducir significativamente el impuesto de forma inconsistente con los objetivos de política económica y los estándares internacionales. Mientras que las compañías multinacionales urgen la cooperación y el desarrollo de estándares internacionales para reducir la doble imposición que resulta de las diferencias entre las reglas nacionales, ellas mismas explotan estas diferencias para reducir o eliminar activamente sus impuestos.

El objetivo del informe es presentar las cuestiones relacionadas con la minoración de las bases imponibles y el desvío de beneficios de forma objetiva y en una comprensión global. El núcleo del mismo consiste en un examen de los aspectos principales que permiten soslayar el gravamen de las actividades transfronterizas y las oportunidades que este desvío conlleva, según se indica en el anexo B, mientras que el anexo C describe determinadas estructuras que pueden facilitar estas actuaciones.

Para resolver el problema es necesario elaborar un plan de acción global por cuanto que hasta ahora los Estados han dado soluciones unilaterales a este problema, habiendo constatado los estudios realizados por la Comisión Europea que las diferencias considerables existentes entre los tipos del Impuesto sobre Sociedades de unos y otros países miembros incitan a las multinacionales europeas a distribuir sus beneficios a escala internacional; según ese estudio, la transferencia de beneficios tiene un coste considerable y entraña una redistribución importante de los ingresos nacionales vinculados al Impuesto sobre Sociedades en Europa.

4. Conclusiones

Recapitulando sobre todo lo hasta ahora expuesto, podemos constatar que la propuesta de Directiva comunitaria ofrece a los sujetos pasivos de la misma, principalmente, las empresas multinacionales europeas, dos grandes alicientes, el sistema de ventanilla única y la eliminación del régimen de precios de transferencia entre las empresas del grupo. A las Administraciones tributarias, les ofrece el incentivo del ensanchamiento considerable de las bases tributarias con la eliminación de exenciones, reducciones y deducciones en la cuota que el sistema de armonización de la base imponible consolidada común comporta, si bien los aspectos procedimentales de la propuesta dejan, a nuestro juicio, mucho que desear y no tienen en cuenta que las reformas fiscales de gran calado sólo pueden ser puestas en marcha si existe una Administración tributaria cualificada y dotada de las herramientas necesarias para ello.

La Comisión de la Unión Europea revela, en alguna forma, su preocupación por estos aspectos en su reciente plan para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal de 6 diciembre 2012 al que antes nos hemos referido y en el que se esbozan diversos instrumentos que pueden constituir la base para la creación de una Administración Tributaria Europea que, aún cuando se inserte dentro de la Administración de cada uno de los países miembros, implicaría, al menos, la existencia de prácticas y procedimientos comunes lo que garantizaría una aplicación homogénea y normalizada en todo el territorio de la Unión Europea, lo que resultaría fundamental para evitar el desvío de beneficios e inversiones de unos Estados a otros por causa de las diferentes prácticas y procedimientos aplicables.

Es cierto que esta armonización facilitaría la aplicación de la Directiva, si bien en tanto en cuanto no existan unas prácticas normalizadas a nivel europeo que restrinjan el

desvío artificial de beneficios de unos Estados a otros por causa de los diferentes tipos de gravamen y la aplicación del régimen de precios de transferencia a operaciones carentes de sustancia económica distinta de la puramente fiscal, cabe pensar que la implantación de la Directiva no sería demandada por aquellos grupos europeos que se sirven de estas prácticas con apoyo en la aplicación del régimen de precios de transferencia para reducir considerablemente su carga tributaria en aquellos Estados con tipos nominales más elevados.

La aplicación obligatoria de la Directiva no resultaría, a mi juicio, factible tal como está concebida y sólo podría llevarse a cabo si todas las sociedades de los países miembros aplicaran obligatoriamente este sistema, tanto si realizan operaciones internacionales, como si no las realizan.

Es por ello, por lo que habiendo previsto la Comisión que los debates para la aprobación de la misma se lleven a cabo en el ejercicio 2013, se debería iniciar un proceso de profunda reflexión en torno a la aplicación práctica de la misma y a las consecuencias que ello se derivarían a la luz de las recientes opiniones de la Comisión y de la OCDE expuestas en los trabajos ya mencionados.

LAS SOCIMI COMO SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA REFORMA OPERADA POR LA LEY 16/2012, DE 27 DE DICIEMBRE***

Juan Calvo Végez
Universidad de Extremadura

Resumen:

La presente Comunicación tiene por objeto analizar la nueva condición de sujeto pasivo adquirida dentro del Impuesto sobre Sociedades por las llamadas Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario a la luz de la reforma operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Se trata de una reforma cuya finalidad última no es otra que otorgar a las SOCIMI la consideración de vehículo con liquidez suficiente para adquirir algunos de los inmuebles que están actualmente a la venta en España a precios razonables y ponerlos en alquiler.

Palabras clave:

Impuesto sobre Sociedades, SOCIMI, régimen especial, socios, inmueble, alquiler, crisis económica, obligación de información

Sin lugar a dudas, a lo largo de estos últimos tiempos el sector inmobiliario ha adquirido una gran importancia en la economía española, al igual que ha sucedido en la mayor parte de los países occidentales. Téngase presente que en la vivienda confluyen dos características de carácter esencial, a saber, nos hallamos ante un factor de producción que, adicionalmente, es susceptible de ser considerado como un activo de inversión.

Dentro de nuestro ordenamiento cabe aludir a la existencia de un importante número de condiciones de carácter legal así como de restricciones existentes a la hora de aplicar determinados beneficios fiscales que incentivan el crecimiento del mercado de alquiler de vivienda. Así, tomando como punto de partida el Real Decreto Ley 2/2003, de 25 de abril, de Medidas de Reforma Económica, se establecieron en su día determinados incentivos fiscales destinados a fomentar la inversión institucional en viviendas de alquiler a través de las extintas sociedades patrimoniales, así como de entidades dedicadas exclusivamente al arrendamiento de viviendas.

Como seguramente se recordará las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMIs) nacieron en el año 2009 con el objetivo de crear un

* “Este trabajo constituye una comunicación defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases sobre Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, celebrada el 11 de abril de 2013 y organizada conjuntamente por la UNED, la UAM, y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC. Todas las ponencias han sido sometidas a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego”.

** La presente Comunicación se enmarca en el Proyecto de Investigación “La coordinación fiscal desde la perspectiva del Ordenamiento de Régimen Común” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Végez.

nuevo instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario del arrendamiento, no sólo de viviendas, sino de cualquier inmueble urbano. La creación de las citadas entidades respondió inicialmente a la finalidad de dinamizar el mercado del arrendamiento de inmuebles, estableciendo un mecanismo que facilitase la participación de los ciudadanos en la propiedad inmobiliaria. A tal efecto a través de su creación se pretendía garantizar una rentabilidad estable en la inversión en su capital a través de una distribución obligatoria de beneficios y un grado adecuado de liquidez a través de la obligación de negociación en mercados regulados de estas entidades.

En líneas generales se puede afirmar que la aprobación en su día de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan estas entidades, persiguió impulsar nuevos modelos de inversión que proporcionen una respuesta adecuada a las necesidades constantes del mercado (y, más concretamente, del mercado inmobiliario), con el objetivo de mantener su dinamismo y minimizar los impactos negativos de los ciclos económicos, de manera que favorezca la continua integración económica de nuestro país en un entorno globalizado. Se demandaba así la necesidad de adoptar dentro del mercado inmobiliario medidas que permitiesen proporcionar liquidez a las inversiones inmobiliarias, al ser éste un mercado que participa en el Producto Interior Bruto (PIB) de las economías avanzadas en un porcentaje aproximadamente del 10 por 100, si bien en nuestro país dicho porcentaje se ha visto incrementado en los últimos tiempos hasta alcanzar casi el 16 por 100.

La Ley 11/2009 estableció por tanto el marco jurídico necesario para las denominadas Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, sociedades que configuran un nuevo instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario y, más en concreto, al mercado del alquiler. Las SOCIMI son sociedades cuya actividad principal es la inversión, directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler, incluyendo tanto viviendas, como locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas, entre otros. Con el objetivo de admitir la inversión indirecta, se permite que las SOCIMI participen en otras SOCIMI o bien en entidades que cumplan los mismos requisitos de inversión y de distribución de beneficios exigidos para aquellas, sean residentes o no en territorio español y coticen o no en mercados regulados. Así las cosas únicamente puede ser considerada como SOCIMI una sociedad anónima cuyas acciones se encuentren admitidas a negociación en un mercado oficial de valores (arts. 1.1 de la Ley 11/2009 y 111 y siguientes de la Ley 24/1988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores).

Debe reconocerse sin embargo que el citado régimen especial no funcionó como se esperaba. Y, en este sentido, a resultas del escasísimo número de entidades que a lo largo de estos años se ha acogido a la aplicación de dicho régimen especial (posiblemente debido a los excesivos requisitos exigidos para su aplicación, que lo han convertido en un régimen inoperativo) se hacía necesario realizar una revisión del marco jurídico de estas entidades que permita impulsar su constitución, con el objeto de potenciar y dinamizar el mercado inmobiliario español y proporcionar liquidez a las inversiones inmobiliarias.

Con carácter general, y tras la reforma operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, se procede a flexibilizar algunos de estos requisitos, entre los que destaca el relativo a la posibilidad de cotizar en un sistema multilateral de cotización o la eliminación de los requisitos relativos a la

financiación ajena, pero sin renunciar a los elementos estructurales de configuración de estas entidades, de manera similar a los existentes en países de nuestro entorno. A pesar de ello estimamos que el conjunto de requisitos exigidos al efecto continúa siendo demasiado prolijo.

A la luz de la reforma operada por la Ley 16/2012 se dispone que el Impuesto sobre Sociedades (IS) a pagar por estas sociedades de alquiler sea cero, aplicándose su tributación sobre un 80 por 100 de los dividendos. De este modo, además de hacerse más atractiva la oferta de alquiler inmobiliario, se persigue que inversores extranjeros que tienen la posibilidad de comprar a los bancos activos a bajo precio dispongan de una salida comercial inmediata que no sea la reventa a corto plazo de esos inmuebles. El plazo de mantenimiento en cartera de los inmuebles baja de siete a tres años y se reduce a un tercio (5 millones de euros) el capital social mínimo para constituir una SOCIMI.

Como es sabido una SOCIMI puede actuar como vehículo con liquidez suficiente para adquirir algunos de los inmuebles que están actualmente a la venta en España a precios razonables y ponerlos en alquiler. Entre esos inmuebles cabría incluir los activos inmobiliarios adquiridos por la Sociedad de Gestión de Activos (SAREB, comúnmente conocida como “banco malo”) a las entidades financieras españolas, con el objetivo de liberar sus balances. Así se desprende de la regulación contenida en el Real Decreto-Ley 24/2012, de 31 de agosto, de reestructuración y resolución de las entidades de crédito.

Pues bien, a través de la reforma operada por la citada Ley 16/2012 se reduce a cero la tributación de estas sociedades, que solo pagarán unos impuestos del 19 por 100 por la distribución de dividendos. Como contrapartida las SOCIMIs quedan obligadas a repartir el 80 por 100 de sus beneficios procedentes del negocio de alquiler en forma de dividendos. Se reduce de siete a tres años el tiempo que tienen que permanecer en arrendamiento los inmuebles para poder beneficiarse de las ventajas fiscales y, tal y como se ha apuntado con anterioridad, se limita a 5 millones de euros el capital mínimo para constituir una SOCIMI, muy por debajo de los 15 millones fijados por la normativa anterior. Con carácter adicional se eliminan los requisitos de diversificación aplicables - que exigían tener al menos tres inmuebles en su balance y que ninguno supusiera el 40 por 100 de la entidad-, permitiéndose que las SOCIMIs coticen en el Mercado Alternativo Bursátil (MAB) en lugar de en bolsa. Asimismo se rebaja el requisito mínimo de viviendas arrendadas de diez a ocho. Dichas viviendas solo deberán permanecer en régimen de alquiler al menos durante tres años, cuando el periodo mínimo anterior era de seis. Por último, las SOCIMIs podrán participar en sociedades similares y alquilar viviendas, terrenos o locales a otras empresas del mismo grupo. Procedemos a continuación al análisis de cada una de estas cuestiones.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013 la Ley 16/2012 modifica la letra c) del apartado 1 del art. 2 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, que queda redactada de la siguiente forma:

"c) La tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español, que tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y que estén sometidas al mismo régimen establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios y cumplan los requisitos de inversión a que se refiere el artículo 3 de esta Ley.

Las entidades a que se refiere esta letra c) no podrán tener participaciones en el capital de otras entidades. Las participaciones representativas del capital de estas entidades deberán ser nominativas y la totalidad de su capital debe pertenecer a otras SOCIMI o entidades no residentes a que se refiere la letra b) anterior. Tratándose de entidades residentes en territorio español, estas podrán optar por la aplicación del régimen fiscal especial en las condiciones establecidas en el artículo 8 de esta Ley."

Igualmente ha sido objeto de modificación el art. 3 de la Ley 11/2009, encargado de regular los requisitos de inversión, el cual ha pasado a disponer lo siguiente:

"1. Las SOCIMI deberán tener invertido, al menos, el 80 por 100 del valor del activo en bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, en terrenos para la promoción de bienes inmuebles que vayan a destinarse a dicha finalidad siempre que la promoción se inicie dentro de los tres años siguientes a su adquisición, así como en participaciones en el capital o patrimonio de otras entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.

Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado en el caso de que la sociedad sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Dicho grupo estará integrado exclusivamente por las SOCIMI y el resto de entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.

El valor del activo se determinará según la media de los balances individuales o, en su caso, consolidados trimestrales del ejercicio, pudiendo optar la sociedad para calcular dicho valor por sustituir el valor contable por el de mercado de los elementos integrantes de tales balances, el cual se aplicaría en todos los balances del ejercicio. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedente de la transmisión de dichos inmuebles o participaciones que se haya realizado en el mismo ejercicio o anteriores siempre que, en este último caso, no haya transcurrido el plazo de reinversión a que se refiere el artículo 6 de esta ley.

A efectos de dicho cómputo, si los bienes inmuebles están situados en el extranjero, incluidos los tenidos por las entidades a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, deberán tener naturaleza análoga a los situados en territorio español y deberá existir efectivo intercambio de información tributaria con el país o territorio en el que estén situados, en los términos establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

2. Asimismo, al menos el 80 por 100 de las rentas del período impositivo correspondientes a cada ejercicio, excluidas las derivadas de la transmisión de las participaciones y de los bienes inmuebles afectos ambos al cumplimiento de su objeto social principal, una vez transcurrido el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado siguiente, deberá provenir:

- a) Del arrendamiento de bienes inmuebles afectos al cumplimiento de su objeto social principal con personas o entidades respecto de las cuales no se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia, y/o*

- b) *De dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones afectas al cumplimiento de su objeto social principal.*

Este porcentaje se calculará sobre el resultado consolidado en el caso de que la sociedad sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Dicho grupo estará integrado exclusivamente por las SOCIMI y el resto de entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta ley.

3. Los bienes inmuebles que integren el activo de la sociedad deberán permanecer arrendados durante al menos tres años. A efectos del cómputo se sumará el tiempo que los inmuebles hayan estado ofrecidos en arrendamiento, con un máximo de un año.

El plazo se computará:

- a) *En el caso de bienes inmuebles que figuren en el patrimonio de la sociedad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del primer período impositivo en que se aplique el régimen fiscal especial establecido en esta Ley, siempre que a dicha fecha el bien se encontrara arrendado u ofrecido en arrendamiento. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en la letra siguiente.*
- b) *En el caso de bienes inmuebles promovidos o adquiridos con posterioridad por la sociedad, desde la fecha en que fueron arrendados u ofrecidos en arrendamiento por primera vez.*

En el caso de acciones o participaciones en el capital de entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, deberán mantenerse en el activo de la sociedad al menos durante tres años desde su adquisición o, en su caso, desde el inicio del primer período impositivo en que se aplique el régimen fiscal especial establecido en esta Ley."

Adviértase en consecuencia que las SOCIMIs quedan obligadas a repartir el 80 por ciento de sus beneficios procedentes del negocio de alquiler en forma de dividendos, reduciéndose de siete a tres años el tiempo que tienen que permanecer en arrendamiento los inmuebles para poder beneficiarse de las ventajas fiscales y limitándose a 5 millones de euros el capital mínimo necesario para constituir una SOCIMI. También se ha minorado el requisito mínimo de viviendas arrendadas de diez a ocho, debiendo permanecer dichas viviendas en régimen de alquiler al menos durante tres años.

Por otra parte la Ley 16/2012 ha modificado el art. 4 de la Ley 11/2009, encargado de regular la obligación de negociación en mercado regulado o sistema multilateral de negociación. A la luz de la nueva redacción del citado precepto las acciones de las SOCIMI deberán estar admitidas a negociación en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación español o en el de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. No obstante se contempla también la posibilidad de que dichas acciones de la SOCIMI se hallen admitidas a cotización en un mercado regulado de cualquier país o territorio con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, de forma ininterrumpida durante todo el período impositivo. Dichas acciones de las SOCIMI deberán tener carácter nominativo. Estas mismas obligaciones se exigirán además a las participaciones representativas del capital de las

entidades no residentes. En todo caso las SOCIMI han de tener un capital social mínimo de 5 millones de euros.

Tras la reforma articulada por la Ley 16/2012 en el art. 6 de la Ley 11/2009 las SOCIMI quedan obligadas a distribuir en forma de dividendos a sus accionistas, una vez cumplidas las obligaciones mercantiles que correspondan, el beneficio obtenido en el ejercicio, debiéndose acordar su distribución dentro de los seis meses posteriores a la conclusión de cada ejercicio, en la forma siguiente. En primer lugar, se ha de distribuir el 100 por ciento de los beneficios procedentes de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por estas entidades. En segundo término, debe distribuirse al menos el 50 por ciento de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y acciones o participaciones afectos al cumplimiento de su objeto social principal. El resto de estos beneficios ha de reinvertirse en otros inmuebles o participaciones afectos al cumplimiento de dicho objeto en el plazo de los tres años posteriores a la fecha de transmisión. En su defecto, dichos beneficios deberán distribuirse en su totalidad conjuntamente con los beneficios, en su caso, que procedan del ejercicio en que finaliza el plazo de reinversión. No obstante si los elementos objeto de reinversión se transmitiesen antes del plazo de mantenimiento previsto al efecto (tres años), aquellos beneficios deberán distribuirse en su totalidad conjuntamente con los beneficios, en su caso, que procedan del ejercicio en que se han transmitido. La obligación de distribución no alcanza, sin embargo, a la parte de estos beneficios imputables a ejercicios en los que la sociedad no tributase por el presente régimen fiscal especial. Finalmente, y como ya se ha señalado, ha de distribuirse al menos el 80 por ciento del resto de los beneficios obtenidos.

En el supuesto de que la distribución del dividendo se realizase con cargo a reservas procedentes de beneficios de un ejercicio en el que hubiese sido de aplicación este régimen fiscal especial, su distribución se adoptaría obligatoriamente con el acuerdo anteriormente indicado. En todo caso la reserva legal de las sociedades que hubiesen optado por la aplicación del presente régimen fiscal especial no podrá exceder del 20 por 100 del capital social, no pudiendo sus estatutos establecer ninguna otra reserva de carácter indisponible distinta de la anterior.

Ciertamente el aspecto más llamativo de la reforma operada ha sido el establecimiento de una tributación en el IS a un tipo de gravamen del cero por ciento respecto de aquellas rentas que procedan del desarrollo del objeto social y finalidad específica de estas entidades. Y es que, si bien aquellas entidades que opten por la aplicación del presente régimen fiscal especial se rigen por lo establecido en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en la Ley 11/2009, dichas entidades pasan a tributar al tipo de gravamen del cero por ciento en el Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien en caso de generarse bases imponibles negativas, no resultará de aplicación el art. 25 del TRLIS. Tampoco les es de aplicación el régimen de deducciones y bonificaciones establecidas en los Capítulos II, III y IV del Título VI del citado Texto Refundido.

El incumplimiento del requisito de permanencia a que se refiere el art. 3.3 de la Ley 11/2009 implicará, en el caso de inmuebles, la tributación de todas las rentas generadas por dichos inmuebles en todos los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen fiscal especial, de acuerdo con el régimen general y el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades. Y el incumplimiento del requisito

de permanencia en el caso de acciones o participaciones determinará la tributación de aquella parte de las rentas generadas con ocasión de la transmisión, de acuerdo con el régimen general y el tipo general del Impuesto sobre Sociedades. Esta misma regularización procedería además en el caso de que la sociedad, cualquiera que fuese su causa, pasase a tributar por otro régimen distinto en el Impuesto sobre Sociedades antes de que se cumpliese el referido plazo de tres años. En todo caso este conjunto de regularizaciones habrían de realizarse en los términos establecidos en el art. 137.3 del TRLIS.

La entidad queda sometida a un gravamen especial del 19 por ciento sobre el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos cuando dichos dividendos, en sede de sus socios, estén exentos o tributen a un tipo de gravamen inferior al 10 por ciento. Dicho gravamen tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades. El citado gravamen especial se devengará el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente, y deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso en el plazo de dos meses desde la fecha de devengo. Ahora bien ello no será así cuando los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad sujeta a la obligación de distribución de su totalidad, siempre que los socios de ésta tributen por dichos dividendos o participaciones en beneficios, al menos, al tipo de gravamen del 10 por ciento. Por su parte los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la sociedad quedan sometidos a retención o ingreso a cuenta, salvo aquellos a los que resulte de aplicación lo indicado con anterioridad.

Por lo que al régimen fiscal de los socios se refiere, los dividendos distribuidos con cargo a beneficios o reservas respecto de los que se hubiese aplicado el régimen fiscal especial establecido en la Ley reciben el siguiente tratamiento. En primer lugar, siendo el perceptor un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con establecimiento permanente, no será de aplicación la deducción establecida en el art. 30 del TRLIS. Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no será de aplicación la exención establecida en la letra y) del art. 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del citado Impuesto. Y siendo el perceptor un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, no será de aplicación la exención establecida en la letra j) del art. 14.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR).

Las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen reciben el siguiente tratamiento. En primer lugar, si el transmitente o perceptor de la renta fuese un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, no sería de aplicación la deducción establecida en el art. 30 del TRLIS en relación con la renta obtenida que se corresponda con reservas procedentes de beneficios respecto de los que haya sido de aplicación el régimen fiscal especial previsto en esta Ley. Si el transmitente o perceptor fuese un contribuyente del IRNR, la ganancia o pérdida patrimonial se determinaría de acuerdo con lo previsto en la letra a) del art. 37.1 de la Ley 35/2006. Y, en el supuesto de que el transmitente o perceptor fuese un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, no sería de aplicación la exención establecida en la letra i) del apartado 1 del art. 14 del TRLIRNR.

Aquellos socios que reciban dividendos o participaciones en beneficios que tributen a un tipo de gravamen de, al menos, el 10 por ciento, quedan obligados a notificar fehacientemente tal circunstancia a la entidad en el plazo de diez días a contar desde el siguiente a aquel en que los mismos sean satisfechos. De no existir esta notificación, se entendería que los dividendos o participaciones en beneficios están exentos o tributan a un tipo de gravamen inferior al 10 por ciento.

¿Cuáles son las nuevas obligaciones de información diseñadas al efecto? Con carácter general en la memoria de las cuentas anuales las sociedades que hubiesen optado por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en la Ley 1/2009 han de crear un apartado con la denominación "Exigencias informativas derivadas de la condición de SOCIMI, Ley 11/2009", en la que se incluirá la siguiente información: reservas procedentes de ejercicios anteriores a la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley; reservas procedentes de ejercicios en los que se hubiese aplicado el régimen fiscal establecido en la Ley, diferenciando la parte que proceda de rentas sujetas al tipo de gravamen del cero por ciento, o del 19 por ciento, respecto de aquellas que, en su caso, hayan tributado al tipo general de gravamen; dividendos distribuidos con cargo a beneficios de cada ejercicio en que haya resultado aplicable el régimen fiscal establecido en la Ley, diferenciando igualmente la parte que proceda de rentas sujetas al tipo de gravamen del cero por ciento o del 19 por ciento respecto de aquellas que, en su caso, hayan tributado al tipo general de gravamen; en caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación del ejercicio del que proceda la reserva aplicada y si las mismas han estado gravadas al tipo de gravamen del cero por ciento, del 19 por ciento o al tipo general; fecha de acuerdo de distribución de los dividendos; fecha de adquisición de los inmuebles destinados al arrendamiento y de las participaciones en el capital de entidades; identificación del activo que computa dentro del 80 por ciento; y reservas procedentes de ejercicios en que hubiese resultado aplicable el régimen fiscal especial establecido en esta Ley, que se hubieran dispuesto en el período impositivo y que no sea para su distribución o para compensar pérdidas, identificando el ejercicio del que proceden dichas reservas.

Las menciones contenidas en la memoria anual relativas a las reservas procedentes de ejercicios anteriores a la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley 11/2009 y a las reservas procedentes de ejercicios en los que se hubiese aplicado el régimen fiscal establecido en la citada Ley han de ser efectuadas mientras existan reservas. Las sociedades han de aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la información detallada sobre los cálculos efectuados para determinar el resultado de la distribución de los gastos entre las distintas fuentes de renta.

Dejando al margen el régimen de infracciones y sanciones diseñado al efecto en relación con el eventual incumplimiento de las obligaciones de información indicadas con anterioridad (quizás excesivamente riguroso y poco acorde con el principio de proporcionalidad), y por lo que respecta al régimen de entrada y salida en el régimen fiscal especial, tratándose de sociedades que opten por la aplicación de este régimen fiscal especial y que estuviesen tributando por otro régimen distinto, se aplican las siguientes reglas. En primer lugar, los ajustes fiscales pendientes de revertir en la base imponible en el momento de aplicación del régimen se integran de acuerdo con el régimen general y el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades. Las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación en el momento de aplicación del régimen especial se compensan con las rentas positivas que, en su

caso, tributen bajo el régimen general, en los términos establecidos en el art. 25 del TRLIS.

La renta derivada de la transmisión de inmuebles poseídos con anterioridad a la aplicación del presente régimen realizada en períodos en que hubiese sido de aplicación dicho régimen se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del inmueble transmitido. La parte de dicha renta imputable a los períodos impositivos anteriores se grava aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario anterior a la aplicación del régimen fiscal especial, debiendo observarse un criterio idéntico respecto de las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras sociedades así como al resto de elementos del activo. Y las deducciones en la cuota íntegra pendientes de aplicar se deducen de la cuota íntegra que, en su caso, proceda de la aplicación del régimen general, en los términos establecidos en el Título VI del TRLIS.

En cambio, tratándose de sociedades que estuviesen tributando por el presente régimen fiscal especial y que pasasen a tributar por otro régimen distinto la renta derivada de la transmisión de inmuebles poseídos al inicio del período impositivo en que la sociedad pasase a tributar por otro régimen fiscal distinto realizada en períodos en que fuese de aplicación ese otro régimen se entendería generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del inmueble transmitido. La parte de dicha renta imputable a períodos impositivos en los que resultó de aplicación este régimen especial se gravaría según lo establecido en la Ley. Este mismo criterio se aplicaría a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras entidades a que se refiere el art. 2.1 de la Ley 11/2009. Y, a efectos de lo dispuesto en el art. 96.2 del TRLIS, se presumiría que las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores acogidas al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS se efectúan con un motivo económico válido cuando la finalidad de dichas operaciones lo fuese la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de las SOCIMI o bien la adaptación, con la misma finalidad, de sociedades previamente existentes.

Por último, y en relación con la pérdida del régimen fiscal especial, la entidad perderá dicho régimen fiscal especial, pasando a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en el propio período impositivo en el que se manifieste alguna de las circunstancias siguientes: la exclusión de negociación en mercados regulados o en un sistema multilateral de negociación; el incumplimiento sustancial de las obligaciones de información a que se refiere el art. 11 de la Ley 1/2009, excepto si en la memoria del ejercicio inmediato siguiente se subsanase dicho incumplimiento; la falta de acuerdo de distribución o pago total o parcial, de los dividendos en los términos y plazos a los que se refiere el art. 6 de la Ley, teniendo presente que en dicho caso la tributación por el régimen general tendrá lugar en el período impositivo correspondiente al ejercicio de cuyos beneficios hubiesen procedido tales dividendos; la renuncia a la aplicación de este régimen fiscal especial; y el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos exigidos en la Ley para que la entidad pueda aplicar el régimen fiscal especial, excepto que se reponga la causa del incumplimiento dentro del ejercicio inmediato siguiente.

Esta pérdida del régimen implica que no se pueda optar de nuevo por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en la Ley mientras no haya transcurrido al menos tres años desde la conclusión del último período impositivo en que fue de aplicación dicho régimen.

Recapitulando, la nueva regulación aprobada en relación con las SOCIMIs por la Ley 16/2012 reduce el plazo de mantenimiento de los inmuebles en arrendamiento promovidos por la entidad de un plazo de siete años a uno de tres. Asimismo se eliminan los requisitos de diversificación (tener al menos tres inmuebles en su activo y que ninguno de ellos represente el 40 por ciento del activo de la entidad), reduciéndose el capital social mínimo de 15 millones de euros a cinco millones de euros.

Tras la reforma operada se flexibilizan los criterios que han de observarse para la aplicación del presente régimen fiscal especial: el número mínimo de viviendas arrendadas pasa de 10 a 8; dichas viviendas deberán permanecer alquiladas durante al menos tres años; y las entidades con actividades complementarias a la principal de arrendamiento podrán acogerse al régimen especial cuando, al menos el 55 por ciento de las rentas, sean susceptibles de generar rentas con derecho a bonificación.

Por lo que respecta a la obligación de distribución del 90 por ciento de los beneficios que no deriven en dividendos a los accionistas, dicho porcentaje baja hasta el 80 por ciento, persiguiéndose a este respecto destinar más dinero para la recapitalización y que las SOCIMI dependan menos de la financiación ajena. En todo caso el tipo de gravamen dentro del IS pasa a ser cero con el objetivo de impulsar la creación de estas sociedades de arrendamiento de inmuebles lo que, sin lugar a dudas, constituye un atractivo fiscal innegable.

**OBLIGADOS TRIBUTARIOS VS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
FORMALES: EMPRESAS RESIDENTES EN ESPAÑA CON
ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN PAÍSES DE LA UNIÓN
EUROPEA* ****

M^a Jesús García-Torres Fernández
Universidad de Granada

Obligados tributarios son aquellos a los que la normativa tributaria impone obligaciones tributarias. En relación con la realización del hecho imponible consistente en la obtención de renta, nuestro ordenamiento establece una triple clasificación en relación con los obligados tributarios: El sujeto pasivo o contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (IS) y los entes sometidos al régimen de estimación de rentas. Si bien esta distinción hace que se asocie el IRPF a la persona física, el IS a la persona jurídica y el régimen de atribución de rentas a los entes sin personalidad jurídica, sabemos que la diferenciación no es radical, ya que encontramos en IS sujetos pasivos sin personalidad jurídica y en el régimen de atribución de rentas, sociedades civiles con personalidad jurídica.

Dentro de los obligados tributarios del IS vamos a centrar nuestro estudio en las obligaciones tributarias formales a las que se encuentran obligadas las sociedades mercantiles residentes en España que desarrollan su actividad mediante establecimientos permanentes en el extranjero, en adelante EP. En este supuesto concreto se toma como punto de partida la sujeción de la sociedad mercantil al IS español, en cuanto sujeto pasivo residente en España, y al mismo tiempo, la tributación de los distintos EP, por obligación real, como no residentes en los países en los que se encuentren implantados. Si el EP reúne los requisitos dispuestos en los Convenios de Doble Imposición, en adelante CDI, para ser considerado como tal, o en su defecto, en el IRNR correspondiente, las rentas obtenidas por éste podrán gravarse en el país de la fuente, pero además se incluirán en la base imponible del IS de la casa central. En ausencia de EP, se gravarán exclusivamente por el país de residencia de la casa central.

1. Certificación de la residencia de un establecimiento permanente

A efectos de aplicar el Modelo de Convenio de la OCDE¹, se entiende por residente de un Estado, incluyendo sus subdivisiones políticas o entidades locales, la persona que, en virtud de la legislación interna de ese Estado, está sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén

* “Este trabajo constituye una comunicación defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases sobre Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, celebrada el 11 de abril de 2013 y organizada conjuntamente por la UNED, la UAM, y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC. Todas las ponencias han sido sometidas a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego”.

** El presente estudio pertenece a los resultados científicos del Proyecto de Investigación Fundamental “Fiscalidad empresarial y eficacia del Mercado interior: Propuesta de soluciones coordinadas para mejorar la competitividad”, Subprograma de Proyectos de Investigación Fundamental No Orientada. Ministerio de Ciencia e Innovación (DER2009-11713).

¹ Artículo 4 Modelo de Convenio de la OCDE.

sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado lugar, como es el caso de los establecimientos permanentes.

Partiendo de la base de que el concepto de establecimiento permanente utilizado por nuestro Derecho tributario se ajusta a la definición del modelo de Convenio de la OCDE de 1977 y 1992, y sin entrar en su análisis, hay que tener presente que es necesario el cumplimiento de todos los requisitos exigidos para poder afirmar que estamos ante un establecimiento permanente. No obstante, pese a adoptar una norma estándar, como bien denuncia Simón Acosta², el problema de facto que se plantea en relación con el concepto de EP es que, si bien es innegable la necesidad de que sea homogéneo en los distintos países para evitar un desequilibrio en la distribución del poder tributario entre los Estados signatarios de un CDI, algunos tribunales interpretan la norma de forma diferente y no existe una instancia de unificación de doctrina.

En cualquier caso, cuando exista un CDI entre dos países, el Convenio resultará aplicable a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes pero, desde el punto de vista de las obligaciones tributarias formales, los que se acojan a la aplicación de un CDI deberán justificar la residencia formalmente adjuntando el certificado de residencia preceptivo³, cuyo plazo de validez se extiende a un año a partir de su fecha de expedición. En el caso particular de un CDI suscrito por España, hay que tener en cuenta que la aplicación de las exenciones o de los límites de imposición recogidos se justificarán con un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente⁴, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. En algunos casos, los CDI imponen mediante una Orden la utilización de un formulario específico, en cuyo caso la aplicación del Convenio se justificará con éste último documento en lugar del certificado de residencia. Cuando no existan modelos oficiales consensuados por ambos países, la aplicación del citado Convenio se acreditará únicamente mediante un certificado de residencia expedido por la autoridad competente. No obstante, en el supuesto en que la residencia se acredite mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridades y éste no sea el específico que dichas autoridades expiden a efectos de la aplicación del Convenio, no podrán ser aplicadas las disposiciones previstas en el Convenio⁵. En este último supuesto de incumplimiento, se aplicaría directamente la regulación que para las distintas categorías de renta se recoge en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y sus disposiciones de desarrollo.

2. Número de identificación fiscal

Los establecimientos permanentes tienen una vida independiente y autónoma de la sede central y poseen asignado un Número de Identificación Fiscal (NIF) otorgado por el país en el que radican. Uno de los proyectos pendientes en la UE es la creación de un NIF europeo único, con la finalidad de facilitar el control y trasvase de información

²Simón Acosta, E: “Establecimientos permanente: Asimetrías”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 802/2010. (Texto disponible en www.westlaw.es, *BID* 2010/1476, página 1).

³El artículo 7.1, segundo párrafo, del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (*BOE* de 5 de agosto de 2004).

⁴Artículo 17 de la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre.

⁵Resolución de la DGT nº V1032-10, de 17/05/2010, CDI Italia.

entre las Administraciones Tributarias en su lucha contra el fraude⁶. Este proyecto no ha llegado a ejecutarse a día de hoy, pero necesariamente deberá regular cómo se identificarán los establecimientos permanentes y su conexión con la casa central, lo que otorgará una importante información que ahora no está coordinada como consecuencia de la generación de NIF diversos en distintos países.

3. Deber de facturación

El estudio de la imposición directa del beneficio empresarial no puede obviar el análisis del deber de facturación, es decir, de los soportes documentales que servirán de base para la contabilidad empresarial y que son preceptivos en virtud de la norma tributaria para justificar los ingresos y gastos empresariales.

La regulación del deber de facturación se encuentra armonizada en la UE, y aunque dicha labor unificadora se realiza desde la perspectiva del IVA, dada su trascendencia mercantil y fiscal, su aplicación se extiende respecto de la generalidad de nuestro sistema impositivo, sin perjuicio de las especialidades de aquel tributo.

Con la aprobación de la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, se regularon en el ámbito comunitario una serie de cuestiones relativas a la facturación, y se simplificaron y armonizaron la expedición de facturas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, disposiciones que han sido adaptadas a la evolución de los nuevos tiempos por la Directiva 2010/24/UE, cuyo plazo de incorporación en las legislaciones internas de los Estados miembros finaliza en 2016. En España, consecuencia de esta nueva adaptación, a partir de 2013, ha entrado en vigor el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo reglamento en el que se regulan las obligaciones de facturación.

La labor armonizadora se ha centrado en señalar los supuestos en los que la expedición de factura es obligatoria para los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA, a la vez que permite a los Estados miembros establecer otros supuestos obligatorios de expedir factura, y autoriza en estos casos a que se simplifique el contenido de los documentos que se expidan. Igualmente, establece la obligación para los Estados miembros de admitir la expedición de las facturas por parte de los destinatarios de las operaciones o por terceros, en los casos de inversión del sujeto pasivo. Asimismo, se disponen las menciones que son obligatorias en toda factura, armonizando los requisitos que hasta dicho momento exigían los Estados miembros a las facturas expedidas por las operaciones que hubieran de considerarse efectuadas en su territorio. Estos datos esenciales han de constar en las facturas cuya expedición es obligatoria, si bien los Estados miembros pueden autorizar para determinados supuestos la expedición de facturas en las que dichos requisitos se simplifiquen, a condición de que se mantengan ciertas menciones de obligada consignación.

La definición y decisión de qué documento se considerará factura se deja al arbitrio de los Estados Miembros, los cuales, además, podrán imponer otras obligaciones que entiendan necesarias para la correcta recaudación del IVA y para la prevención de la evasión, siempre que se respete el principio de igualdad de tratamiento de las operaciones comunitarias y las transacciones entre empresarios o profesionales de

⁶ El 25/2/2013, la Comisión Europea ha abierto hasta el 17/05/2013 una consulta pública sobre la posibilidad de crear un NIF a escala comunitaria, con vistas a emitir una futura propuesta formal antes de fin de año.

distintos Estados miembros, sobre todo en el sentido de que los requisitos establecidos no generen formalidades relacionadas con el comercio transfronterizo.

Los establecimientos permanentes, en cuanto sujetos pasivos del IVA, están obligados al pago del mismo y al cumplimiento de las obligaciones formales en el Estado de residencia, entre las que se encuentran las disposiciones relativas a la facturación. Por tanto, en materia de facturación, se aplicarán las normas del Estado miembro donde tenga lugar la entrega de bienes o la prestación de servicios. Excepcionalmente, cuando el proveedor esté establecido en otro Estado miembro o, aun disponiendo de establecimiento permanente en el Estado donde se localiza la operación, éste no intervenga en la entrega o la prestación y aplique la regla de inversión del sujeto pasivo, o bien la operación no se localice en la Unión Europea, la normativa aplicable será la del lugar donde esté establecido el proveedor. En el caso de autofacturación, se aplicarán las normas previstas por el Estado miembro donde se localiza la entrega o la prestación.

En definitiva, las facturas deberán cumplir todos los requisitos establecidos al efecto en las normas de facturación correspondientes al país donde se emiten, y registrarán los datos del establecimiento permanente, tales como domicilio y NIF. Respecto del nombre social consignado, será el de la sede central. Dichas facturas se integrarán y registrarán en la contabilidad de la sede central, a partir de la cual, como veremos más adelante, se calculará el beneficio empresarial.

Las facturas emitidas por establecimientos permanentes en el extranjero obviamente han de realizarse en el idioma oficial del Estado desde donde se emiten, pero no hay que olvidar que, en España, la Administración tributaria, puede exigir una traducción al castellano o a otra lengua oficial española tanto de las facturas recibidas como emitidas⁷, si bien respecto de éstas últimas, sólo la obligación de traducción recae sobre aquellas que correspondan a operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto y respecto del idioma oficial del país según los criterios de localización a efectos del IVA.

Por último, se impone a los Estados miembros la obligación de admitir la utilización de las nuevas tecnologías, tanto en la emisión y envío de facturas como en su conservación. En principio, los sujetos pasivos del IVA podrán conservar las facturas en cualquier lugar, incluso en el extranjero, siempre que se pueda poner a disposición de la Administración Tributaria la documentación e información requerida, pero al mismo tiempo esta exigencia puede ser objeto de limitaciones sujetas a la voluntad de cada Estado. En este sentido, España ha ejercitado esta opción⁸, limitando la posibilidad de conservar fuera de España las facturas, por lo que los establecimientos permanentes sitos en el extranjero se pueden encontrar con disposiciones similares, que dará lugar a que los soportes documentales de la contabilidad no se encuentren todos en nuestro país, donde reside la sede central. En el caso de utilizar medios electrónicos que

⁷Artículo 12 del RD 1619/2012, de 30 de Noviembre de 2012.

⁸Si la conservación va a ser llevada a cabo fuera de España se requiere comunicarlo previamente a la Agencia Tributaria y realizar la conservación por medios electrónicos que permitan el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria, de forma que permita poner a disposición de la Administración tributaria, sin demora injustificada, la documentación o información requerida. Artículo 22 Real Decreto 1619/2012, de 30 de Noviembre de 2012.

garanticen el acceso completo en línea a los datos de que se trate, se podría solucionar el problema del lugar de conservación.

Respecto del plazo de conservación, no existe un plazo común a efectos de IVA a nivel europeo, sino que depende de la legislación de cada Estado. No obstante, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, hemos de recordar que el plazo de conservación está vinculado a la incidencia de tales ingresos o gastos en el cálculo de la Base imponible, de modo que los documentos y facturas deberán conservarse mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción calculado en relación con su imputación en la base imponible.

La factura electrónica presenta ventajas respecto del envío y recepción de la misma, pero al mismo tiempo, plantea problemas de seguridad en relación con la integridad del contenido, frente a posibles manipulaciones o falsificaciones. La forma en que la legislación de cada uno de los Estados aborda este problema hace que el concepto y la forma de factura electrónica no sea unánime y que existan grandes diferencias que impiden que la factura electrónica se implante como un instrumento generalizado⁹. No obstante, la existencia de una regulación particular en cada Estado hace que el uso de la factura electrónica se pueda extender sin problemas dentro del territorio de un Estado, pero que plantee problemas en las operaciones intracomunitarias, en cuanto que la normativa estricta no admite facturas procedentes de países con unas exigencias más reducidas. Si bien la aprobación de la Directiva de 2010 sobre facturación fue objeto de críticas en cuanto que no imponía los niveles de armonización deseables en materia de facturación electrónica ni en conservación de facturas¹⁰, es cierto que en la adaptación de su normativa interna por España, se ha optado por una postura muy abierta en la que en virtud del artículo 9 y 10 del Real Decreto 1619/2012 que prácticamente se admite cualquier modalidad de factura electrónica siempre que cumpla los requisitos de integridad y autenticidad.

La existencia de unas normas u otras de facturación no afecta directamente a la hora de calcular la base imponible del IS, sin embargo, las consecuencias del cumplimiento de estas normas son importantes para el sujeto pasivo, ya que obligará, previo asesoramiento, a adaptar sus programas de facturación y contabilidad a los nuevos requisitos, lo que siempre se traduce en un mayor gasto de implantación y, en consecuencia, su correspondiente reflejo en la base imponible.

4. Deber de contabilidad

4.1. Armonización contable y fiscalidad

El deber de contabilidad está en la base de las obligaciones que impone el Impuesto sobre Sociedades. Las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad varían según los orígenes del Derecho Contable en cada Estado. En aquellos países en los que el germen de la contabilidad fue el sistema continental (*continental approach*), como ocurrió en Alemania, Italia o Francia, la finalidad de la información de la contabilidad se centraba en la pervivencia de la empresa, lo que favoreció la instauración de sistemas de cálculo

⁹ Así, en Reino Unido, Países Bajos y Bélgica, no se precisan medios específicos para facturar electrónicamente, mientras que en Alemania, Italia o España, hasta la aprobación del nuevo Reglamento de facturación, se exige un formalismo absoluto y no quieren avanzar hacia posturas más flexibles.

¹⁰ Echevarría Zubeldia, G.: “La nueva Directiva de facturación: problemas y oportunidades”, *Carta Tributaria Monografías*, nº 15/2010.

de la base imponible mediante la corrección del beneficio empresarial con ajustes extracontables. Sin embargo, cuando las raíces de las normas contables están en el sistema anglosajón (*anglo-saxon approach*), cuya finalidad está en proteger y darle información al inversor, la unión entre la contabilidad y la fiscalidad no le otorgaba una ventaja al contribuyente, por lo que se defendió un sistema fiscal de cálculo del resultado dirigido a la determinación del beneficio fiscal diferente del resultado contable.

En la actualidad, pese a que la armonización contable ha supuesto la adopción del criterio de información del sistema anglosajón, no se ha traducido en un cambio generalizado en la forma de determinación de la base imponible preexistente. Aún así, aunque en no todos los países de la Unión Europea se parte de la contabilidad mercantil para el cálculo de la base imponible, el análisis de las normas de contabilidad aplicables es esencial, ya que la armonización contable no es más que una exigencia de los principios de libertad de establecimiento y de libre circulación de capitales recogidos en el Tratado. La aplicación de una contabilidad armonizada debe cumplir dos características: Primero, un resultado legal, que está dirigido a cumplir una finalidad mercantil, que es el reparto de beneficios, y otra tributaria, como instrumento para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; y segundo, mediante los ajustes pertinentes, un resultado financiero, el cual debe cumplir una función de información orientada a los mercados de capitales.

El punto de partida del Derecho contable comunitario lo encontramos en las Directivas Cuarta y Séptima¹¹, aunque la búsqueda de una mayor armonización contable ha supuesto un largo camino, que comenzó con la aprobación de la Directiva 2001/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre (LCEur 2001, 3765), por la que se modifican las Directivas referidas anteriormente, con la finalidad para incorporar el criterio de valor razonable en la medición de los instrumentos financieros, incluidos los derivados.

La armonización propiamente dicha de las normas de contabilidad en los distintos países miembros se materializó en el Reglamento (CE) núm. 1606/2002, de 19 de julio. En este Reglamento se tomó la decisión de adoptar las normas contables emitidas por el *International Accounting Standards Board (IASB)*, señalando los requisitos y condiciones para su adopción y el calendario de aplicación; lo que se tradujo en dotar de carácter jurídico a principios y reglas creadas por un organismo técnico, configurando este conjunto de normas como un cuerpo normativo de obligado cumplimiento y de aplicación directa para los Estados miembros. Se dispuso que los grupos de sociedades de los Estados miembros que coticen en mercados financieros oficiales, deberían presentar sus cuentas consolidadas según las NIIF, para los ejercicios que comenzasen a partir del 1 de enero del 2005. Asimismo, estableció un segundo tipo de entidades a las que las NIIF serán de obligada aplicación para presentar las cuentas consolidadas de los períodos iniciados a partir de 2007. Por último, respecto de los demás tipos de entidades, se deja en manos de los Estados la libertad de decidir si extienden las normas NIIF/NIC a las cuentas individuales y si así lo establecen con carácter general y obligatorio. La solución de los países son diferentes: Algunos cumplen con las normas comunitarias de manera estricta; otros establecen como opción la aplicación de las

¹¹ Directiva 78/660/CEE [LCEur 1978, 266] y Directiva 83/349/CEE [LCEur 1989, 337].

normas NIIF a todas las sociedades o a determinados tipos de sociedades. No existe una solución común.

Además, hemos de destacar la Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2003 (LCEur 2003, 2139), también conocida como Directiva de modernización, que modifica las Directivas sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros.

Posteriormente, en el Reglamento de la Comisión Reglamento (CE) núm. 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003 (LCEur 2003, 3248), por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 (LCEur 2002, 2362) del Parlamento Europeo y del Consejo, se reprodujeron íntegramente, como anexos, 41 Normas Internacionales de Contabilidad y 33 Interpretaciones del Comité Permanente de Interpretación (SIC), y se optó por la publicación en el *Diario oficial de la Unión Europea* como sistema de integración de las normas, desde el punto de vista formal y como condición para su aplicabilidad.

La armonización contable es un paso previo a una posterior armonización tributaria, ya que, para alcanzar este objetivo se exigía una unificación en los criterios de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades. Las Directivas comunitarias en materia contable y mercantil se muestran respetuosas con la independencia de la norma tributaria respecto de la contable, de modo que no pretenden su injerencia en el área fiscal.

Los establecimientos permanentes, como entes separados de la sede central, pueden estar obligados por la normativa fiscal del Estado donde radiquen a cumplir obligaciones contables concretas, que pueden llegar incluso a exigir una contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos. Las obligaciones contables que deben cumplir los EP dependerán de lo que dispongan las disposiciones tributarias de cada Estado, que podrán estar dirigidas al cálculo de la BI, cuando esta se calcula a partir del RC como ocurre en España, o bien como requisito necesario para la deducción de gastos o compensación de pérdidas.

El Caso *Futura*¹² constituye una jurisprudencia de referencia en materia de obligaciones contables desde el punto de vista fiscal. Por una parte reconoce que como consecuencia de la ausencia de armonización de la imposición directa, cada Estado miembro establece sus propias normas para determinar tanto los beneficios, rendimientos, gastos, deducciones y exenciones, como los importes correspondientes a los mismos que han de tenerse en cuenta para el cálculo de las bases liquidables o de las pérdidas que puedan ser objeto de compensación. Asimismo, aunque la armonización contable es un hecho, aun cuando las cuentas de una sociedad, elaboradas con arreglo a normas comunes, distinguiesen las actividades de sus diferentes sucursales, las cantidades que eventualmente se indiquen en las referidas cuentas para cada una de ellas no tienen por qué ser adecuadas para el cálculo de la base imponible que les corresponda según el país donde se encuentren situados. Por consiguiente, nada garantiza que las cuentas de una sociedad elaboradas conforme a las normas comunes

¹²Sentencia TJCE *Futura Participations*, C-250/1995.

de coordinación o las cuentas elaboradas con el fin de determinar la base imponible en el Estado miembro de su domicilio social proporcionen las indicaciones pertinentes relativas al importe de las bases liquidables y de las pérdidas para que puedan ser compensadas en otro Estado miembro en el que la sociedad ha establecido una sucursal. En este caso, será el Derecho interno el que deberá dictar a los no residentes la obligación de llevar una contabilidad concreta relativa a sus actividades en dicho país. De no ser así, se entenderá que las autoridades de dicho Estado han renunciado a la posibilidad de exigir una contabilidad según normas internas, y no podrán exigirla con posterioridad, como requisito para la deducibilidad de un determinado gasto o bien la compensación de pérdidas, alegando razones de prueba. En consecuencia, salvo que se establezcan de forma expresa y con anterioridad, siempre y cuando dicho sujeto pasivo haya demostrado, de manera clara y precisa, el importe de que se trate, no es indispensable que los medios de prueba a través de los cuales el sujeto pasivo no residente esté autorizado utilizar sean los previstos taxativamente por la legislación interna, admitiéndose la contabilidad conforme a las normas del país de residencia de la sede central.

En definitiva, se admite que las normas internas de cada Estado establezcan el cumplimiento del deber de contabilidad conforme a sus normas contables, sin que ello sea contrario a la libertad de establecimiento, lo que en relación con los establecimientos permanentes se traduce en la exigencia de una contabilidad separada con la finalidad de determinar sus beneficios, pero que en ningún caso convierte al establecimiento en una entidad autónoma de la sede central. No obstante, no se admite que el Estado de la fuente, no habiendo dispuesto previamente el deber de contabilidad, condicione con posterioridad la deducibilidad de determinadas partidas a su cumplimiento.

4.2. Obligaciones contables vs determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español

La doble imposición jurídica soportada en el proceso de internacionalización de las empresas se produce porque, al margen de la tributación del establecimiento permanente en el Estado donde radica, los beneficios empresariales obtenidos se han de integrar en la base imponible de la entidad residente en España a la que pertenece para ser objeto de gravamen por el IS.

Desde el punto de vista de nuestro Impuesto sobre Sociedades, las empresas con establecimientos permanentes fuera de nuestras fronteras van a tributar por la renta mundial obtenida, es decir, la base imponible del IS incluirá todas las rentas obtenidas tanto en España como en el extranjero. En consecuencia, y causado por el hecho de que la base imponible parte del resultado contable de la sociedad¹³, se pasan a exponer los distintos problemas que se presentan.

En primer lugar, se ha de resolver cómo se va a registrar contablemente la renta mundial generada por los distintos EP.

¹³La remisión del IS a la legislación mercantil no cubre a todas las normas contables nacionales que pueda haber, ya que junto a las contempladas en el Código de Comercio, existen normas contables con finalidad estrictamente financiera y contable, tendentes a facilitar la libertad de establecimiento y a armonizar el mercado financiero único, pero que carecen de eficacia en otras áreas del ordenamiento, como el tributario, que tienen sus propios cauces de armonización (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2006).

Desde el punto de vista de la aplicación de la norma contable no se plantea ningún problema, en cuanto que parte de un concepto de empresa como unidad económica única, con independencia de que las rentas se obtengan desde una sola sede o varios establecimientos permanentes, tanto si están en España como en el extranjero, ya que no se exigen diferentes contabilidades separadas ni independientes, sino que todas las operaciones se integran en una única contabilidad (ingresos, gastos, cobros, pagos, inmovilizado y activos financieros, deudas...). Esto se traduce en que el resultado de cada EP, ya sea beneficio o pérdida, no será incorporado como un único apunte contable en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino que formará parte indistinta en la contabilidad, en la que se han de integrar cada ingreso y gasto de forma individual. Por tanto, a la hora de calcular la BI del IS de la sociedad, se deberán calcular todos y cada uno de los ajustes extracontables que procedan de acuerdo con las normas de imputación temporal, valoración y calificación que se recogen en el IS, para cada una de anotaciones contables procedentes tanto de la casa central como de cada uno de los establecimientos permanentes que componen la sociedad. No obstante, en el caso de las provisiones, deterioros y amortizaciones, éstas deben referirse al inmovilizado adscrito a cada establecimiento permanente y han de calcularse de acuerdo con nuestras normas internas.

Por todo ello, el hecho de que las normas contables integren sin diferenciación toda la actividad económica mundial de la empresa, no plantea ningún problema a la hora de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que será resultado de aplicar los ajustes extracontables pertinentes, ya sea a los ingresos o gastos realizados por la sede central o por los diferentes establecimientos extranjeros.

La segunda de las cuestiones importantes a destacar se refiere al cálculo de la deducción por doble imposición internacional correspondiente a cada establecimiento permanente. Los CDI establecen un reparto del poder tributario de modo que es el Estado de residencia, en cuanto que integra las rentas del EP, el que ha de eliminar la doble imposición internacional sobre los beneficios que el EP puede generar por la tributación en el país de la fuente. Para corregir la doble imposición, los convenios disponen dos métodos de corrección: El método de exención progresiva y el método de imputación, ya sea total o parcial.

Tanto si existe un CDI, por el que se establecerá como método de corrección de la doble imposición bien el método de exención de renta o bien el método de imputación progresiva, como si se aplican las medidas correctivas previstas en el IS, se parte para su cálculo de las rentas obtenidas en el establecimiento permanente. Si se aplica el método de exención, para su aplicación es necesario conocer la parte de la base imponible generada por el establecimiento permanente¹⁴. En el sistema de imputación progresiva, en cuanto que se ha de calcular la cuota íntegra del IS correspondiente a las rentas generadas por cada establecimiento permanente, se ha de calcular previamente la

¹⁴El método de exención con progresividad consiste en que, cuando un residente en España obtenga rentas procedentes de beneficios empresariales que puedan someterse a imposición en otro Estado, España dejará exentas tales rentas, es decir, no se someterán a tributación en nuestro país, mediante la corrección del RC con un ajuste extracontable negativo. La cantidad exenta se corresponderá con la base imponible determinada por la legislación del país donde el EP desarrolla la actividad y esta misma BI es la que debe ser tenida en cuenta por el país de residencia para eximirla, por tanto, cuando España aplica la exención a las rentas extranjeras debe tomar como base exenta la base imponible del EP radicado en el extranjero, sin recalcularla aplicando la legislación española o imputando a la base extranjera gastos de todo tipo, generales o específicos.

base imponible y por tanto, se ha de conocer la renta generada con exactitud. Por tanto, en cuanto que por aplicación de las disposiciones contables españolas no tenemos un resultado contable separado e independiente, tendremos que individualizar las rentas de cada establecimiento permanente, entendidas como ingresos menos gastos, como punto de partida para calcular la base imponible correspondiente, y la herramienta que nos ofrece la contabilidad para tal fin es la Contabilidad de Costes¹⁵. Contrariamente a la Contabilidad General, la Contabilidad de Costes no tiene vocación de ser un sistema formal y normalizado, ya que debe adaptarse a cada situación empresarial. Esta libertad debe ir acompañada de unas restricciones claras: Su validez y fiabilidad imponen que se observe un gran rigor en los razonamientos y que se acepte la disciplina de un vocabulario preciso.

Desde el punto de vista tributario, las consecuencias de tener que recurrir a la contabilidad de costes son importantes ya que, contrariamente a la Contabilidad General, la contabilidad de costes considera que el coste de por sí es una magnitud relativa sobre el que pueden aplicarse distintos criterios de medición y distintos criterios de valoración, sin olvidarse de la existencia de costes difícilmente medibles y valorables que llamamos costes indirectos. Pero, además, existen otros distintos tipos de costes y distintos modelos para calcularlos por lo que, desde esta perspectiva, se acentúa aún más la relatividad del coste. Así, nos planteamos hasta qué punto puede influir la relatividad que caracteriza a esta contabilidad a la hora de una comprobación tributaria, lo que tendrá consecuencias en relación con su justificación y prueba ante los órganos de la Administración. En cualquier caso, los criterios aplicados a la contabilidad de costes de cada EP pertenecientes a una misma sede central han de ser los mismos, no pudiéndose alterar por la organización interna de cada uno de ellos, ya que se ha de tener un criterio unitario para el conjunto de la organización, puesto que de otra forma se estaría calculando la base imponible de forma diferente dependiendo del EP¹⁶.

En tercer y último lugar, hay que hacer mención al controvertido tema de las pérdidas procedentes de EP. El derecho a deducir pérdidas dentro de una misma sociedad se concede automáticamente en todos los Estados miembros. A efectos del IS español, respecto de la imputación de pérdidas procedentes de EP en los que se haya aplicado el método de exención, el beneficio imputable a un EP será el que se haya determinado en aquel país de acuerdo con su legislación. Cuando, de acuerdo con la legislación española, las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de una empresa situada en otro Estado, hayan sido deducidas efectivamente de los beneficios de la empresa para su imposición en España, la exención prevista no se aplicará a los beneficios del mencionado establecimiento correspondiente a los demás períodos impositivos, en la medida en que tales beneficios hayan sido eximidos de impuestos también en el otro Estado por compensación con las citadas pérdidas, puesto que en este caso no existirá doble tributación.

4.3. Obligaciones contables vs tributación de los establecimientos permanentes

Los beneficios empresariales obtenidos por el establecimiento permanente deben gravarse en el Estado de la fuente con total independencia de los que se obtienen en la

¹⁵La Contabilidad de Costes es un instrumento de gestión concebido para poner de relieve los elementos constitutivos de los costes, de los resultados y consecuentemente de los inventarios, y así, facilitar la posterior toma de decisiones de la Dirección.

¹⁶Resolución TEAC 23 de noviembre de 2006.

casa central situada en España, como si el establecimiento permanente fuese una empresa distinta y separada de aquella, aunque realice las mismas actividades en similares condiciones. Han de someterse a tributación los beneficios reales, entendidos como ingresos menos gastos reales que deriven de una contabilidad comercial, y siempre calculados por el método de estimación directa, no admitiéndose nunca el método de estimación objetiva o cualquier otro método indiciario¹⁷.

La tributación de las rentas empresariales en Europa dependerá de la legislación tributaria de cada Estado que, a su vez, impone diferentes modelos para el cálculo de la base imponible. El principio de reserva de ley tributaria impide que un elemento esencial del tributo, como es la BI, venga configurado por normas extranjeras, aunque se trate de normas contables. Además, si se admitiera registrar directamente en la cuenta de resultados los beneficios o pérdidas calculados de acuerdo con los criterios emanados de las normas contables propias del Estado de la sede central, dependiendo del origen de cada establecimiento y de la norma contable extranjera se estarían aplicando reglas distintas para la determinación de la base imponible, lo que introduciría factores de discriminación y de distorsión de la libre competencia.

En el caso de las rentas empresariales generadas por establecimientos permanentes, el cálculo de la base imponible se complica ya que, al margen de que el modo de cálculo tome como punto de partida de una forma más o menos explícita el resultado contable, hay que tener presente que en los CDI se desglosa el concepto de renta en beneficio empresarial, cánones, intereses, dividendos y asistencia a Consejos de Administración es decir, se utiliza un concepto analítico de renta, lo que supone que en el cálculo de la base imponible del IS del país donde radica el EP únicamente se deberán integrar los ingresos y los gastos que componen el beneficio empresarial, y dejarán fuera de dicha base imponible los referidos a los cánones, intereses y dividendos, que serán objeto de otra forma de tributación. La contabilidad deberá recoger todas estas rentas de forma diferenciada para que se pueda proceder a su correspondiente tributación, mediante la imputación correcta de los ingresos y gastos que correspondan a cada modalidad de renta. Volvemos a la necesidad de una contabilidad muy analítica y a la aplicación de técnicas de contabilización de costes asociados.

Así, los EP se consideran una empresa separada e independiente y la determinación y cuantificación de los beneficios empresariales se realizará según la legislación interna de cada Estado¹⁸, donde se someterá a tributación, con los únicos límites del artículo 7 del CDI y el principio de no discriminación¹⁹. Ahora bien, cuando la base imponible del IS del Estado donde radica parta del resultado contable, para la determinación del beneficio se exigirá una contabilidad separada del EP respecto de la sede central²⁰, de modo que las operaciones realizadas por el EP, sean con la sede central o con terceros se contabilizarán de acuerdo con las normas contables del Estado donde esté ubicado.

¹⁷Artículo 7 del Modelo OCDE, que se corresponde con el contemplado en nuestros CDI.

¹⁸La Sentencia del TS de 26 de junio de 2000 se pronuncia en relación con el principio de empresa separada en relación con el EP y su eficacia bilateral: Implica independencia respecto de la legislación tributaria aplicable en el Estado fuente y el Estado de residencia de la sede central, y que el beneficio del EP se determina como si fuera una empresa del país donde se haya y con arreglo a la legislación de dicho país.

¹⁹Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2006, y artículo 24.3 CDI.

²⁰Comentarios artículo 7,2 CDI, párrafos 12 y ss.

Este mandato garantiza la igualdad de trato con las empresas residentes en dicho Estado, así como con los EP de otras empresas no residentes, además de igualdad tributaria en el caso de que el Impuesto sobre Beneficio se calcule a partir del resultado contable conforme a la legislación interna, además de facilitar el cumplimiento de la no discriminación.

Por tanto, para calcular la tributación del beneficio empresarial deberá tomar los ingresos y los gastos calculados según las normas tributarias de cada Estado, y aplicarles el modo de cálculo que corresponda a la base imponible, junto con las obligaciones contables exigidas desde el punto de vista tributario.

Una vez determinados los ingresos gravables, habrá que determinar los gastos que son deducibles. La libertad de establecimiento implica el derecho de deducir los gastos que estén relacionados con la obtención de las rentas derivadas de una actividad empresarial²¹, es decir, se permitirá la deducción de los gastos producidos para los fines del establecimiento permanente, debidamente demostrados, requisito que se entenderá cumplido cuando estén documentados con una factura oficial, y cumplan las exigencias de contabilización requeridas por cada legislación. No existe una relación cerrada de gastos deducibles, sino que serán tantos los que deriven directamente de la actividad, como los indirectos, así como los relativos a su patrimonio afecto.

En la Sentencia *Bosal*²² se estimó que el Tratado se opone a una normativa nacional que subordina el carácter deducible de determinados gastos, a la condición de que tales gastos sirvan indirectamente para la realización de beneficios imponibles en el Estado fuente, basándose en la vulneración del principio de reparto justo de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

Se deducirán, pues, todos los gastos relacionados con la actividad, cualquiera que sea el lugar donde se realicen, pero deberán estar individualizados en relación con el establecimiento permanente, ya que el método de imputación de gastos sobre un porcentaje calculado sobre la cifra de negocios sólo se admite por el CDI si es usual por el Estado contratante²³. En España, este método no se aplica salvo el caso de relaciones entre entidades vinculadas y, en el caso de gastos generales de administración y dirección, sobre los que recaen obligaciones de documentación específicas.

La base imponible que deriva del beneficio empresarial del EP será cuantificada según las normas previstas en el impuesto sobre la renta de no residentes de cada Estado. En algunos países, para el cálculo de la base imponible se partirá del resultado contable, si bien para otros, se calculará mediante la fórmula ingresos menos gastos deducibles. En cada uno de ellos se establecen normas propias en relación con las amortizaciones, deterioros, provisiones, reglas de valoración y deducibilidad de gastos²⁴.

²¹Sentencia *Gerritse* (TJCE 2003,170); *Coninj* (TJCE 2006, 185) y *Scorpio* (TJCE 2006, 182).

²²Sentencia *Bosal* (TJCE 2003, 274). Se analiza la disposición que impide la deducibilidad de ciertos gastos, vinculados a la participación de una sociedad matriz neerlandesa en el capital de una filial establecida en otro Estado miembro, a la condición de que tales gastos sirvan indirectamente para la realización de beneficios imponibles en los Países Bajos

²³Sentencia AN de 24 de enero de 2008.

²⁴Podemos encontrar un análisis pormenorizado de éstos en *European Tax Handbook 2010*, y en Sanz Sanz, J. F.; Romero Jordán, D.; Álvarez García, S.; Chocarro Garbayo, G. y Ubago Martínez, Y.: “El Impuesto sobre Sociedades en la Europa de los 25: Un análisis comparado de las principales partidas”. *Crónica Tributaria* nº 114/2005, pp. 107-139.

Una vez determinada, la base imponible será sometida a tributación según la legislación del Estado donde radique el establecimiento permanente²⁵. Como límite de la potestad tributaria se establece el principio de no discriminación, por el que los establecimientos permanentes no pueden ser sometidos a tributación de una manera menos favorable que las empresas residentes que realicen las mismas actividades, de modo que los EP pueden acogerse a los incentivos fiscales o deducciones en igualdad de condiciones que las empresas residentes. Asimismo, en la UE se aplica la máxima de igualdad de trato y libertad de establecimiento.

Respecto de las bases imponibles negativas de fuente extranjera, son las leyes fiscales nacionales las que han de determinar si son compensables o no. Los distintos sistemas tributarios ofrecen soluciones diferentes que van desde permitir esa compensación a no permitirla, como es el caso de Francia. Aún así, no es posible la compensación de pérdidas o bases imponibles negativas de un EP con las positivas de otro u otros EP distintos, pero pertenecientes a la misma sede central, e integrados todos ellos en una misma persona jurídica²⁶. Cada uno de ellos tributará como unidad independiente en el Estado en el que radique, sin perjuicio de que la sede central, al calcular el beneficio empresarial integre todos los resultados de sus establecimientos permanentes, para calcular el IS en España.

Las obligaciones tributarias en el Estado de la fuente no se limitan a la liquidación del tributo, sino que los establecimientos permanentes podrán ser sometidos a un régimen de retenciones o pagos a cuenta por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados en los mismos términos que las entidades residentes. No obstante, existe una separación total entre la deuda tributaria satisfecha en el extranjero y la responsabilidad de nuestra administración tributaria, de modo que, en ningún caso corresponderá a la Hacienda española la devolución de impuestos satisfechos en otros países. Lo que puede darse es que si el impuesto español se ingresó sin aplicar las deducciones de impuestos satisfechos en el extranjero previstos en los CDI, tal deducción dé lugar a una devolución del impuesto español ingresado en exceso por no haber tenido en cuenta anteriormente los impuestos pagados en los otros países²⁷.

²⁵Resolución de la DGT nº 1138-03, de 02/09/2003, reconoce que el artículo 7,1 del modelo de CDI, referido a los beneficios empresariales, dispone que “los beneficios de una empresa contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza su actividad de esa forma, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente”.

²⁶Caso *Futura Participations* (C-250/1995): El concepto de no discriminación previsto en el artículo 52 del Tratado no se opone a que un Estado miembro supedite la compensación de pérdidas anteriores, solicitada por un sujeto pasivo que tiene una sucursal en su territorio sin haber establecido en él su residencia, al requisito de que las pérdidas guarden relación económica con rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado, siempre y cuando los sujetos pasivos residentes no reciban un trato más favorable. En cambio, se opone a que la compensación de pérdidas se supedite al requisito de que, durante el ejercicio en el que se sufrieron las pérdidas, el sujeto pasivo haya llevado y conservado en dicho Estado una contabilidad relativa a las actividades ejercidas en él que sea conforme a las normas nacionales pertinentes en la materia. No obstante, el Estado miembro de que se trata puede exigir que el sujeto pasivo no residente demuestre, de manera clara y precisa, que el importe de las pérdidas que afirma haber sufrido coincide, con arreglo a las normas nacionales relativas al cálculo de los rendimientos y de las pérdidas vigentes durante el ejercicio de referencia, con el importe de las pérdidas realmente sufridas en dicho Estado por el sujeto pasivo.

²⁷Resolución de la DGT nº 1036-02, de 08/07/2002.

4.4. La propuesta de directiva de la BICCIS y las obligaciones contables

Aunque en no todos los países de la Unión Europea se exige la contabilidad mercantil para el cálculo de la base imponible, en la Propuesta de Directiva de la BICCIS se establece como requisito formal el cumplimiento de la contabilidad mercantil para cada miembro del grupo. Pero, al contrario de lo que podría parecer, esta imposición no conlleva una nueva armonización contable, ya que la Comisión en la redacción de la BICCIS decide no imponer una reforma contable que exija una contabilidad obligatoria y única. De este modo, la base imponible deberá calcularse a partir de los datos contenidos en la registros contables realizados según los planes de contabilidad nacionales, pero no a partir del resultado contable como ocurre en nuestro IS, sino que en cuanto que la regulación de la propuesta de la BICCIS establece una definición analítica del contenido de la base imponible, los datos necesarios para su cálculo se extraerán directamente de la contabilidad. Al mismo tiempo, tampoco desarrolla la metodología para el ajuste de la contabilidad de cada Estado con la finalidad de calcular la base imponible común que diseña la Propuesta de Directiva, sino que dispone que estos ajustes extracontables se deberán determinar por cada una de las legislaciones nacionales.

Por último, la comprobación de la contabilidad corresponderá a las instituciones que tengan encomendada esta facultad en cada Estado miembro, así como, en el caso de incumplimiento de las obligaciones contables, se calificarán y sancionarán aplicando las disposiciones establecidas al efecto en cada legislación interna.

Bibliografía

Echevarría Zubeldia, G: “La nueva Directiva de facturación: problemas y oportunidades”, *Carta Tributaria Monografías*, nº 15/2010.

García-Torres Fernández, M. J.: “La internacionalización de la empresa española: Problemas y tributación del beneficio empresarial en la UE”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 5 y 6/2011.

García-Torres Fernández, M. J.: “Reflexión sobre el futuro impuesto sobre sociedades en Europa: los retos de la armonización y la BICCIS”. *Nueva Fiscalidad*, nº 3/2012, Mayo-Junio 2012

Simón Acosta, E: “Establecimientos permanente: Asimetrías”. *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 802/2010.

Sanz Sanz, J. F.; Romero Jordán, D.; Álvarez García, S.; Chocarro Garbayo, G. y Ubago Martínez, Y.: “El Impuesto sobre Sociedades en la Europa de los 25: Un análisis comparado de las principales partidas”. *Crónica Tributaria*, nº 114/2005.

LOS FONDOS DE PENSIONES Y SU SUJECCIÓN AL TIPO CERO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*

Juan Ignacio Gorospe Oviedo
Universidad San Pablo CEU

1. Planteamiento: los planes y fondos de pensiones, su naturaleza jurídica, clasificación y elementos que intervienen en su desarrollo

Los “Fondos de pensiones” son patrimonios separados, carentes de personalidad jurídica, cuyos recursos se afectarán a las finalidades predeterminadas en los Planes de Pensiones adscritos¹, según se infiere de la Exposición de Motivos del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (en adelante TRLPFP). Los “Planes de Pensiones” son sistemas complementarios de la previsión básica instrumentados en un contrato colectivo. En dicho contrato se definen las aportaciones y contribuciones a realizar –por los partícipes o por los promotores– con el objeto de asegurar una renta o un capital en los supuestos de jubilación, supervivencia, muerte o invalidez².

Tanto los planes como los fondos de pensiones tienen un tratamiento especial que obedece a su consideración como sistemas complementarios de las pensiones públicas de la Seguridad Social. Su fundamento se encuentra en el artículo 41 de la Constitución Española³, donde se establecen tres niveles de protección: *contributivo*, mediante las

* “Este trabajo constituye una comunicación defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases sobre Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, celebrada el 11 de abril de 2013 y organizada conjuntamente por la UNED, la UAM, y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC. Todas las ponencias han sido sometidas a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego”.

¹ Sobre la finalidad y características de los fondos de pensiones véase Alonso Murillo, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pp. 38 y ss.

² Art. 8.6 TRLPFP:

- a. Jubilación conforme al Régimen de Seguridad Social correspondiente. Cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, la contingencia se entenderá producida a partir de que cumpla los 65 años de edad.
- b. Incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social.
- c. Muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas.
- d. Dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

³ “Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres”.

cotizaciones de empresarios y trabajadores; *asistencial* o no contributivo⁴, para “situaciones de necesidad”; y *voluntario* o libre, como “prestaciones complementarias” para quienes quieran pagarlo por estar en condiciones de hacerlo, en cuyo ámbito se incluyen los seguros, las mutualidades y los planes de pensiones.

Este mecanismo complementario de la Seguridad Social surge con la Ley 8/1987, de 8 de junio, Planes y Fondos de Pensiones. Dicha Ley fue objeto de diversas modificaciones, destacando la producida por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, que aparte de reformar varios artículos añadió un nuevo capítulo IX a la misma sobre medidas de intervención administrativa, y dio nueva redacción a sus disposiciones adicionales y finales. Poco tiempo después, el Informe del Comité de Protección Social, de junio de 2000, sobre Pensiones seguras y viables, mencionaba las reformas que estaban realizando en esas fechas en diversos países y se apuntaba la preparación por España de algunos cambios progresivos de su sistema nacional de pensiones con arreglo al Pacto de Toledo⁵. Junto a las reformas en dicho ámbito se aprobó el TRLPFP por RD Legislativo 1/2002, y después su desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 304/2004, de 20 febrero.

El artículo 4 del TRLPFP y los artículos 2.2 y 16 del RD 304/2004, distinguen tres sistemas de planes de pensiones: a) Sistema de empleo, donde el promotor es cualquier entidad, corporación, sociedad o empresa y cuyos partícipes son sus empleados; b) Sistema asociado: promovidos por cualquier Asociación, Sindicato, gremio o colectivo, siendo los partícipes sus asociados y miembros; y c) Sistema individual, cuyo promotor es una o varias Entidades de carácter financiero y cuyos partícipes son cualesquiera personas físicas, a excepción de las que estén vinculadas a aquéllas por relación laboral y sus parientes, hasta el tercer grado inclusive.

Podrán constituirse fondos de pensiones para la instrumentación de varios planes de pensiones o de un único plan. En función de las modalidades de planes de pensiones que integren, los fondos de pensiones se clasifican en⁶:

- a. Fondos de pensiones de empleo. Los planes de pensiones del sistema de empleo se integrarán necesariamente en fondos de pensiones cuyo ámbito de actuación se limite al desarrollo de planes de pensiones de dicho sistema.

⁴ Dentro del sistema asistencial cabe distinguir, propiamente, el nivel asistencial no contributivo y el nivel asistencial sanitario. En este último, la cobertura de accidente laboral y enfermedad profesional, la Seguridad Social de la función pública, el régimen especial de los trabajadores del mar, se financia mediante cuotas. Ciertamente, también se podría exigir una tasa para la utilización del sistema sanitario, pues es de demanda obligatoria pero de oferta concurrente, de modo que habría precios privados para la sanidad privada, y tasas –por su obligatoriedad– para la sanidad pública, fijándose exenciones para los casos de ausencia de ingresos. Sin embargo, se ha optado por su universalización y el pago vía impuestos.

⁵ Alemania, Bélgica, Francia, Portugal, Grecia, Irlanda y Reino Unido. En cuanto España decía que políticamente se enfrenta a nuevas reformas que pueden ser necesarias para garantizar la viabilidad del sistema en vista del envejecimiento de la población. Ver Comité de Protección Social, *Personal Retirement Savings Accounts (PRSAs)*, 2000, pp. 37 y 38.

⁶ Art. 3.3 RD 304/2004. Señala la Exposición de Motivos del Reglamento que hay que distinguir entre los fondos de pensiones de empleo y los fondos de pensiones personales, dada la diferente naturaleza de sus objetivos. Los primeros se encuadran en el denominado segundo pilar de la previsión complementaria, que permite instrumentar los compromisos por pensiones de las empresas con sus trabajadores, mientras que los segundos se encuadran en el denominado tercer pilar, que canaliza decisiones individuales e independientes de ahorro finalista.

- b. Fondos de pensiones personales, cuyo ámbito de actuación se limitará al desarrollo de los planes del sistema individual o asociado.

Los fondos de pensiones regulados en el TRLPFP carecen de personalidad jurídica y serán administrados necesariamente por una entidad gestora con el concurso de una entidad depositaria que cumplan las condiciones establecidas en el RD 304/2004.

Los elementos que intervienen en la creación y desarrollo de un fondo de pensiones son⁷:

- a) El propio fondo de pensiones, como patrimonio sin personalidad jurídica, afecto a fines concretos.
- b) Una entidad gestora, que representa y administra dicho patrimonio
- c) Los aportantes y beneficiarios que, sin gestionar directamente el fondo, supervisan y controlan a la entidad gestora.
- d) Una institución de depósito, que custodia el patrimonio constituido con las aportaciones de los miembros y los rendimientos de las inversiones.

En este trabajo, inicialmente se mencionará a su fiscalidad en las otras figuras impositivas. Posteriormente se hará referencia al necesario control y a las obligaciones formales a que están sujetas estas entidades. A continuación serán objeto de análisis la tributación de los fondos de pensiones en el IS y las consecuencias de su consideración como obligados tributarios sometidos a un tipo de gravamen que, en principio, les exime de tributación. Finalmente se abordarán algunos aspectos de la jurisprudencia comunitaria en el marco del IS por el obstáculo indirecto que dicho tipo cero puede suponer a la libre circulación de capitales, así como los problemas que ha planteado hasta su modificación legal la tributación de los dividendos por los fondos de pensiones no residentes sin establecimiento permanente.

2. Fiscalidad en otros impuestos

Las distintas vicisitudes en la conformación de los planes y fondos de pensiones son objeto de diversas figuras tributarias, ya sea en el momento de las aportaciones de los partícipes, las contribuciones del promotor, la percepción de las cantidades al cumplirse los supuestos previstos en el TRLPFP o las operaciones llevadas a cabo por el depositario o el gestor del fondo.

No obstante, con base en su carácter previsional que deriva de la propia Constitución, se dota de una regulación más beneficiosa en distintos impuestos, como sucede con el diferimiento de la tributación en el IRPF de las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio⁸, la aplicación del tipo

⁷ Cfr. Rabadán Forniés, M.: *Los Fondos de Pensiones: su futuro en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, p. 195.

⁸ Según el artículo 4.cinco Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, estarán exentos de este Impuesto: a) Los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.

Los apartados b) a e) mencionan también los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los planes de previsión asegurados, a planes de previsión social empresarial regulados en el apartado 4 del artículo 51 de la Ley 35/2006, contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del TRLPFP, y a primas

cero a los fondos de pensiones en el IS, y diversas exenciones en el ITP, dentro de la modalidad de operaciones societarias, y en el IVA.

Respecto de los planes de pensiones, en el IRPF se ha producido un empeoramiento del régimen fiscal desde la Ley 24/2001 a la vigente Ley 35/2006, del IRPF. Fundamentalmente, porque se establece un límite conjunto a las aportaciones del partícipe y contribuciones del promotor, frente a la anterior legislación; se reinstaura el límite porcentual sobre las rentas del trabajo y de actividades económicas; y se suprime la reducción del 40 por ciento para la percepción de prestaciones en forma de capital. Lo mismo ha sucedido en el Impuesto sobre Sociedades, con la incomprensible supresión de la deducción fiscal por contribuciones del promotor a trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, o de la parte proporcional a dicha cifra para contribuciones imputadas a trabajadores con retribuciones superiores. Dicha deducción fue reduciéndose gradualmente del 10 al 2 por ciento desde 2006 a 2010 y dejó de aplicarse a partir del uno de enero de 2011. Era una medida incentivadora que beneficiaba a las rentas más bajas que son las que más necesitan una pensión complementaria de la Seguridad Social, por lo que debería reimplantarse.

La tributación de los fondos de pensiones opera en el ámbito de la fiscalidad directa, en el IS, y dentro de la imposición indirecta, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el IVA.

En la modalidad de operaciones societarias del ITP, se regula en el artículo 45.1 c) 13^a del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Dicho precepto se remite al artículo 30.2 del TRLRPF, conforme al cual la constitución, disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones de los fondos de pensiones regulados por esta Ley, gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El Impuesto sobre Operaciones Societarias recoge actualmente una exención global para las operaciones de constitución y aumento de capital, que en el caso de los fondos de pensiones se amplía a la disolución y disminución del fondo.

Respecto del IVA, el artículo 20.uno 18^o LIVA 37/1992 sobre exenciones relativas a operaciones financieras, recoge una amplia enumeración de operaciones financieras exentas, entre ellas las operaciones de gestión y depósito de los Fondos de Pensiones constituidos de acuerdo con su legislación específica⁹. La jurisprudencia comunitaria se ha encargado de precisar en qué supuestos opera la exención. Según la STJUE de 7 de marzo de 2013 (Asunto C-424/11) el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un fondo de inversión que agrupa los activos de un régimen de pensiones de jubilación no está comprendido en el concepto de «fondos comunes de inversión», en el sentido de dichas disposiciones, cuya gestión puede eximirse del IVA a la luz del objetivo de esas Directivas y del principio de neutralidad fiscal, dado que los afiliados no asumen el riesgo de la gestión del citado

satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia definidos en el apartado 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006.

⁹ La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

fondo y que las cotizaciones que el empresario abona al régimen de pensiones de jubilación constituyen para él un medio de cumplir sus obligaciones legales frente a sus empleados.

3. El control de los fondos de pensiones y los deberes de información

Los planes y fondos de pensiones deben ser objeto de un riguroso control dada su relevancia como sistemas complementarios de la Seguridad Social. Para reforzarlo, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, establece las finalidades de los mercados de seguros y fondos de pensiones¹⁰ y realiza diversas modificaciones del TRLPFP, disponiendo la revisión del sistema financiero y actuarial de determinados planes al menos cada tres años por actuario independiente¹¹.

El control se realiza desde su creación. En tal sentido, el artículo 11 del TRLPFP dispone que los fondos de pensiones se constituirán, previa autorización administrativa del Ministerio de Economía y Hacienda, en escritura pública otorgada por las entidades promotora o promotoras, gestora, depositaria y se inscribirán en el Registro Mercantil y en el Registro especial administrativo establecido al efecto. También se modifica el artículo 11 y se añade el artículo 11 *bis* al TRLPFP sobre “inscripción de los fondos de pensiones en el Registro Mercantil y coordinación con el Registro Administrativo de Fondos de Pensiones”. Según estos preceptos, la constitución del fondo de pensiones, las modificaciones de las normas de funcionamiento, la sustitución de entidad promotora, gestora o depositaria, y la disolución y liquidación del fondo, se inscribirán en el Registro Mercantil en virtud de escritura pública. Para los demás actos bastarán certificaciones de los acuerdos correspondientes expedidas por el órgano de administración o apoderado de la entidad gestora. Una vez inscrito el fondo de pensiones en el Registro Mercantil, el encargado del mismo notificará telemáticamente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la inscripción del fondo. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria notificará telemáticamente al notario y al registrador mercantil el carácter definitivo del Número de Identificación Fiscal.

El artículo 14 prevé la constitución de una comisión de control integrada por representantes de cada uno de los planes para supervisar el cumplimiento de los planes adscritos; controlar la observancia de las normas de funcionamiento, del propio fondo y de los planes; suspender la ejecución de actos y acuerdos contrarios a los intereses del fondo, etc.

El Capítulo VII bajo el título “Régimen de control administrativo”, establece en los artículos 24 a 26 reglas para la ordenación y supervisión administrativa y la contabilidad

¹⁰ Artículo 30 Ley 2/2011: Las Administraciones competentes velarán por la aplicación de una regulación más transparente y eficaz de los mercados de seguros y fondos de pensiones, que asegure el cumplimiento de las siguientes finalidades: mayor transparencia y eficiencia en la gestión de las entidades aseguradoras; simplificación y agilización de los trámites y procedimientos administrativos de autorización y registro de los fondos de pensiones; racionalización en la asignación de recursos propios exigibles a las entidades gestoras de fondos de pensiones, mejorando su eficiencia y manteniendo un nivel suficiente y adecuado a su actividad; y protección de los ahorradores y los tomadores de seguros y los demás usuarios de los servicios prestados por las entidades aseguradoras, así como el reforzamiento de la seguridad jurídica en la comercialización de los planes de pensiones.

¹¹ La disposición final decimotercera incluye varias modificaciones del TRLPFP. Así el artículo 9.5 dispone en su actual redacción que “El sistema financiero y actuarial de los planes de empleo de cualquier modalidad y de los planes asociados de prestación definida y mixtos deberá ser revisado al menos cada tres años por actuario independiente”.

de los fondos de pensiones y de las entidades gestoras. Hay obligaciones por captación y por suministro.

Así, de un lado, el artículo 24 del TRLPFP regula la ordenación y supervisión administrativa del cumplimiento legal, pudiendo recabar de las entidades gestoras y depositarias, de las entidades o personas en las que hayan delegado o externalizado funciones, de los comercializadores de planes de pensiones individuales, de los promotores de los planes de pensiones, de las comisiones de control, de los actuarios, así como de los representantes de los fondos de pensiones de otros Estados miembros, toda la información que sea precisa para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. De otro, el apartado tres dispone que “las entidades gestoras de fondos de pensiones deberán facilitar a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones información sobre su situación, la de los fondos de pensiones que gestionen y la de los planes de pensiones integrados en aquéllas, con la periodicidad y el contenido que reglamentariamente se establezcan”.

Toda esta información se debe presentar anualmente conforme a la Orden de 22 de diciembre 1999, que aprobó el modelo 345 de declaración anual de Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia.

Dicho modelo prevé la obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social. Concretamente, en su apartado tercero establece que, entre otros, están obligados a presentar el modelo 345: “Los promotores de planes de pensiones que efectúen contribuciones a los mismos, que incluirán relación individual de los partícipes por quienes se efectuaron sus contribuciones y el importe aportado por cada partícipe. A tal efecto, cumplimentarán una sola hoja-resumen, relacionando en hojas inferiores las contribuciones deducibles para el promotor”. En el mismo modelo, las empresas o entidades acogidas a sistemas alternativos de cobertura de prestaciones análogas a las de los planes de pensiones deberán presentar una declaración anual en la que se relacionen individualmente las personas por quienes efectuaron contribuciones o dotaciones y el importe correspondiente a cada una de ellas¹².

A todo lo anterior hay que añadir las obligaciones contables. El artículo 25 del TRLPFP regula la contabilidad de los fondos de pensiones y de las entidades gestoras y el artículo 19 la obligación que tienen las entidades gestoras de formular y someter a aprobación de los órganos competentes las cuentas anuales de la entidad gestora, debidamente auditadas, dentro del primer cuatrimestre de cada ejercicio económico¹³. El apartado 10 añade que las entidades gestoras están sujetas al cumplimiento de las obligaciones de información previstas en el ordenamiento jurídico.

¹² Ver Consulta DGT V2250-06, de 13 de noviembre: “...en la declaración anual del modelo 345 presentado por las empresas tomadoras de los contratos de seguros colectivos de vida que instrumentan compromisos por pensiones sin imputación fiscal a los trabajadores deberá indicar la identificación de los asegurados por quienes se han pagado primas y el importe correspondiente a cada uno de ellos”.

¹³ Ver también artículos 97 y 98 del Reglamento.

Al respecto, la Orden EHA/3636/2005 regula la obligación de remisión de la documentación estadístico-contable trimestral y anual de las entidades gestoras y de los planes y fondos de pensiones, que debe hacerse por vía telemática¹⁴.

4. Los planes y fondos de pensiones en la imposición directa: sujeción o no sujeción

Los planes de pensiones no son sujetos pasivos del IS, en cuanto que contratos colectivos de previsión¹⁵, pues al tener naturaleza contractual y carecer de subjetividad jurídica propia no pueden ser sujetos pasivos de ningún tributo¹⁶. Tampoco pueden estar sujetos al régimen de atribución de rentas en cuya virtud las rentas percibidas por entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio susceptible de imposición, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a sus partícipes (artículos 8.3 LIRPF y 6 del TRLIS). No pueden estarlo porque la obtención de renta no se realiza de forma autónoma en los Planes de Pensiones, pues la cuenta de posición del Plan en el Fondo supone que aquél está integrado obligatoriamente en un Fondo de Pensiones¹⁷. En todo caso, para despejar cualquier duda el artículo 29 del TRLPFP dispone que “las rentas correspondientes a los planes de pensiones no serán atribuidas a los partícipes, quedando, en consecuencia, sin tributación en el régimen de atribución de renta”.

En cambio, los Fondos de Pensiones sí permiten el régimen de atribución a los partícipes o bien su sujeción al Impuesto sobre Sociedades. El artículo 35.4 de la Ley General Tributaria considera obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. En consecuencia, de no establecerse legalmente su sujeción tributarían los partícipes en régimen de atribución por los rendimientos obtenidos, pero el legislador ha dispuesto su configuración como sujeto pasivo estableciendo en el artículo 30 del TRLPFP que los Fondos de Pensiones constituidos e inscritos según lo requerido por la presente Ley, estarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, los fondos de pensiones son sujetos pasivos del IS conforme al artículo 7.1 del TRLIS, como otros entes sin personalidad jurídica, de acuerdo con la posibilidad prevista en el artículo 35.4 LGT, ya citado, para entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. Así sucede con las comunidades de bienes (p.e. comunidades titulares de montes vecinales), los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, etc.

¹⁴ ORDEN EHA/1805/2007, de 28 de mayo, por la que se establecen obligaciones en cuanto a la remisión telemática de la documentación estadístico-contable de las entidades aseguradoras, las entidades gestoras de fondos de pensiones, y los corredores de seguros y reaseguros, y por la que se modifica la Orden EHA/3636/2005 (<https://www.sededgsfp.gob.es/SedeElectronica/Dec/AnualGestoras.asp>)

¹⁵ Según el art. 2 del RD 304/2004, los planes de pensiones definen el derecho de las personas, a cuyo favor se constituyen, a percibir prestaciones económicas por jubilación, supervivencia, incapacidad permanente, dependencia y fallecimiento, y las obligaciones de contribución a los mismos.

¹⁶ “El carácter contractual de los Planes de Pensiones permite sostener que las especificaciones del artículo 29 de la LFPF –sobre la no aplicabilidad a las rentas de los Planes de Pensiones del régimen de atribución de rentas del artículo 10 de la LIRPF– son eminentemente didácticas”. Así lo observa Alonso Murillo, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, o.c., p. 134.

¹⁷ Alonso Murillo, F.: *Los sistemas privados de pensiones en la imposición estatal sobre la renta*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 23.

Evidentemente, los fondos de pensiones constituyen un patrimonio separado susceptible de imposición puesto que, como señala el artículo 2 del RD 304/2004 que desarrolla el TRLPFP, los recursos necesarios para la financiación, cobertura y efectividad de los planes de pensiones se integrarán en los fondos de pensiones regulados en este reglamento. Los titulares de dicho patrimonio son los partícipes y beneficiarios del plan de pensiones, a través de la cuenta de posición de cada plan en el fondo de pensiones¹⁸. Los rendimientos que se vayan generando como consecuencia de la inversión de los activos afectos a cada uno de los planes son rendimientos atribuibles a ese patrimonio separado del que son titulares los partícipes y beneficiarios.

La justificación de dicha elección por el legislador obedece, como se verá en el siguiente apartado, a razones formales y no materiales, al aplicárseles el tipo cero de gravamen. Al hilo de este régimen legal, cabe plantearse las derivaciones que implica la regulación vigente, y si no resultaría más correcto aplicar un régimen de exención o, incluso, de no sujeción sin sometimiento tampoco al mecanismo de atribución de rentas.

5. La tributación al tipo cero de los fondos de pensiones en el Impuesto sobre Sociedades y sus consecuencias

Configurada por el legislador su sujeción al Impuesto sobre Sociedades, la tributación directa por las rentas percibidas por los fondos de pensiones se limita, en el momento de la obtención, a tributar por dicho impuesto.

En el IS la cuota íntegra resulta de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen previsto en la ley, y la deuda tributaria final se determina por un conjunto sucesivo de operaciones que puede finalizar con la devolución del exceso ingresado por los pagos a cuenta.

Conforme al art. 55 de la LGT “el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”, pudiendo ser específico o porcentual. El apartado tres de este precepto indica que “la ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados”.

El tipo de gravamen general en el IS es una alícuota proporcional del 30 por ciento, si bien en el caso de empresas de reducida dimensión del artículo 108 del TRLIS se aplica un tipo inferior a la parte base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, siempre que no deba tributar por un tipo distinto del general del impuesto. El tipo en dicho tramo es el 25 por ciento, si bien puede ser del 20 por ciento para las de menor dimensión en caso de mantenimiento o creación de empleo¹⁹. Las mutuas de seguros, mutualidades de previsión social, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores, partidos políticos, entidades sin fines lucrativos no amparadas por la Ley 49/2002, y las uniones de cooperativas, están sujetos al 25 por ciento. Y recientemente se ha establecido un tipo del cero por ciento para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, comúnmente conocidas

¹⁸ Art. 2 TRLPFP: Los fondos de pensiones son patrimonios creados al exclusivo objeto de dar cumplimiento a planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizarán de acuerdo con la presente Ley.

¹⁹ Estas últimas son las llamadas microempresas, cuyo importe neto de cifra de negocios en el período que corresponda sea inferior a cinco millones de euros y cuya plantilla media en dicho período sea inferior a 25 empleados.

como SOCIMI²⁰, si bien se establece un gravamen especial del 19 por ciento que somete a tributación en sede de la SOCIMI determinadas rentas cuando las mismas no estén gravadas en sede del accionista o lo estén a un tipo reducido. En todos estos casos el tipo reducido o incluso cero obedece a que se trata de entidades que, por su menor capacidad económica o por la función social que realizan, hay que promover con una menor tributación.

Los fondos de pensiones están sujetos al tipo de gravamen del cero por ciento, conforme al artículo 30 TRLRPF y según el artículo 28.6 TRLIS. Se evita con ello que se pueda entender obtenida la renta por los partícipes con anterioridad a la percepción de prestaciones por parte de los beneficiarios, siendo éste el momento en el que se someterán a gravamen. Además, supone que los fondos de pensiones tendrán derecho a la devolución de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta practicados.

La no tributación se justifica por la inexistencia de beneficio gravable y la necesidad de evitar la doble imposición. De un lado, los rendimientos de los Fondos integran por entero las prestaciones de los Planes de Pensiones, y estas últimas tributan en su totalidad. De otro, si existiera una tributación previa por esos rendimientos se produciría una doble imposición que obstaculizaría el desarrollo de los Fondos de Pensiones, en contra de la finalidad social de facilitar el bienestar futuro de la población retirada²¹ como sistemas complementarios de previsión social.

Sin embargo, como advirtió Ramallo Massanet, el tipo de gravamen cero no encaja con la finalidad que se desprende del artículo 54 de la LGT de 1963 tendente a “determinar la cuota”²², o a “obtener la cuota íntegra” como dice textualmente el artículo 55 de la vigente LGT, si bien esta última alude expresamente al tipo cero según se ha mencionado. Señala este autor que dicho porcentaje, “tanto por la propia dicción del precepto como de su contorno sistemático... no supone poner en práctica técnica tributaria alguna, que conduzca a la obtención de una cuota, sino, antes y al contrario, el tipo cero no tiende a la imposición de gravamen alguno, sino a conseguir una dispensa en el gravamen, por lo que su carácter de exención aparece”²³. Pese a todo, concluye que “la técnica de efectos desgravatorios del tipo cero no es subsumible en una de las categorías dogmáticas que el Derecho tributario tiene más o menos acuñadas en orden a la disminución de la cuantía de la prestación”, sino que “se podrá asemejar más a una exención o a un supuesto de no sujeción dependiendo” de la estructura normativa del tributo al que se aplique²⁴.

²⁰ La Ley 16/2012 disminuye el tipo de gravamen del 19 al 0 por 100, localizando la tributación en sede del accionista, justificándolo en la potenciación y dinamización del mercado inmobiliario.

²¹ Ver Alonso Murillo, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones...*, o.c., p. 136. También se ha justificado –junto a la inexistencia de beneficio gravable y la necesidad de evitar la doble imposición– por la ausencia total de lucro, ya que todos los ingresos procedentes de sus inversiones son destinados a capitalizar los recursos del Fondo, distribuyéndose mediante el pago de las pensiones. Cfr. Rabadán Fornés, M.: *Los Fondos de Pensiones: su futuro en España...*, o.c., p. 213.

²² “Tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota”.

²³ Ramallo Massanet, J.: “El tipo de gravamen”, en AAVV, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-homenaje al Profesor F. Sáinz de Bujanda, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 896.

²⁴ Ob. últ. cit., pp. 896 a 898. Esta opinión es suscrita por Alonso Murillo, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, o.c., p. 147.

La aplicación del tipo cero se reguló desde un principio en el artículo 30 de la Ley 8/1987, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, para someter a retención los rendimientos del capital mobiliario percibidos por estas entidades y permitir el derecho a la devolución de las retenciones practicadas, haciendo más atractiva la participación de los inversores que no veían minorada la rentabilidad por el pago de los impuestos, ya que la Ley 61/1978 no permitía dicha devolución a las entidades exentas al no alcanzar las exenciones “en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este impuesto, conforme al artículo 5.3 de dicha Ley²⁵. Pero la posterior ley regulatoria del impuesto, Ley 43/1995, y el vigente texto refundido señalan que los sujetos totalmente exentos no están sujetos a retención, lo que nos lleva a plantear si no hubiera sido más lógico incluirlos entre las entidades totalmente exentas o declarar su no sujeción.

Así se planteó por Rabadán Fornés en un estudio de 1984, previo a la aprobación de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, partiendo de la base de que los países que en ese momento contaban con un sistema operativo de Fondos de Pensiones les otorgaban en su mayoría un régimen de exención o de no sujeción. La propuesta era la no sujeción y devolución anual de las retenciones previa comprobación de la concurrencia de los requisitos legales, o alternatively, la exención en el IS en los términos del artículo 5 de la Ley 61/1978, “sin que, dada su especial naturaleza, les sea de aplicación el contenido de los dos últimos párrafos del número 2 y el número 3 de dicho artículo”, para que se les devolviera el importe de las retenciones soportadas²⁶. En tal sentido, Arrieta Martínez de Pisón denota que “hubiera sido más lógico incluir los fondos de pensiones entre las entidades a las que se refiere el artículo 9 de la LIS”, pues “no parece que exista ninguna razón, al menos material, para mantener un tipo cero en vez de una exención en este tipo de patrimonios carentes de personalidad jurídica”²⁷.

Como aprecia este autor, son los efectos formales los que justifican el tipo de gravamen cero frente a la exención, pues los sujetos pasivos con exención total no están obligados a declarar y las rentas obtenidas por ellos están excluidas de retención²⁸.

La otra alternativa era no incluirlos en el Impuesto sobre Sociedades, lo que determinaría su no sujeción y su tributación conforme al régimen de atribución de rentas en cabeza de los partícipes del fondo, por el IRPF. Ello plantearía un problema de

Así se observa claramente en el IVA, donde el tipo cero permite la deducción del IVA soportado a diferencia de la exención en las operaciones interiores, o en determinados impuestos en los que la exención puede determinar la no obligación de presentar declaración si afecta al sujeto o de declarar determinadas rentas si afecta a éstas, como sucede en el IRPF y en el propio Impuesto sobre Sociedades.

²⁵ Arrieta Martínez de Pisón, J., “Algunos aspectos problemáticos en la determinación de la deuda tributaria en el impuesto sobre sociedades: el tipo cero en los fondos de pensiones, las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones en la cuota”, en Arrieta Martínez de Pisón y Cayón Galiardo (coord.), Lex Nova, 1997, pp. 626 y 627. Aunque hay quien entiende –opinión que suscribimos– que podría haberse incluido la exención en el artículo 5 de la Ley pero en un apartado distinto a 1º o al 2º, ya que estos dos son los que, según el artículo 5.3º, no les alcanza, en ningún caso, los rendimientos sometidos a retención. Véase Tomé Cidoncha, F., “Problemática tributaria de la introducción en España de los fondos de pensiones”, en *Estudios sobre la tributación del seguro privado*, Civitas, Madrid, 1986, p. 798, citado por Arrieta, p. 626, nota 11.

²⁶ Cfr. Rabadán Fornés, M.: *Los Fondos de Pensiones: su futuro en España...*, o.c., pp. 216 a 218.

²⁷ Arrieta Martínez de Pisón, J.: “Algunos aspectos problemáticos en la determinación de la deuda tributaria...”, ob.cit., p. 627.

²⁸ Ob. últ. cit., p. 628.

gestión por la necesidad de determinar la renta imputable anualmente a cada partícipe en función de la rentabilidad obtenida, imputando también la parte de retención correspondiente a cada uno. Pero en cualquier caso no tendría sentido gravarlo por la ausencia de beneficio y la necesidad de evitar la doble imposición, como ya se ha dicho.

Otra opción sería declararlos sujetos pero exentos, sin embargo no parece que tenga mucha lógica jurídica establecer excepcionalmente la sujeción por ley y luego la exención, pues, como ha señalado Herrera Molina, “si la ley hubiera declarado a los fondos sujetos y exentos habría incurrido en una flagrante contradicción: establecer dos reglas especiales y antitéticas referidas a un mismo supuesto”²⁹. Tampoco parece muy acertado el criterio meramente práctico de la sujeción solo para que declaren por el Impuesto sobre Sociedades, cuando existen obligaciones de inscripción registral en dos registros, y ya hay una obligación de declarar el modelo 345 que da suficiente información, además de las obligaciones contables y de supervisión.

Puede concluirse que lo más correcto desde una perspectiva de técnica legislativa sería declarar la no sujeción por el IRPF ni por el IS de las rentas atribuidas, como en su momento señaló Martínez-Simancas y Sánchez³⁰. Según este autor habría que disponer la devolución de los pagos a cuenta por la rentabilidad del Fondo de Pensiones acreditando el cumplimiento de los requisitos legales. Con la vigente regulación no operaría la retención, pues el artículo 140 del TRLIS la prevé solo para las rentas sujetas. Frente al problema que puede plantear desde el punto de vista de gestión hay que decir que el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece múltiples supuestos –hasta la letra z- exonerados de retención, y con los actuales medios informático pensamos que no sería muy problemático. Conjuntamente habría que establecer su no sometimiento al régimen de atribución de rentas a los partícipes, como dispone el TRLFPF para los planes de pensiones, modificando los artículos 8.3 y 86 LIRPF. El control administrativo se mantendría por las obligaciones previstas en el Título V del RD 304/2004 que regula el “Régimen de control administrativo y obligaciones contables y de información” y menciona la ordenación y supervisión administrativa de forma periódica³¹, los registros administrativos de fondos y entidades, la contabilidad de los fondos de pensiones y de las entidades gestoras³², y los requerimientos de información que puede hacer la Dirección General de Seguros y

²⁹Herrera Molina, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, 1990, p. 272.

³⁰Martínez-Simancas y Sánchez entendió que la mejor solución era “considerar que los Fondos de Pensiones no estarán sujetos al Impuesto de Sociedades, por lo que les deberán ser devueltas las retenciones que se les practiquen sobre los ingresos, al comprobar anualmente el cumplimiento de los requisitos legales y estatutarios”. Cfr. “Los Fondos de Pensiones: especial consideración de su tratamiento tributario”, en AAVV. *Estudios sobre tributación bancaria*, Civitas, 1985, p. 527. Otra posibilidad sería acreditar previamente la condición para que no se les retuviera, pues según el artículo 140 del TRLIS están obligadas a retener o ingresar a cuenta “las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto”, por lo que en tal caso no procedería el pago a cuenta.

³¹ La supervisión periódica se recoge en el artículo 95.3 disponiendo que “Las entidades gestoras de fondos de pensiones deberán facilitar a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones información sobre su situación, la de los fondos de pensiones que gestionen y la de los planes de pensiones integrados en éstos, con la periodicidad y el contenido previstos en este reglamento”.

³² El artículo 97 remite a su normativa específica y, en su defecto, al Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, y el artículo 98 establece la obligación de formular las cuentas anuales y presentar el informe de auditoría en el primer trimestre de cada ejercicio.

Fondos de Pensiones. Además, las entidades gestoras deben remitir trimestralmente por vía telemática la documentación estadístico-contable a la Subdirección General de Planes y Fondos de Pensiones y presentar la declaración anual de planes de pensiones en el modelo 345 al que se hizo referencia.

Al margen de la oportunidad de configurar la no sujeción o la exención en este caso, lo relevante es que la sujeción a un tipo cero impide la devolución de los impuestos pagados por fondos de pensiones en el extranjero³³. El vigente TRLIS dispone en su artículo 31.1 que se deducirá de la base imponible el impuesto satisfecho en el extranjero siempre que no exceda de “el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español”. Dado que la cuota íntegra es cero, ello supone la imposibilidad de aplicar la deducción por doble imposición internacional. Y el apartado cuatro añade que “las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos”. En este caso la insuficiencia de cuota íntegra se producirá en todos los ejercicios. Por tanto, cabe concluir que no será objeto de devolución en ningún supuesto el gravamen soportado en el extranjero salvo que se dispusiera lo contrario en un convenio internacional de doble imposición³⁴.

En suma, este régimen tributario a tipo cero, desde el punto de vista material, elimina toda tributación de los Fondos por los rendimientos obtenidos en España, pero impide la deducción de los tributos satisfechos por los rendimientos obtenidos en el extranjero, al no resultar aplicable la deducción para evitar la doble imposición internacional. Y desde un punto de vista formal les somete a las mismas obligaciones previstas para los sujetos de régimen general, consecuencia de su sujeción al Impuesto. En consecuencia, los fondos de pensiones estarán sujetos a las obligaciones formales que el IS establece.

Para cerrar esta cuestión referida a la tributación de las rentas percibidas por los Fondos de Pensiones, resta poner de manifiesto la diferencia de régimen con relación a otras entidades de previsión social, como es el caso de las Mutualidades de previsión social, las cuales resultan sujetas y no exentas, siendo su tipo de gravamen el 25 por 100. Esta diferencia de régimen incide, aunque sea indirectamente, en un tratamiento más favorable para los Planes de Pensiones frente a otras fórmulas alternativas. Ello perjudica notablemente a las mutualidades, que tradicionalmente cumplían en solitario las funciones que ahora cumplen los planes de pensiones. Ello puede justificarse en el hecho de que las Mutualidades de previsión social no solo cubren las mismas contingencias que aquellos, sino también otras como subsidios por matrimonio, maternidad o hijos, etc., y porque también pueden cubrir riesgos sobre bienes integrados en la explotación familiar³⁵. Sin embargo, debería darse el mismo tratamiento para los rendimientos procedentes de las Mutualidades que se dediquen a la cobertura de las

³³ Sanz Gadea, E.: “Fondos de pensiones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º. 73, 1988, p. 18. Poveda Blanco, F.: “Régimen fiscal de los planes y fondos de pensiones”, inédito, Alicante, 1990, citado por Alonso Murillo, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, o.c., pp. 142 y 143. En efecto, el art. 29.4 Ley 43/1995 señalaba que la diferencia obtenida al minorar la cuota íntegra por la deducción por doble imposición internacional en ningún caso puede ser negativa, y necesariamente habrá de serlo si a una cuota de cero se le resta la deducción.

³⁴ Arrieta Martínez de Pisón, o.c., p. 629.

³⁵ Véase Alonso Murillo, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, o.c., pp. 159 y 160.

mismas contingencias que los Planes de Pensiones, aunque la delimitación de esa masa patrimonial pueda ser complicada³⁶.

Así se hace en el IRPF conforme al artículo 51.2 de la Ley 35/2006, al disponer la deducibilidad de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social “en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones”, de forma que “todos los instrumentos de previsión social que cumplan con las características exigidas apliquen el incentivo de la reducción en la base imponible, sin distinción entre ellos”³⁷. Y en el IS aplicable en las tres provincias del País Vasco se fija un tipo del cero por ciento para las entidades de previsión social voluntarias que cumplan con los requisitos establecidos en la Norma Foral reguladora de su específico régimen fiscal³⁸, lo que constituye un privilegio frente al régimen del resto de España para estas entidades de previsión social.

Al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta que esta sujeción al tipo específico del cero por ciento atiende a un criterio básicamente formal, reservándose para los fondos de pensiones. Cualesquiera otras entidades que operen en España pero no se hayan constituido con arreglo a dicha normativa, aun cuando desarrollen la misma labor de previsión social, quedarán excluidas del tipo cero de gravamen³⁹. En tal caso estarían sujetas al régimen de atribución de rentas.

6. La posible restricción a la libre circulación de capitales en los fondos de pensiones y la jurisprudencia del TJUE

La no devolución del gravamen soportado por los fondos de pensiones a consecuencia de sus inversiones en el extranjero supone un obstáculo indirecto a la libre circulación de capitales, al favorecer la inversión en activos españoles, como puso de manifiesto oportunamente Alonso Murillo⁴⁰.

La libre circulación de capitales se recoge en los artículos 63 a 66 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE). Implica la prohibición de discriminaciones o restricciones en las transferencias de capitales más allá de la frontera

³⁶ Alonso Murillo, F.: *Los sistemas privados de pensiones en la imposición sobre la renta*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 262. Sobre esta cuestión véase también Marcos Cardona, M.: *Tributación de los planes y fondos de pensiones*, Universidad de Murcia, Murcia, 2003, pp. 100 y ss.

³⁷ Señala la Exposición de Motivos de la LIRPF que “la consideración de las aportaciones a estos sistemas como salario diferido, la acotación de los límites y el respeto al contexto de neutralidad en la tributación del ahorro, justifica que todos los instrumentos de previsión social que cumplan con las características exigidas apliquen el incentivo de la reducción en la base imponible, sin distinción entre ellos”.

³⁸ Las EPSV que otorguen pensiones por jubilación, fallecimiento, incapacidad permanente, enfermedad grave o desempleo de larga duración o prestaciones por dependencia tributarán en el Impuesto sobre Sociedades al tipo 0 por 100, con derecho a la devolución de las retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario, con la excepción de los correspondientes a los rendimientos implícitos de activos financieros con retención única en origen. El resto de EPSV tributarán al tipo reducido del 21 por 100.

³⁹ Como ocurre también con la exención del IVA, según se apreció en una reciente sentencia del TJUE citada anteriormente.

⁴⁰ Ver Alonso Murillo, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, o.c., pp. 143 y 144.

de un Estado miembro, en el sentido de la Directiva 88/361/CEE⁴¹, siempre que no estén relacionadas con una entrega de bienes o con una prestación de servicios. En este caso la restricción se produce en un doble sentido: disuade a los fondos residentes en España de invertir sus capitales en sociedades establecidas en otros Estados, y restringe a estas últimas las posibilidades de captación de capitales, al resultar menos beneficioso invertir en ellas. En el marco de la doble imposición económica el TJUE ha señalado que compete al Estado de residencia del socio beneficiario corregir la doble imposición que soporta el socio. Por tanto, en este caso sería España quien habría de corregir la restricción. La restricción o discriminación puede estar justificada pero siempre con base en el principio de proporcionalidad, de forma que la restricción justificada sea adecuada al fin de interés general en el que se ampara y no existan medios menos restrictivos para conseguir el fin de interés general que se pretende⁴².

Si bien el TJUE todavía no se ha pronunciado⁴³ sobre la no devolución del gravamen soportado por los fondos de pensiones radicados en España con ocasión de sus inversiones en el extranjero, podemos realizar un ejercicio comparativo con pronunciamientos relativos a la compensación de pérdidas para ver en qué medida se produce dicha restricción de la libertad comunitaria de circulación de capitales, y si dicha restricción es desproporcionada o hay algún motivo de justificación.

En la STJUE de 13 de diciembre de 2005 (*Marks & Spencer*, C-446/03) se admitió la deducibilidad en el país de residencia de las pérdidas sufridas en el extranjero cuando ya

⁴¹ La Directiva 88/361/CEE dispone que los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I, en el que se incluyen operaciones de adquisición en bolsa de acciones, obligaciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, depósitos en entidades financieras, etc., todas ellas son operaciones realizadas habitualmente por los fondos de pensiones. En este ámbito se ha producido una liberalización progresiva, elevando a la condición de Derecho primario las disposiciones anteriores de Derecho derivado y extendiendo a los terceros Estados su aplicación (Tratado de Maastricht de 1992), si bien actualmente el artículo 64.3 del TFUE permite que el Consejo apruebe medidas que supongan un retroceso en el Derecho de la UE respecto a la liberalización de los movimientos de capitales con destino u origen en terceros países.

⁴² Carrasco González, F.: "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho tributario español", en AAVV, *Curso de Derecho tributario especial*, Tecnos, Madrid, 2012, pp. 1072 y ss.

⁴³ Sí se ha planteado en materia de fondos de pensiones otras materias.

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 8 de noviembre de 2012, Comisión Europea contra República de Finlandia (Asunto C-342/10), determina la vulneración de la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE) en la tributación de los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes. Los fondos de pensiones finlandeses pueden gozar de una desgravación fiscal en relación con los gastos o las pérdidas en que hayan incurrido para la obtención o la conservación de beneficios, al igual que con las obligaciones en materia de pensiones. Por el contrario, los fondos de pensiones extranjeros no dan derecho a desgravar.

En la sentencia del TJCE de 30 de enero de 2007 (TJCE 2007, 26) (asunto C-150/04, *Comisión/Dinamarca*) el Tribunal declaró que Dinamarca había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 39 CE, 43 CE y 49 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor un régimen de seguros de vida y de pensiones de jubilación que únicamente prevé la aplicación de desgravaciones y exenciones fiscales a las aportaciones abonadas en virtud de pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en Dinamarca, sin conceder ninguna ventaja fiscal de este tipo a las aportaciones abonadas con arreglo a pólizas suscritas con promotores de planes de pensiones establecidos en otros Estados miembros, rechazando que tal normativa en cuestión pudiera estar justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.

no pueden deducirse allí⁴⁴. Según esta sentencia, la negativa a la compensación transfronteriza de pérdidas de sociedades integrantes de un mismo grupo puede justificarse por tres causas que han de tenerse en cuenta de modo conjunto: el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el riesgo de la doble imputación de pérdidas y el riesgo de evasión fiscal. Esta doctrina fue abandonada en la sentencia de 15 de mayo de 2008 (asunto *Lidl Belgium*, C-414/06)⁴⁵, entendiéndose que no es necesario que concurran simultáneamente, bastando dos de ellas. Un paso más se dio con la sentencia de 25 de febrero de 2010 (asunto *X Holding BV*, C-337/08)⁴⁶. En este caso, a diferencia de lo que aconteció en las sentencias *Marks & Spencer, Oy AA y Lidl Belgium* (incluso en el caso *SGL C-311/08*), el TJUE consideró justificada la restricción fiscal atendiendo únicamente a la necesidad de mantener el reparto del poder tributario entre los Estados miembros, de suerte que en los otros casos donde se ha planteado esta problemática tal motivo de justificación se ha empleado destacando su excepcionalidad y conectándolo con la necesidad de evitar la evasión fiscal o el riesgo de la doble compensación de pérdidas (*double dipping*). En *X Holding BV* el TJUE tan solo menciona el mantenimiento del reparto del poder tributario⁴⁷.

No obstante, el Tribunal ha dado un giro de 360 grados retomando la doctrina *Marks & Spencer* en la sentencia de 21 de febrero de 2013 (*A Oy*, asunto C-123/11). Se trataba de una fusión por absorción de la sociedad A, finlandesa, a su filial sueca, transfiriendo los recursos de ésta a la matriz, deduciéndose las pérdidas de la filial en Suecia. Sentencia el tribunal que las reglas para el cálculo de las pérdidas de la filial no residente para su asunción por la sociedad matriz residente no deben suponer una desigualdad de trato con las reglas de cálculo aplicables en el supuesto de que esa fusión se hubiera realizado con una filial residente.

Siguiendo este criterio, los impuestos satisfechos en el extranjero por los fondos de pensiones, como no se van a poder deducir allí, deberían deducirse del impuesto español.

En un caso más reciente aún no resuelto, el asunto *K* (C-322/11), se sustancia una petición de decisión prejudicial en el marco de un litigio entre *K*, sujeto pasivo por obligación personal en Finlandia, y la Administración tributaria finlandesa, en relación con el hecho de que ésta se negara a permitirle deducir las pérdidas sufridas por la

⁴⁴ La legislación británica permitía a las matrices británicas compensar las pérdidas de sociedades del mismo grupo residentes en el Reino Unido, pero no las pérdidas procedentes de sociedades del grupo residentes en el extranjero.

⁴⁵ Véase el comentario de Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J.: "La compatibilidad del principio de simetría en la aplicación del método de exención con la libertad de establecimiento (comentario a la STJCE de 15 de mayo de 2008, asunto *Lidl belgium* (c-414-06)", *Crónica Tributaria*, nº 128, 2008. En ella el Tribunal de Justicia estudia la compatibilidad de las medidas que excluyen la compensación inmediata de las pérdidas transfronterizas cuando son sufridas por un establecimiento permanente con el Derecho Comunitario.

⁴⁶ Establece la compatibilidad con la libertad de establecimiento del Tratado CE -actualmente Tratado de Lisboa- del régimen de «unidad fiscal» (consolidación fiscal total) neerlandés cuando excluye de su ámbito de aplicación a las sociedades no residentes, impidiendo así que las pérdidas de las filiales no residentes puedan compensarse con bases imponibles positivas del grupo.

⁴⁷ Véase en este sentido el comentario de Calderón Carrero, J. M.: "Reflexiones al hilo de la STJUE *X Holding BV* sobre el régimen de consolidación en el impuesto sobre sociedades, la «importación» de pérdidas extranjeras y el derecho de la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, n. 138, 2011, pp. 25 y ss.

transmisión, en 2004, de un bien inmueble ubicado en Francia de sus rendimientos del capital gravados en Finlandia. En las conclusiones generales del Abogado General Mengozzi, presentadas el 21 de marzo de 2013, se concluye que la anterior doctrina de igualdad de trato no es aplicable cuando el reparto del poder tributario se haya realizado mediante un convenio de doble imposición. Podemos distinguir dos supuestos según esta opinión:

- No existencia de convenio: se admite la deducibilidad para evitar la vulneración de la libre circulación de capitales.
- Existencia de convenio: no cabe la deducción por constituir un reparto de soberanía. Sin embargo, en tal caso habría que analizar la cuestión desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, verificando que la medida adoptada sea proporcionada para alcanzar el resultado, pues, como observa Herrera Molina⁴⁸, la existencia de un convenio de doble imposición no es motivo suficiente para restringir el control de proporcionalidad.

El problema planteado afecta a los fondos de pensiones españoles, no a los extranjeros, pues las rentas obtenidas por estos se declaran exentas, si bien, como se verá a continuación, hasta el 31 de diciembre de 2009 se gravaban los dividendos y esto está generando pronunciamientos favorables a los fondos de pensiones constituidos en el extranjero por dividendos percibidos hasta esa fecha.

Concretamente, el artículo 14.1 del TR del Impuesto sobre la Renta de No Residentes dispone la exención de las siguientes rentas:

- c) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- d) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.
- e) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente.
- j) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- k) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes⁴⁹ a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por

⁴⁸ Herrera Molina, P. M.: "AG Mengozzi on K, C-322/11, free movement of capital and non-deduction of foreign capital losses - libre circulación de capitales y no deducibilidad de minusvalías originadas en el extranjero", en www.ecjleadingcases.wordpress.com, 18 de abril de 2013 (<http://wp.me/p2wsiA-MY>)

⁴⁹ Se consideran fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan determinados requisitos relativos al objeto, imputación fiscal y régimen fiscal preferencial de diferimiento impositivo.

establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea. Esta exención se estableció por la Ley 2/2010, con efectos desde el 1 de enero de 2010, para “favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario”, según reza su Exposición de Motivos. La Ley 2/2011, de Economía Sostenible, extendió la exención a los fondos de pensiones equivalentes residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo que hayan suscrito con España un convenio con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

Hasta el 31 de diciembre de 2009 se producía un gravamen en los dividendos –del 15 por 100 hasta el 2006 y del 18 por 100 a partir del 2007 (en 2013 del 21 por 100)- y varios fondos de pensiones han reclamado su devolución argumentando la discriminación de los fondos de pensiones no residentes frente a los residentes que tributaban al cero por ciento. En tal sentido la Resolución del TEAR de 9 de julio de 2012 considera que por el simple hecho de su residencia fiscal la reclamante (un fondo de pensiones radicado en Holanda) ha sufrido un tratamiento discriminatorio, ya que su rendimiento será un 15 por 100 o un 18 por 100 inferior al de un fondo de pensiones domiciliado en España que invierta en esos activos. Ello “supone una limitación a la libre circulación de capitales y una restricción a la libertad de establecimiento”. La Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2012 concede el derecho de un Fondo de pensiones del Reino Unido a obtener la devolución de las autoliquidaciones practicadas por el IRNR en los años 2002 a 2005, señalando que la vía de la devolución son los modelos 210 ó 215 por tratarse de una devolución de ingresos legalmente practicados. También la Audiencia Nacional en dos sentencias de 31 de marzo de 2010⁵⁰ relativas a sendos fondos de inversión holandeses concluyen una discriminación por razones de residencia fiscal que supone una limitación a la libre circulación de capitales por nacionalidad prohibida por el Tratado. En todos los casos se anulan los acuerdos de liquidación y se ordena la práctica de las correspondientes devoluciones más los intereses de demora, pero la Administración está dificultando la devolución al solicitar que se acredite el ingreso de las cantidades retenidas a estos fondos extranjeros. Para ello debería bastar el certificado de retención y, en todo caso, la Administración no puede requerir una información que obra en su poder. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en Sentencias de 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo de 2008, en las que concluyó que la exigencia de las retenciones al empresario/retenedor cuando el empleado/retenido ya ha ingresado su impuesto a través de su declaración de IRPF supone un claro enriquecimiento injusto de la Administración y, en definitiva, “una clara, rotunda y abusiva doble imposición”, es la Administración quien “...pudo y debió probar, pues dispone de medios para ello” que los empleados actuaron, en su declaración de IRPF, en una línea distinta a la del empresario, conduciendo dicha discrepancia a la ausencia de pago del impuesto. También en este caso la Administración es quien debe acreditar la falta de ingreso de la retención.

En torno a la discriminación sufrida por los Fondos de pensiones no residentes frente a los residentes, Finlandia tiene un régimen fiscal que permite a los fondos de pensiones nacionales deducir de los beneficios distribuidos determinadas cantidades que les están

⁵⁰ Rec. 14/25007 y 17/2007.

prohibidas a los fondos de pensiones establecidos en otros Estados miembros o en los países del EEE. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) de 8 de noviembre de 2012 ha condenado a Finlandia por incumplir las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE, al establecer y mantener un régimen de imposición discriminatorio de los dividendos pagados a los fondos de pensiones no residentes.

Por su parte, el artículo 99.2 LIRPF dispone que los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, estarán obligados a designar un representante con residencia fiscal en España para que les represente a efectos de las obligaciones tributarias. Este representante deberá practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

7. Conclusiones

Los “Fondos de pensiones” son patrimonios separados, carentes de personalidad jurídica, cuyos recursos se afectan a las finalidades predeterminadas en los Planes de Pensiones adscritos. Habida cuenta su finalidad previsional de complementar el sistema de Seguridad Social, con fundamento en el artículo 41 de la Constitución española, el legislador establece un tratamiento fiscal más favorable. Así sucede con el diferimiento de la tributación en el IRPF de las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la aplicación del tipo cero a los fondos de pensiones en el IS, las exenciones en el ITP dentro de la modalidad de OS que se amplían a la disolución y disminución, y la exención en el IVA por las operaciones de gestión y depósito de los Fondos de Pensiones. Es criticable en este apartado la supresión de la deducción adicional de las contribuciones empresariales en el IS, dada la necesidad de fomentar estos sistemas complementarios de previsión social.

En el Impuesto sobre Sociedades, la sujeción y aplicación de un tipo cero obedece a razones formales, para obligarles a declarar y cumplir con el resto de deberes. La no tributación se justifica por la inexistencia de beneficio gravable y la necesidad de evitar la doble imposición. Por ello, se establece también la devolución de las retenciones e ingresos a cuenta. Desde el punto de vista de la técnica legislativa sería más ajustado a derecho establecer su no sujeción, cumpliendo las obligaciones formales previstas en el TRLRFP y la normativa de desarrollo a través del modelo 345 de declaración anual de Planes de Pensiones, las obligaciones contables y la remisión telemática de la documentación fijada en dichas normas.

De otra parte, dicho tipo es muy inferior al 25 por ciento exigible a las mutualidades de previsión social, que si bien cubren más contingencias que los planes de pensiones, al constituir también un sistema complementario de previsión social, debieran aprovecharse del mismo tipo cuando cubran las mismas contingencias que los planes de pensiones.

Debe reseñarse que la aplicación de un tipo cero no es equivalente a la completa ausencia de gravamen, pues impide la devolución de los impuestos satisfechos en el extranjero, al operar el límite que prohíbe deducir por tal concepto un importe superior al que correspondería pagar en España. Ello puede contravenir la libre circulación de capitales, al dar un tratamiento más favorable a los fondos de pensiones que inviertan en

activos situados en España. Por ello sería conveniente establecer en la ley dicha devolución.

Podría ser aplicable en este punto la STJUE de 21 de febrero de 2013 en el asunto *A*, que retorna a la tesis de la deducibilidad en el país de residencia de las pérdidas sufridas en el extranjero cuando ya no pueden deducirse allí (como en *Marks & Spencer*). En las conclusiones generales del asunto *K*, presentadas el 21 de marzo de 2013, el Abogado General Mengozzi concluye que esta doctrina no es aplicable cuando el reparto del poder tributario se haya realizado mediante un convenio de doble imposición. No obstante, sería razonable someterlo a un control de proporcionalidad, pues el convenio de doble imposición no supone un reparto equitativo en todo caso de la potestad tributaria, por lo que habría que verificar que la medida adoptada sea proporcionada para alcanzar el resultado perseguido.

En cuanto a los fondos residentes en otros EEMM, actualmente no se plantea ningún problema con la libre circulación de capitales por la exención de rentas prevista en el artículo 14 del TRLIRN. No obstante hasta el 31 de diciembre de 2009, el gravamen sobre los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por fondos de pensiones sin mediación de establecimiento permanente contravenía el artículo 63 del TFUE, tal como se desprende de la STJUE de 8 de noviembre de 2012, y se señala en diversos pronunciamientos de los Tribunales Económico-Administrativos y órganos jurisdiccionales españoles.

LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*

Alberto Muñoz Villarreal

Socio de Muñoz Arribas Abogados, S.L.P.

1. Introducción

Las entidades sin fines lucrativos (en adelante ESFL), también denominadas por parte de la doctrina Entidades de Economía Social¹, son objeto de atención por parte de, entre otras, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo² (en adelante Ley 49/2002).

La mayoría de la doctrina científica³ apoya que las ESFL se vean beneficiadas fiscalmente por realizar actividades de interés general (considerándose que una actividad es de interés general cuando así es reconocida por la ley⁴), pues es lógico,

* “Este trabajo constituye una comunicación defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases sobre Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, celebrada el 11 de abril de 2013 y organizada conjuntamente por la UNED, la UAM, y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC. Todas las ponencias han sido sometidas a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego”.

¹ Entendemos por economía social “una actividad de interés general realizada por los sujetos empresariales privados a los que la ley limita sus facultades dominicales”, Calvo Ortega, R.: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, en Calvo Ortega, R. (Dir.), *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p. 33. En opinión de dicho autor “esta definición ofrece, pues tres elementos esenciales: primero, la realización de un interés general. Segundo, que éste sea llevado a cabo por sujetos privados de naturaleza empresarial. Tercero, que éstos, y en algunos casos sus miembros, tengan sus facultades dominicales (gestión, percepción de beneficios y disposición) limitadas específicamente por la ley”.

Ahora bien, no es menos cierto como afirma Sáenz Fernández, J.: *Literatura y realidad del tercer sector en el mundo*, Inédito, pp. 130-132 (citado por Martín Pascual, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 130-132) que “sería deseable en términos metodológicos que existiera una definición común del tercer sector aceptada de modo general por todos los países” pues, como señala Rodríguez Cabero, G.: “La división social del bienestar: posibilidades y límites de la gestión mixta del bienestar”, *Economistas*, nº 51, 1991, pp. 42-47, no es posible diseñar políticas de intervención claras, entre ellas fiscales, si antes no se ha delimitado y definido correctamente el objeto de estudio.

² Está previsto que en la presente legislatura se apruebe una Ley de Mecenazgo, y durante la pasada legislatura se presentaron dos propuestas de reforma de la Ley 49/2002, ambas rechazadas, una por parte del grupo parlamentario de Convergencia i Unió y la otra del Partido Popular.

³ Como argumentos en contra, Martín: *El régimen fiscal ...*, pp. 24-25, señala que “en primer lugar, se entiende que debe ser el estado, como cauce de la voluntad general, el que debe satisfacer las necesidades colectivas (...) Y, en el ámbito fiscal, la concesión de beneficios disminuye los recursos públicos y puede traducirse en un aumento de la tributación de los demás, provocando además otras consecuencias no deseadas, tales como la de distorsionar las condiciones del mercado. Además, se cuestiona la eficacia de las Entidades sin ánimo de lucro en la consecución de los fines de interés general”.

⁴ “sólo el reconocimiento por ley de un interés colectivo para su apoyo o garantía lo convierte en general. Se puede decir que éste es un criterio formal pero es suficiente y de una operatividad máxima. La ley tiene un poder de configuración y de definición indiscutible.

justo y deseable que una ESFL, una empresa privada, o un particular, que realice funciones que, por su carácter esencial, atañen a las Administraciones Públicas⁵, se vean beneficiados fiscalmente por ello, ya que el apoyo a estas organizaciones es meramente expresivo de la función social de la propiedad privada⁶, y su labor supone efectos favorables para la economía y la sociedad⁷, y potencian el papel del Estado Social y Democrático de Derecho⁸, así como un ahorro del gasto público⁹.

Es por ello que la promulgación de la Ley 49/2002, buscó, entre otros propósitos, completar las funciones del Estado, pues “*parte de la ideología de que el Estado debe apoyarse lo más posible en la iniciativa privada solidaria de los ciudadanos*”, ya que

En resumen, las actividades de interés general tienen una naturaleza diversa y su círculo es muy amplio, como reflejo de la asunción por parte de los entes públicos de responsabilidades en campos tan extensos como el desarrollo y bienestar sociales. Las únicas notas comunes son su carácter colectivo y el reconocimiento por parte del ordenamiento jurídico”, Calvo, “Entidades...”, p. 36.

⁵ Véase García Añoveros, J.: “La participación de la sociedad civil en la promoción de actividades de interés general. Lo público y lo privado”, *Jornadas sobre Fundaciones organizadas por la Universidad de Cádiz*, Cádiz, 1997.

⁶ Véase Tomas y Valiente, F.: “La constitución española y las fundaciones”, en AA. VV., *Consideraciones sobre el tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones españolas*, Fundación BBVA, Madrid, 1984, pp. 24-39.

⁷ “*La realización de actividades de interés general inciden sobre aspectos básicos y necesarios para la sociedad (...). Estos efectos positivos para la sociedad han influido decisivamente en la tributación exenta o atenuada de estas entidades. Más aún, han sido una exigencia fundamental e indisponible*”, Calvo Ortega, R.: “La fundaciones de exención plena y el principio de igualdad tributaria”, en YEBRA, P. (Coord.): *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*, Granada, Comares, 2001, p.4.

⁸ Véase Pedreira Menéndez, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2003, p. 28, y *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 137-153.

⁹ Como bien señala Ruiz Garijo, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública”, En Calvo Ortega, R., (Dir.): *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005, p. 417, las citadas entidades sirven de complemento y coadyuvan en la prestación de actividades de interés general, y suplen insuficiencias de los poderes públicos, y en definitiva “*esta actuación de complemento o de suplencia se traduce en un menor gasto para los entes públicos. Este hecho justifica que los poderes públicos deban renunciar a los ingresos públicos a través del mecanismo de exención para este tipo de entidades. Si las ESFL satisfacen fines de interés general (y, por ende el Estado ve reducido de manera considerable el gasto público), deberán ser llamadas en menor medida al sostenimiento de dichos gastos. En el mismo sentido, si el tributo es una prestación pública de solidaridad y de colaboración al sostenimiento de los gastos públicos, hay razones para que contribuya en menor medida aquellas entidades que, mediante el desarrollo de una actividad de fines de interés general (y la ausencia de fines lucrativos) colaboran y se solidarizan con los fines sociales*”.

Véase también de la misma autora, “Tercer sector y teleología del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos”, en Martín Dégano, I. (Coord.): *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 1536-1537.

En el mismo sentido se pronuncian Pallarés Rodríguez, R, *et alii*: *Las Asociaciones: Régimen contable y Régimen Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 67, Jiménez Díaz, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw Hill, Madrid, 1998, p. 83, Gimenez- Reyna, E. *et alii*: “La fiscalidad del sector no lucrativo en España”, en Cabra de Luna, M. A. y de Lorenzo García, R.: *El sector no lucrativo en España*, Fundación Once, Madrid, 1993, p. 664 y Moreno Fernández, J. I.: “El nuevo régimen fiscal de las entidades no lucrativas y del mecenazgo”, en Martín Dégano, I. (Coord.): *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid, Lex Nova, 2005, Tomo I, p. 1375.

como ha indicado el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero, *“la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza con una actuación mutua Estado-Sociedad (...) la interacción entre Estado- Sociedad, y la interpretación de lo público y lo privado trasciende (...) al campo de lo organizativo y de la calificación de los entes. La función ordenadora de la sociedad puede conseguirse de muy diversas formas, que siempre han de moverse dentro del marco de la constitución (...). Lo que sí interesa señalar es el reconocimiento constitucional de entes asociativos o fundaciones, de carácter social, y con relevancia pública. Esta relevancia pública no conduce, sin embargo, necesariamente a su publicación, sino que es propio del Estado social de derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general”*.

Dichas ESFL realizan unas actividades, de interés general, que deben ser potenciadas por los poderes públicos, según el mandato constitucional¹⁰. Así las actividades de interés general que la Constitución Española considera beneficiarias de una especial protección son: la formación y el empleo (art. 40), salud y deporte (art. 43), cultura e investigación (art. 44), medio ambiente (art. 45), conservación y rehabilitación del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España¹¹ (art. 46), rehabilitación e integración de disminuidos (art. 49) y el asociacionismo de consumidores (art. 51).

Siendo los tributos una de las medidas de fomento empleadas para la consecución de dichos fines constitucionales, y así el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que resuelve recurso de inconstitucionalidad, contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía de Reforma Agrícola, referentes a la regulación del Impuesto de Tierras Infrautilizadas ha reconocido esta doctrina de forma expresa, en el Fundamento de Derecho Trece que afirma lo siguiente: *“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”*.

2. Las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades

2.1. Las entidades sin fines lucrativos como obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) es un impuesto que grava los beneficios de las entidades jurídicas y en este sentido, el art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), estipula que serán sujetos pasivos de este impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas,

¹⁰ *“la clave para tener derecho a las exenciones no es el hecho de ser asociación o fundación, sino realizar objetivos específicamente constitucionales”*, Ruiz: “Tercer sector...”, pp. 1531-1554.

¹¹ Al respecto véase Muñoz Villarreal, A.: “Las tasas sobre protección arqueológica”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 14, pp. 265-271.

excepto las sociedades civiles. Al ser las ESFL, asociaciones y fundaciones¹², personas jurídicas, queda claro que se ven afectadas por el IS y son obligados tributarios en dicho tributo.

Ahora bien, hay un sector doctrinal que critica abiertamente que las fundaciones y ESFL estén sujetas a tributación, y no consideran oportuno¹³ que se sometan al IS cuando las fundaciones son sociológica y económicamente diferentes a las empresas mercantiles, dada la propia naturaleza del IS¹⁴, y teniendo en cuenta que estas entidades tienen una menor (o inexistente) capacidad económica¹⁵.

¹² “Desde mediados del siglo pasado, período en que se comienza a perfilar nuestro actual sistema tributario (...) y hasta prácticamente el año 1979, las fundaciones no han estado sujetas a ningún impuesto sobre la renta o los beneficios de las personas jurídicas, esto es, no han sido sujetos pasivos de lo que conocemos como Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, hasta la promulgación de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante Ley 61/1978), las fundaciones, generalmente, no habían sido consideradas como sujetos pasivos dentro del sistema tributario español, situación que varió radicalmente con la entrada en vigor de esta ley, puesto que a la hora de definir los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se limitó a establecer que lo serían: “Todos aquellos sujetos de derecho y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. De este modo desapareció toda referencia al ejercicio de una actividad mercantil como presupuesto básico a la hora de incluir a una entidad como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, tal y como se había hecho en las distintas enumeraciones contenidas desde la primitiva redacción dada a la disposición primera de la tarifa 3ª de la Ley de 29 de abril de 1920 de Contribución sobre utilidades, la cual, prácticamente, había subsistido con diversas modificaciones hasta la entrada en vigor de Ley 61/1978. En consecuencia, el nuevo sistema de determinación de los sujetos pasivos adoptado por la Ley 61/1978 condujo a que el número de contribuyentes por este tributo aumentara notablemente, incluyendo entre los mismos a las fundaciones”, Pedreira: *Actividades...*, pp. 313-314.

¹³ “con la claridad que le caracteriza, J. L. Pérez de Ayala sostiene la no tributación de estas entidades sobre la base de que no constituyen sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, ya que no generan renta en términos fiscales, pese a que puede existir un excedente económico, por diferencia entre los ingresos y los gastos que tengan la entidad. En efecto, la renta se define como un potencial de satisfacción de necesidades, directamente, sobre las personas físicas, o indirectamente, sobre el ente que la genera, en cuanto es repartible entre las personas físicas; la fundación, en la medida en que no obtiene una renta repartible, no puede ser objeto de imposición”, Gimenez-Reyna Rodríguez, E., “Reflexiones sobre el régimen fiscal del mecenazgo en España”, en Iglesias Gil, J. M. (Ed.), *Actas de los X cursos monográficos sobre el patrimonio histórico*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Reinosa, 2000, pp. 93.

¹⁴ “entienden que no está justificado que queden sometidas a este impuesto, conclusión a la que distintos autores llegan utilizando diferentes líneas de razonamiento, algunas de las cuales entroncan directamente con la postura doctrinal que cuestiona la propia justificación del Impuesto sobre Sociedades como figura impositiva independiente. Indiscutiblemente, varias de las razones que se alegan en favor de la existencia de este impuesto pierden su sentido o se debilitan extraordinariamente cuando se aplican a las entidades sin fines lucrativos. Así sucede, desde luego, con el argumento consistente en justificar el Impuesto sobre Sociedades como un procedimiento técnico para gravar anticipadamente a los socios de las mismas que van a ser los destinatarios finales de sus beneficios y para asegurar la efectiva tributación de éstos.

Lo mismo sucede con el argumento consistente en defender el Impuesto sobre Sociedades por su eficacia para ser empleado como instrumento al servicio de la política económica (...) Pero, evidentemente, la política fiscal está concebida para operar sobre los principales agentes económicos y, especialmente, sobre las empresas, por lo que la eficacia de sus medidas cuando se apliquen a las entidades sin fines lucrativos tiene que ser muy reducida, por un lado, porque estas entidades adoptan sus decisiones por motivos muy distintos de los económicos y, por otro, porque sus posibilidades de influir sobre las grandes

En concreto, el profesor Miguel Ángel Herrera Molina sustenta la Tesis de que *“las fundaciones son entidades que, por sus características propias, carecen de capacidad económica y, por tanto, no deberían estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades: adolecen de ánimo de lucro, son titulares funcionales (cuasi-fiduciarios) de sus bienes y están obligadas legalmente a gastar gran parte de sus ingresos, en un corto plazo de tiempo, en sus propios fines (...) La sujeción de las fundaciones supone, necesariamente, forzar la estructura del Impuesto de Sociedades, ya que su estructura está ideada para recaer sobre entes con ánimo de lucro. El carácter personal y sintético de este impuesto cede a la hora de vertebrar la exención parcial que intenta remediar el error de la sujeción al mismo de las fundaciones”*¹⁶.

Mientras que otro sector doctrinal es partidario de la plena y total sujeción a gravamen de las ESFL, alegando los principios constitucionales de igualdad (art. 14), generalidad (art. 31.1), así como la necesaria neutralidad¹⁷ y la mala utilización, en ocasiones, de la figura de la fundación (fraude fiscal).

Un tercer sector doctrinal es partidario de la sujeción a gravamen de las ESFL, pero justifica su exención¹⁸ en virtud de los efectos favorables para la economía y la sociedad

magnitudes económicas son, por lo general, muy escasas”, de Luis Díaz, F.: Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, Técnicas de Derecho Reunidas, Madrid, 1998, pp. 203-204.

¹⁵ Corroboran esta idea Vilaseca i Marcet, E., “Régimen tributario de las Fundaciones Privadas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 173, 1984, pp. 1037-1064, García Luis, T.: *Fiscalidad de Asociaciones y Fundaciones*, Valladolid, Lex Nova, 1995, p. 41. Martínez Lafuente, A.: *Fundaciones y Mecenazgo*, Aranzadi, Cizur Menor, 1999, p. 27, y Pedreira Menéndez, J.: *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/1994: condiciones para su obtención*, Aranzadi, Cizur Menor, 1998, p. 25.

Si bien hay otros autores que consideran que si existe dicha capacidad económica, como Calvo: “Las fundaciones...”, pp. 3-4, y así Ruiz: “Tercer sector...”, p. 140 considera que *“la existencia inicial de capacidad económica y su diferimiento a la realización de fines de interés general justifica el régimen fiscal de las ESFL basado en la exención en lugar de la no sujeción”*.

¹⁶ Herrera Molina, M. A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre sociedades*, Madrid, La Ley, 2000, p. 8.

¹⁷ *“se invoca el argumento de los costes que estas medidas de excepción comportan para los presupuestos de las Administraciones Públicas: cualquier exclusión de gravamen de unos supone una disminución de ingresos que se traduce en un aumento de la contribución de los demás”*, Gimenez-Reyna, E., “Reflexiones sobre el régimen fiscal del mecenazgo en España”, en Iglesias Gil, J. M.: *Actas de los X Cursos Monográficos sobre el Patrimonio Histórico*, Universidad de Cantabria, Reinoso, 2000, p. 91.

¹⁸ *“una vez que se ha decidido el establecimiento de beneficios fiscales sobre los ingresos de los contribuyentes, en nuestro caso, de las fundaciones, se plantea una segunda disyuntiva que pasa por determinar si tales beneficios deben articularse como exenciones o como no sujeción. En la medida en que se trata de instituciones diferentes, cuyo elemento diferenciador desde un punto de vista sustancial, se sitúa en la realización o no del hecho imponible, y en la concurrencia de otros principios o criterios de justicia que justifican el beneficio fiscal, la opción por una u otra solución es el resultado de una reflexión sobre la concurrencia de capacidad económica o no, lo que determina la conveniencia o no de su sujeción a gravamen. Si no existiese la capacidad económica justificativa del tributo en cuestión, debería configurarse un supuesto de no sujeción, mientras que si se considera que tal capacidad existe, el beneficio debe articularse como una exención.*

Refiriéndonos a las fundaciones la doctrina ha manejado ambos argumentos. Así, por una parte se ha defendido su no sujeción con carácter general, y especialmente en los impuestos que gravan la obtención de renta, considerando que carecían de capacidad económica por cuanto ésta supone el destino de las rentas a finalidades privadas, circunstancia que no se da en las fundaciones, caracterizadas, como ya hemos tenido ocasión de señalar, por no repartir los ingresos.

de la actuación de estas entidades, y del principio de igualdad tributaria. Optando bien por una exención subjetiva, en virtud del principio de capacidad económica¹⁹, bien de una exención objetiva²⁰. Mientras que la normativa vigente ha optado por aplicar una exención objetiva, relativa y parcial²¹, en función del origen de las rentas²², como pasamos a detallar en el epígrafe siguiente.

2.2. La tributación de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades

La Ley 49/2002, fija una serie de requisitos que dichas entidades deben cumplir para poder beneficiarse del régimen que estipula la citada ley, requisitos que existían ya en la antigua normativa y que en opinión de parte de la doctrina científica demuestran un “miedo del legislador”²³.

La doctrina²⁴ distingue así entre las ESFL especialmente protegidas o de primer grado²⁵, a las que resulta aplicable la Ley 49/2002 por cumplir los requisitos exigidos en ella, y

Por último, si se elige el camino de la exención, todavía el legislador debe efectuar otra opción decantándose por un sistema de exención subjetiva, que abarque la totalidad de las rentas percibidas por determinadas entidades, o bien por una exención objetiva, beneficiando únicamente a determinadas modalidades de ingresos”, López Díaz, A.: “Régimen fiscal de las fundaciones”, en Yebra, P.: Fundaciones y Mecenazgo. Régimen fiscal, Comares, Sevilla, pp. 23-24.

¹⁹ “las Entidades de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, son merecedoras de la exención subjetiva en la medida en que, el tributo suponga contrariar los índices de capacidad económica en principio atribuibles a ellas, al haberse puesto sus recursos a disposición de las necesidades o fines de interés general”, Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 18 de noviembre de 1998, Fundamento 3.

²⁰ Así, Calvo: *Las fundaciones...*, pp. 18-19, asimila las fundaciones a las Administraciones Públicas justificando así la exención plena de las primeras, si bien especifica que ya que “la exención de las fundaciones está amparada solo por la realización de una actividad de interés general y por la lógica jurídico-tributaria: solo puede extenderse a tal actividad y a los rendimientos y ganancias de su patrimonio en sentido estricto”.

²¹ “La exención es parcial pues no alcanza a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio. Este tipo de exención es muy limitado, porque en la práctica sólo alcanzan a las cuotas de los asociados, a los donativos recibidos y a los incrementos de patrimonio derivados de bienes afectos a la actividad social, y sólo (en este último caso) cuando el producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con aquella”, Martín Queralt, J. et alii: *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2012, p. 661.

²² Pedreira: *Las actividades...* p. 434, considera que lo adecuado es fijar la exención en función del destino que se da a las rentas, y no del origen de estas. .

²³ Véanse Cruz Amorós, M.: “Régimen tributario de las entidades sin fin de lucro”, en Olmos Vicente, I.: (coord.), *Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable: jornadas sobre la nueva ley de fundaciones y de incentivos fiscales*, Madrid, Dykinson, 1995, p. 138, y del Campo Arbulo, J. A.: “Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos”, en Beneyto Pérez, J. M. (Dir.): *Tratado de Fundaciones*, Bosch, Barcelona, 2007, Vol. 2, p. 1007.

²⁴ Martín: *El régimen fiscal...*

²⁵ Calificadas como entidades de primera división por Arias Velasco, J.: *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre*, Barcelona, Direcció General d'Entitats Jurídiques i de Dret, 1987, p. 17, Pérez de Ayala, J. L.: “Las fundaciones ante el Impuesto de Sociedades”, en Olmos Vicente, I.: *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Dykinson, Madrid, 1998, las denomina entidades especialmente beneficiadas, Martínez: *Fundaciones...*, p. 47, habla de entidades con el máximo grado de protección y

las entidades de segundo grado, que sin beneficiarse de ese régimen general pueden hacerlo de otros beneficios, incluidos de manera dispersa en las leyes que reguladoras de los distintos tributos.

Como es sabido, nos encontramos ante dos regímenes aplicables, en función de la forma jurídica de la sociedad, y el cumplimiento de determinados requisitos: el régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002 y el de entidades parcialmente exentas²⁶ de los artículos 120 a 122 del TRLIS.

El primero de los regímenes es potestativo (art. 14 Ley 49/2002) con lo que si una entidad, pudiendo hacerlo²⁷, decide no acogerse al mismo se le aplicará el de entidades parcialmente exentas²⁸.

2.2.1. Régimen fiscal especial

A la Ley 49/2002²⁹ (que incorpora por primera vez el término mecenazgo en la normativa española, entendiéndolo como tal, a efectos de la citada Ley, “*la participación privada en actividades de interés general*”) se le suma lo dispuesto en los tratados o

Casanellas Chuecos, M.: *El nuevo régimen tributario del Mecenazgo*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 71, las denomina especialmente protegidas.

²⁶ Como señala el TEAC, en su Resolución 119634, de 21 de diciembre de 2006, la exención parcial de las entidades parcialmente exentas se justifica para hacer efectivo el principio de neutralidad en las decisiones de los contribuyentes, principio inspirador del IS. Ahora bien, Martín: *Curso...*, p. 665 señala que “*aunque es cierto que todos los regímenes regulados se apartan del general, en ocasiones las diferencias existentes no parecen justificar la separación. Posiblemente hubiese bastado con alguna alusión específica (así ocurre, por ejemplo con las empresas de reducida dimensión o con las Entidades parcialmente exentas)*”.

²⁷ La opción fiscal por el régimen fiscal especial se realiza a través de la declaración censal, modelo 036, casilla 624, según establece la Orden HAC/1274/2007, de 16 de abril.

²⁸ “*La Ley 49/2002 ofrece una serie de ventajas frente al régimen del TRLIS, por lo que parece que si la entidad puede optar por los regímenes será más atractivo el de la Ley 49/2002. Sin embargo, desde la sola perspectiva de la tributación en el IS es posible que en ciertas circunstancias sea más beneficioso el optar por el régimen del TRLIS. En efecto, como hemos señalado algunas explotaciones económicas están exentas conforme con el artículo 7 de la Ley 49/2002. Pero la exención opera tanto para las rentas positivas como para las rentas negativas o pérdidas. Por tanto, en el caso de que la entidad realice actividades económicas con pérdidas exentas y actividades económicas gravadas con beneficios, el resultado será que sólo tributará por las actividades con beneficios. Sin embargo, en el caso del régimen de las entidades parcialmente exentas del TRLIS se podrán compensar ambas, lo que dará lugar a que, en su caso, no tuviera que tributar. En definitiva, y desde la perspectiva del IS, la aplicación de las entidades parcialmente exentas es más beneficioso si se cumplen las siguientes condiciones; (i) que la entidad no lucrativa realice explotaciones económicas exentas del artículo 7 y explotaciones económicas no exentas; (ii) Que las explotaciones exentas den como resultado pérdidas y las no exentas beneficios, es decir, que no se puedan compensar las rentas negativas con las positivas, (iii) Por último, que la aplicación del régimen general dé lugar a pagar menos impuestos que el régimen privilegiado. Es decir, que el 25 por 100 de la suma de todas las rentas positivas y negativas sea menor que el 1 por 100 de los beneficios de las explotaciones económicas que tributan*”, Blazquez Lidoy, A.: “Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Quincena Fiscal*, n. 4, 2011, pp. 120-121.

²⁹ Su precedente fue la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, por la cual –a diferencia de la actual que regula la deducción en la cuota- la deducibilidad en el IS tenía sede en la base imponible, en forma de gasto deducible.

convenios internacionales, que forman parte del ordenamiento español, los regímenes tributarios forales de País Vasco³⁰ y Navarra³¹, y la normativa autonómica³².

Dicha Ley fija un régimen especial en el IS de las ESFL que opten por el citado régimen³³, de manera que las rentas exentas³⁴ en el IS (las cuales se declararán junto a las no exentas), son las que siguen (art. 6 Ley 49/2002):

1. Las derivadas de los siguientes ingresos:

- a. Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración y de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad³⁵.

³⁰ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto económico entre el Estado y la comunidad Autónoma del País Vasco. En Gipuzkoa, la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, y el Decreto Foral 87/2004, de 2 de noviembre. En Bizkaia, la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero y el Decreto Foral 129/2004, de 20 de julio. En Álava, la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio y el Decreto Foral 60/2004, de 19 de octubre.

³¹ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, Ley Foral 10/1996, de 2 de julio y Decreto Foral 60/2004, de 19 de octubre

³² “Las disposiciones autonómicas en materia de mecenazgo son de dos tipos. Por un lado la legislación propia y específica equivalente en el ámbito autonómico a la Ley 49/2002. Por otro, el establecimiento de deducciones específicas en el tramo autonómico de la cuota íntegra del IRPF y en otra normativa estatal cedida”, Herrero Mallol, C.: “Los incentivos fiscales al mecenazgo” En De Lorenzo R. y Piñar, Sanjurjo T. (Dir.): *Tratado de Fundaciones*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp.1046-1047.

³³ A este respecto la doctrina administrativa (Consulta de la Dirección General de Tributos 222/1997, de 10 de febrero) considera que las ESFL pueden ser a su vez sujetos aportantes con derecho a las deducciones fiscales, mientras que la doctrina científica matiza la cuestión y considera que, a nivel práctico, sólo sería factible si las aportaciones proceden de rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas en el IS que en vez de aplicarse a los fines propios se donen a otra entidad no lucrativa.

³⁴ “un concepto previo a tener en cuenta es que cuando la Ley 49/2002 (Art. 8.1) parte de un concepto sintético de base imponible en IS, estando ésta integrada por “las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas”, la exención de la renta no es plena, sino parcial, clasificándose en el artículo 6 los distintos tipos de rentas, atendiendo a su procedencia.

Además, como veremos, de acuerdo con el artículo 6 están exentas las “rentas” esto es, la diferencia entre los ingresos y gastos en que se ha incurrido para su obtención, por lo que para determinar la base imponible no tendrán la consideración de gastos deducibles los relacionados con los ingresos procedentes de rentas exentas. Si el ingreso no computa, el gasto no deduce”, Peñalosa Esteban I.: “Principales obligaciones contables y fiscales”, en Pous de Flor, M^a. P.: *Las Fundaciones. Aspectos jurídicos y fiscales. Planificación de actividades y comunicación*, Madrid, Colex, 2010, pp. 79-80.

³⁵ “Dado que la propia Ley 49/2002, al regular los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (artículo 25) señala que la difusión de la imagen del colaborador que realiza la entidad sin fin de lucro, no constituye prestación de servicio, la ayuda económica que realice el colaborador ha de calificarse como donación modal desde un punto de vista jurídico, siendo por tanto una aportación a título gratuito. Cuestión distinta es la de los contratos de patrocinio publicitario en los que sí que nos encontramos ante un auténtico servicio publicitario y por tanto ante un contrato oneroso que reportará unos ingresos a la fundación que, teniendo el carácter de rendimientos de una explotación económica, sin considerados exentos en virtud del este artículo 6.1.a) de la Ley 49 referido a las donaciones y no en virtud del artículo 7, que se refiere a las explotaciones económicas exentas”, Peñalosa, *Ibidem*, p. 80.

- b. Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
 - c. Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
2. Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
 3. Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
 4. Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas.
 5. Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores.

Para determinar la base imponible del IS sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas y no tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos en TRLIS, los siguientes:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.
- Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas se grava al tipo del 10 por 100.

2.2.2. Entidades parcialmente exentas

El régimen aplicable a las entidades parcialmente exentas aún con sus deficiencias señaladas por la doctrina³⁶, y su necesaria reforma³⁷, no deja de ser un aliciente al

³⁶ “Dentro de la crítica que quiero hacer a esta regulación, debo señalar que el apartado primero del artículo 121 LIS declara exentas de tributación las rentas que obtengan por la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. Sin embargo, el apartado segundo del precepto indica que la exención no alcanza a los rendimientos procedentes de explotaciones económicas. Por tanto, la norma parece incurrir en una aparente contradicción, puesto que concede la exención a las rentas obtenidas en el ejercicio del objeto social de la entidad, pero no cuando lo hayan sido a través de una actividad económica. Hasta ahora, la interpretación administrativa y la de la mayoría de los

mecenazgo cultural de las empresas. En dicho régimen, el tipo impositivo a aplicar en el IS es del 25 por 100 y en este régimen se consideran rentas exentas, art. 121 TRLIS, las que a continuación se enumeran:

- Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica³⁸.
- Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

tribunales ha sido la de considerar que todas las rentas que procedan de la distribución de bienes o servicios están sujetas a tributación. La situación llega al extremo de que en la contestación de la DGT de 18 de septiembre de 2000 (1557-00) se afirma que la venta de lotería de navidad con un recargo es una explotación económica sujeta a tributación en el IS. En definitiva, puede afirmarse que muchas de las rentas que obtienen hoy en día las asociaciones por venta de camisetas, publicaciones, organización de cursos, talleres, seminarios, fiestas, etc., están sujetas a tributación.

*Sin embargo, los problemas de este régimen no finalizan aquí. El artículo 122 LIS señala que, para determinar la base imponible del impuesto, no tendrán la consideración de gastos deducibles para las asociaciones las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas que coincidan con su objeto o finalidad específica. La norma les obliga a tributar por una base imponible ficticia, al no permitirles deducir los gastos reales en los que incurren. Así, por ejemplo, una asociación de vecinos que organice unas fiestas patronales de un pueblo se va a encontrar con que los rendimientos procedentes del bar de la fiesta están sujetos a tributación. Sin embargo, los gastos que haya tenido en la organización de un torneo de fútbol-sala para niños no le serían deducibles, al no estar vinculados a la explotación económica gravada. En consecuencia, la asociación tendrá una base imponible positiva que no se corresponde con su situación económica real, puesto que esos beneficios se gastaron en el desarrollo de su objeto social, pero esas aplicaciones de resultados no son deducibles”, Pedreira Menéndez, J.: “Las asociaciones y el Impuesto sobre Sociedades”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2004, p. 81.*

³⁷ Parte de la doctrina científica considera necesario reformar el régimen de rentas parcialmente exentas en el IS de manera que a las ESFL acogidas a dicho régimen no se les otorgase ninguna exención, y sujetarlas a gravamen sólo por su renta real. Pedreira Menéndez, J.: “La necesaria reforma del régimen fiscal de las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades”, en Martín Dégano, I.: *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, p. 1729, señala al respecto los siguientes problemas de aplicación con la actual redacción de la Ley. Por un lado, “apenas existen pronunciamientos jurisprudenciales que hayan considerado exentas las rentas obtenidas en el desarrollo de una actividad coincidente con el objeto social de una entidad acogida al régimen de exención parcial del Impuesto sobre Sociedades”. La redacción actual del artículo 122.b de la Ley del IS “obliga a las asociaciones a tributar por una base imponible ficticia, al no permitirles deducir los gastos reales en los que incurre. Así, por ejemplo, una asociación de vecinos que organice unas fiestas patronales de un pueblo se van a encontrar con que los rendimientos procedentes del bar de las fiestas están sujetos a tributación. Sin embargo, los gastos en los que haya incurrido, por ejemplo, en la organización de un torneo de fútbol-sala para niños o de contratación de una banda de gaiteros para la procesión no le son deducibles”. Por último las responsabilidades tributarias en que pueden incurrir los administradores de las ESFL “está motivando que algunas asociaciones comiencen a desaparecer porque nadie está dispuesto a formar parte de la junta directiva, ya que consideran prácticamente imposible cumplir con las exigencias fiscales existentes”.

³⁸ A efectos de la aplicación de este régimen a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden de la realización de explotaciones económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado.

- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.
- Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial, y los tres años posteriores, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 del TRLIS, que se aplique fuere inferior³⁹.
- La exención, art. 17.5 TRLIS, prevista para las rentas que se pudieran poner de manifiesto con ocasión del pago en especie del IS con bienes del patrimonio histórico español.
- La exención de las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectadas a la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorros (Art. 24.3.b TRLIS).

Ahora bien dichas exenciones no alcanzarán a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él, y se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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.

Para determinar la base imponible del IS correspondiente a las rentas no exentas, no podrán deducirse los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas, prorrateándose los que fueran parcialmente imputables a las mismas en función de la cifra relativa de negocio tanto de las actividades exentas como de aquellas que no lo están. A este respecto no tendrán la consideración de gastos deducibles los siguientes:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.

En cuanto a la determinación de la base imponible y el sistema de deducción de amortizaciones, el sistema no es el mismo que en el régimen de la Ley 49/2002⁴⁰, y las entidades acogidas a este régimen están excluidas del deber de presentar la declaración anual del IS si cumplen los siguientes requisitos: que sus ingresos totales no superen los

³⁹ En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

⁴⁰ Blázquez: “Cuestiones conflictivas...”, p. 120, lo critica pues sólo serán deducibles en función del porcentaje determinado para el resto de gastos comunes.

100.000 euros anuales, que los ingresos que corresponden a rentas no exentas sometidas a retención no superen los 2.000€ anuales y que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

3. Bibliografía

Arias Velasco, J.: *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre*, Direcció General d'Entitats Jurídiques i de Dret, Barcelona, 1987.

Blazquez Lidoy, A.: “Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 2011, pp. 120-121.

Calvo Ortega, R.: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, en Calvo Ortega, R. (Dir.): *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*”, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005.

Calvo Ortega, R.: “La fundaciones de exención plena y el principio de igualdad tributaria”. en Yebra, P. (Coord.): *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*, Comares, Granada, 2001.

Casanellas Chuecos, M.: *El nuevo régimen tributario del Mecenazgo*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

Cruz Amoros, M.: “Régimen tributario de las entidades sin fin de lucro”, en Olmos Vicente, I. (coord.): *Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable: jornadas sobre la nueva ley de fundaciones y de incentivos fiscales*, Dykinson, Madrid, 1995, pp. 131-160.

De Luis Díaz, F.: *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Técnicas de Derecho Reunidas, Madrid, 1998.

Del Campo Arbulo, J. A.: “Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos”, en Beneyto Pérez, J. M. (Dir.): *Tratado de Fundaciones*, Bosch, Barcelona, 2007, Vol. 2, pp. 1003-1043.

García Añoveros, J.: “La participación de la sociedad civil en la promoción de actividades de interés general. Lo público y lo privado”, *Jornadas sobre Fundaciones*, Consejo Social de la Universidad de Cádiz, Cádiz, 1997.

García Luis, T.: *Fiscalidad de Asociaciones y Fundaciones*, Valladolid, Lex Nova, 1995.

Giménez-Reyna Rodríguez, E.: “Reflexiones sobre el régimen fiscal del mecenazgo en España”, en Iglesias Gil, J. M.: *Actas de los X Cursos Monográficos sobre el Patrimonio Histórico*, Universidad de Cantabria, Reinosa, 2000, pp. 83-108.

Giménez-Reyna Rodríguez, E *et alii*: “La fiscalidad del sector no lucrativo en España”, en Cabra de Luna, M. A., y de Lorenzo García, R.: *El sector no lucrativo en España*, Fundación Once, Madrid, 1993, p. 664.

Herrera Molina, M. A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre sociedades*, La Ley, Madrid, 2000.

Herrero Mallol, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2003.

Herrero Mallol, C.: “Los incentivos fiscales al mecenazgo”, en de Lorenzo R. y Piñar, Sanjurjo T. (Dir.): *Tratado de Fundaciones*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 1046-1047.

Jiménez Díaz, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw Hill, Madrid, 1997.

López Díaz, A.: “Régimen fiscal de las fundaciones”, en Yebra, P.: *Fundaciones y Mecenazgo. Régimen fiscal*, Comares, Sevilla, pp. 21-82.

Martín Pascual, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

Martín Queralt, J. et alii: *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2012.

Martínez Lafuente, A.: *Fundaciones y Mecenazgo*, Aranzadi, Cizur Menor, 1999.

Moreno Fernández, J. I.: “El nuevo régimen fiscal de las entidades no lucrativas y del mecenazgo”, en Martín Dégano, I. (Coord.): *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid, Lex Nova, 2005, Tomo I, pp. 1373-1410.

Muñoz Villarreal, A.: “Las tasas sobre protección arqueológica”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 14, pp. 265-271.

Pallarés Rodríguez, R., et alii: *Las Asociaciones: Régimen contable y Régimen Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

Pedreira Menéndez, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

Pedreira Menéndez, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2003.

Pedreira Menéndez, J.: “Las asociaciones y el Impuesto sobre Sociedades”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2004, pp. 81-84.

Pedreira Menéndez, J.: “La necesaria reforma del régimen fiscal de las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades”, en Martín Dégano, I.: *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, pp. 1713-1733.

Pérez de Ayala, J. L.: *El estatuto fiscal de las fundaciones. En torno a la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Encuentro de Toledo. Centro de Fundaciones, Fundación San Benito de Alcántara, Madrid, 1995.

Peñalosa Esteban I.: “Principales obligaciones contables y fiscales”, en Pous de Flor, M^a. P.: *Las Fundaciones. Aspectos jurídicos y fiscales. Planificación de actividades y comunicación*, Madrid, Colex, 2010, pp. 79-80.

Rodríguez Cabero, G.: “La división social del bienestar: posibilidades y límites de la gestión mixta del bienestar”, *Economistas* nº 51, 1991, pp. 42-47.

Ruiz Garijo, M.: “Tercer sector y teleología del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos”, en Martín Dégano, I.: *Estudios de derecho financiero y tributario en*

homenaje al profesor Calvo Ortega, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, pp. 1531-1554.

Ruiz Garijo, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública”, en Calvo Ortega, R. (Dir.): *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005, pp. 395-474.

Sáenz Fernández, J.: *Literatura y realidad del tercer sector en el mundo*, Inédito.

Tomás y Valiente, F.: “La constitución española y las fundaciones”, En AA. VV.: *Consideraciones sobre el tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones españolas*, Fundación BBVA, Madrid, 1984, pp. 24-39.

Vilaseca i Marcet, E.: “Régimen tributario de las Fundaciones Privadas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 173, 1984, pp. 1037-1064.

LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES COMO REQUISITO PARA LA APLICACIÓN DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN. UNA REFLEXIÓN SOBRE LA *POTENTIAL TAX LIABILITY* *

Begoña Pérez Bernabeu
Universidad de Alicante

En la presente comunicación se recogen una serie de reflexiones que hemos elaborado a raíz de la lectura de la obra “The missing keystone of income tax treaties”, de Joanna Wheeler¹. En esta obra la autora cuestiona cuál debería ser el elemento determinante que permitiera a un contribuyente disfrutar de los beneficios fiscales previstos en un convenio de doble imposición, proponiendo como nuevo elemento habilitante la sujeción a gravamen (*tax liability*) del contribuyente en alguno de los dos Estados contratantes.

Como evidencia Wheeler, la situación actual viene caracterizada por el hecho de que un sujeto que obtiene o es titular de elementos de renta o patrimonio, pero que no está sujeto a ningún impuesto en ninguno de los Estados firmantes respecto de dicho elemento de renta o patrimonio, puede disfrutar de los beneficios fiscales previstos en el convenio y ello porque para acogerse a dichos beneficios fiscales es suficiente con ser residente en alguno de los dos Estados contratantes.

La autora propone sustituir el criterio de la residencia por el criterio de la sujeción efectiva al impuesto como presupuesto habilitante al disfrute de los beneficios fiscales previstos en el Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI), de manera que sólo si el sujeto está sometido a gravamen en alguno de los dos Estados contratantes podrá reclamar la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el mismo.

No obstante, lo más novedoso de la tesis sostenida por Wheeler es que la noción de sujeción al impuesto (*liability to tax*) no va referida a la persona, sino a los distintos elementos de renta individualmente considerados, de manera que, respecto de un mismo contribuyente, podemos encontrarnos ante supuestos de sujeción y de no sujeción, en función del concreto elemento de renta que se considere. Consecuentemente, sólo cabría conceder los beneficios fiscales previstos en el CDI a los elementos de renta que se encontraran sujetos a gravamen y se negarían dichos beneficios si el citado elemento de renta no estuviera sujeto a gravamen y ello aunque perteneciera a un residente en alguno de los dos Estados contratantes.

Esta teoría evitaría las situaciones en las que un sujeto disfruta de los beneficios fiscales previstos por el CDI en relación con un determinado elemento de renta, a pesar de que

* “Este trabajo constituye una comunicación defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases sobre Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, celebrada el 11 de abril de 2013 y organizada conjuntamente por la UNED, la UAM, y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC. Todas las ponencias han sido sometidas a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego”.

¹ Wheeler, J.: “The missing Keystone of income tax treaties”, *IBFD Doctoral Series*, Países Bajos, 2012.

no tribute por ese elemento de renta en cuestión. Sin embargo, esta teoría no es óbice para que, si un Estado quisiera conceder los beneficios fiscales previstos en el CDI a aquellos sujetos que no se encontraran sujetos a gravamen, lo hiciera mediante la inclusión de una cláusula específica en el CDI en cuestión.

Esta teoría cobra una singular relevancia en nuestro sistema tributario, en el que se distingue entre “sujeción” y “exención”, de manera que una persona puede estar sujeta (y cumplir así, con la exigencia de *tax liability*), pero puede disfrutar de una exención, por lo que estará sujeto al tributo, pero exento. En estos casos de disfrute de una exención, cabría distinguir entre una situación de “sujeción efectiva al impuesto” y, por otro lado, una situación de “sujeción y exención” (*potential liability*), situación esta última en la que, a pesar de estar sujeto, no se produce una efectiva doble imposición.

Como la propia Wheeler reconoce, bajo la idea de *potential tax liability* subyace una cuestión de política tributaria relacionada con la finalidad que debe presidir la firma de un CDI. No hay unanimidad en la doctrina, pudiendo distinguir dos posturas encontradas; de un lado la que le confiere una función limitada a la eliminación de la doble imposición y, de otro lado, la postura que mantiene un punto de vista más amplio que incluye otros objetivos de política tributaria, sin ceñirse estrictamente a la existencia de la situación de doble imposición.

Tras la lectura de la tesis de Wheeler, nos planteamos si los beneficios fiscales previstos en los CDIs deberían reservarse exclusivamente para los casos en los que exista efectivamente una doble imposición o si, por el contrario, deberían concederse también a aquellos casos en los que no hay doble imposición debido a la concesión, por ejemplo, por el Estado de residencia de una exención que coloca a la sociedad en una situación de sujeción y exención o *potential liability*, habida cuenta de que, según el apartado 1 del artículo 4 del MC OCDE, pueden acogerse a lo dispuesto en el CDI “...any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein...”.

Es esta una cuestión que presenta una innegable trascendencia en relación con aquellas sociedades que o bien reciben únicamente rentas exentas o bien están exentas como sujeto del impuesto. Para dar una respuesta a este interrogante consideramos necesario distinguir entre, por un lado, exenciones objetivas y, por otro lado, exenciones subjetivas, adelantando ya que estas últimas son las que presentan una mayor relevancia para las sociedades y cuyo análisis presenta una mayor complejidad.

Analizaremos, en primer lugar, el caso de las exenciones objetivas. Se trata de exenciones concedidas por la legislación doméstica de uno de los Estados firmantes del CDI, lo más común, es que se trate de exenciones parciales que se conceden a determinados tipos de renta. En este caso, la situación de exención no presenta una especial relevancia para determinar la situación de *tax liability* a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales del CDI, porque la redacción literal de la normativa convencional se refiere a que los Estados contratantes están facultados para someter a gravamen ese tipo de renta (“*may be taxed*”), lo que implica que, a estos efectos, resulta indiferente si el Estado decide ejercer esa facultad y someter a gravamen las rentas o prefiere no ejercerla y declararlas exentas. En este caso, se trataría de una cuestión que no excedería del ámbito doméstico tributario.

A mayor abundamiento, el carácter, por lo general, limitado o parcial de este tipo de exenciones, permite que, por la parte de renta no exenta, sí que nazca la obligación tributaria, por lo que, en estos casos, sí que habría sujeción al impuesto (*tax liability*).

Procede centrarnos, en segundo lugar, en los casos de exenciones subjetivas. Exenciones éstas, en muchos casos, de carácter total cuya concesión atiende a las especiales circunstancias del sujeto pasivo. Concedidas rara vez a las personas físicas, por la consideración de privilegio fiscal que podría llegar a suponer, su ámbito de aplicación se centra en las sociedades. En nuestro derecho, el artículo 9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades es un excelente ejemplo de concesión de exenciones subjetivas a sociedades al conceder una exención total a:

- El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
- Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.
- Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.

Junto a estas exenciones totales, los apartados segundo y tercero del citado precepto conceden exenciones parciales a entidades e instituciones sin ánimo de lucro, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores, etc...

Desde nuestro punto de vista, y siguiendo la teoría de WHEELER, estos supuestos de exenciones totales subjetivas pueden presentar ciertos problemas interpretativos a la hora de determinar la posibilidad de disfrutar de los beneficios del CDI, pues nos situamos ante supuestos en los que no hay una efectiva doble imposición. Esta cuestión entronca directamente con la distinción que hace nuestro derecho entre “no sujeción” (*non liability*) y “exención” (*exemption*). En nuestro Derecho estos conceptos son distintos, pues, como es sabido, el primero significa que el sujeto no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del impuesto, esto es, no realiza el hecho imponible, mientras que en el segundo caso, sí que se realiza el hecho imponible y debería, consecuentemente, ser gravado, pero efectivamente no lo va a ser, debido al efecto enervatorio de la exención subjetiva.

Utilizando la terminología utilizada por Wheeler la enunciación de su tesis, en los casos en los que una sociedad disfruta de una exención subjetiva, podemos predicar de la misma que se encuentra en una situación de *potential tax liability* y, por tanto, cumple los requisitos para acogerse a la protección del convenio al considerarse residente en el Estado contratante en cuestión.

No obstante esta cuestión dista mucho de estar resuelta, pues la decisión final depende, en última instancia, del criterio del Estado contratante que concede los beneficios fiscales, por lo que la solución no será uniforme en todos los casos. En este sentido,

apuntan los apartados 8.6 y 8.7 de los comentarios al apartado 1 del artículo 4 MC OCDE, en muchos Estados se considera que una persona está sujeta a imposición tributaria plena incluso si el Estado contratante no establece el impuesto, como puede suceder en los fondos de pensiones o las entidades de beneficencia, reconociéndose en la mayoría de los Estados la condición de residentes a efectos del convenio a tales entidades.

No obstante, continúan los comentarios, en algunos Estados estas entidades no se consideran sujetas al impuesto si están exentas en virtud de su legislación tributaria nacional, por lo que estos Estados pueden no considerar tales entidades residentes a efectos de un convenio, a menos que dichas entidades estén explícitamente comprendidas en dicho convenio, pudiendo los Estados que adopten esta posición optar por resolver esta situación en las negociaciones bilaterales.

Esta situación puede verse alterada si el propio CDI exige alguna condición específica para considerar al sujeto residente a efectos del convenio y poder acogerse a los beneficios fiscales en él previstos, como es el caso de la segunda frase del apartado 1 del artículo 4 MC OCDE, según la cual, la expresión residente de un Estado contratante “no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”. En este caso, una sociedad que se considere residente de acuerdo con la legislación interna de un Estado, pero que se someta a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en ese Estado, no tendrá la consideración de residente en dicho Estado.

Como afirma el apartado 8.2 de los Comentarios al apartado 1 del artículo 4 MC OCDE, esta segunda frase excluye de la definición de residente de un Estado contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales y excluye, también, a las sociedades que no estén plenamente sujetas a imposición en un Estado contratante debido a que, aún siendo residentes de ese Estado en virtud de su normativa fiscal, se las considere residentes de otro Estado en virtud de lo dispuesto en un convenio celebrado entre ambos Estados.

En relación con la exigencia de condiciones específicas para considerar a la sociedad “residente” a efectos del convenio, el Estado que concede los beneficios fiscales, puede considerar sus exigencias satisfechas si el otro Estado somete a un nivel de tributación suficiente a la sociedad en cuestión, aunque, en otras ocasiones, es posible que el primer Estado exija un determinado nivel de presión fiscal efectiva sin tener en cuenta el nivel de presión fiscal nominal. Esta cuestión está íntimamente relacionada con la concesión de beneficios fiscales (créditos fiscales, deducciones) por el Estado de la fuente, lo que podría conducir a una reducción de la cantidad imponible (*base erosion*) y con las cláusulas de limitación de beneficios (*LOB clauses*).

Otra cuestión interpretativa que plantea igualmente el artículo 4 MC OCDE es que si bien exige sujeción al impuesto (“... *any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein ...*”) no especifica a qué impuesto. La interpretación conjunta de los artículos 2 y 4 del MC OCDE hace pensar que debería entenderse que se exige que la sociedad esté sujeta a un impuesto que grave la renta de las sociedades, no obstante, la cuestión no es ajena al debate y, de hecho, es posible encontrar pronunciamientos

admitiendo la aplicación del impuesto si la sociedad está sujeta no a un impuesto que grave la renta, sino el consumo².

Como conclusión podemos afirmar que uno de los principales problemas interpretativos que presenta actualmente el MC OCDE es *determinar cuándo una sociedad* (y por extensión, también las personas físicas) *cumple con los requisitos de sujeción al impuesto* —es decir, es *liable to tax*— y, *por tanto, puede acogerse a los beneficios del convenio*. Debe determinarse si una sociedad que disfruta de una exención subjetiva o que percibe rentas exentas cumple con este requisito. *Se trata ésta de una cuestión que depende de cómo la normativa doméstica configura la sujeción de la sociedad al impuesto*, excluyéndolo de tributación desde un primer momento o bien, sujetándolo a gravamen, pero concediéndole posteriormente una exención, como es el caso de la normativa española.

Dos son las posibles vías interpretativas a este respecto. Una de ellas pasaría por identificar la sujeción al impuesto con el gravamen nominal, de manera que cuando un elemento de renta se situara en una posición de sujeción, la sociedad podría beneficiarse de los beneficios fiscales del convenio, aunque no soportara carga tributaria alguna en la práctica, por encontrarse exento. Otra segunda vía interpretativa aboga por entender que la sociedad en cuestión se encuentra sometida a gravamen únicamente cuando soporta una carga tributaria efectiva, de manera que no cumpliría con el requisito de sujeción a efectos de aplicación del CDI aquella sociedad que está sujeta pero que disfruta de un beneficio fiscal previsto en la normativa doméstica del Estado contratante que le exime de gravamen.

A este respecto, y centrándonos en la situación existente en nuestro Derecho tributario, cabe recordar que si bien la exención es el instrumento más claro para evitar que se produzca un gravamen efectivo respecto de una determinada sociedad o respecto de un tipo en concreto de rentas, existen también otros beneficios fiscales que producen efectos equivalente a la exención. De hecho, si nos acogemos al concepto amplio de exención elaborado por Sainz de Bujanda, las deducciones y las bonificaciones de cuota, constituyen verdaderas exenciones que pueden tener un efecto desgravatorio total, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria³.

En este sentido, Herrera Molina advierte que a través de las deducciones de la cuota se impide el nacimiento de la deuda tributaria si la renta no alcanza determinada cuantía, pero si la obligación tributaria no nace, es que tampoco ha tenido lugar su presupuesto generador. Poniendo de manifiesto cómo en este caso límite se manifiesta claramente cómo las deducciones de la cuota pueden alterar el ámbito del hecho imponible⁴.

También se ha pronunciado sobre esta cuestión Soler Roch⁵, para quien “las reducciones establecidas sobre los elementos de cuantificación del tributo son mecanismos jurídicos que actúan *ex post*, pero cuyos efectos materiales son

² A este respecto Wheeler cita y analiza el caso *Chiron Bering*, véase Wheeler, J.: “The missing Keystone of income tax treaties”, *IBFD Doctoral Series*, Países Bajos, 2012, pág. 9.

³ Sainz de Bujanda, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 432 y siguientes.

⁴ Herrera Molina, P.: *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1990, pp. 256-257.

⁵ Soler Roch, M^a T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Cívitas, Madrid, 1983, pp. 100-101.

equiparables a los de la exención”, en la medida en que pueden exonerar totalmente del impuesto una determinada manifestación de riqueza.

Por último, queremos llamar la atención sobre el hecho de que una cuestión tan relevante como es la posibilidad de acogerse o no al convenio dependa de una cuestión de técnica legislativa del Estado contratante, cuestión que, además, es meramente formal, pues las consecuencias prácticas (no tributación) son las mismas, ya se arbitre un sistema de no sujeción *ab initio* o un sistema de previa sujeción con posterior exención. A mayor abundamiento, esta solución, como hemos apuntado anteriormente, no ofrece una solución uniforme para todos los casos. Por ello consideramos oportuno alcanzar una solución uniforme, que podría consistir en incluir en el propio CDI una definición o aclaración de qué debe entenderse por “sujeción al impuesto” (*tax liability*).

LAS COMUNIDADES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES *

Ada Tandazo Rodríguez

Universidad Complutense de Madrid

Resumen: La presente comunicación tiene por objeto analizar la comunidad de montes vecinales en mano común en su condición de obligado tributario en el Impuesto sobre Sociedades, y demostrar si las peculiaridades del actual régimen fiscal que le son aplicables responden o no a las exigencias de justicia tributaria y de protección al ambiente. Además, puede contribuir a enriquecer la visión que la sociedad española tiene de estas comunidades, que presentan características especialmente resaltables.

Palabras clave: Comunidad de montes vecinales en mano común, obligado tributario, Impuesto sobre Sociedades.

Las comunidades de montes vecinales en mano común constituyen una forma de propiedad «peculiar» o de «naturaleza especial»¹. Se diferencian tanto de la propiedad pública como de la privada.

Para Fernández López, se trata de una comunidad de Derecho privado, y no de Derecho público, de una comunidad que se ha decantado, *en cambio*, dice textualmente, *por un modelo de propiedad privada y colectiva que se asienta en el prototipo de la comunidad de bienes en mano común de derecho germánico*².

Sus orígenes se remontan aproximadamente a los comienzos del siglo XV, y los usos y costumbres de aquel entonces han venido condicionando su régimen jurídico. En la actualidad, representan más de la cuarta parte de la superficie total de Galicia³. La Ley de montes vecinales en mano común, Ley 55/1980, del 11 de noviembre, no nos proporciona una definición exacta de ellos; sin embargo, nos ofrece muchas de sus características: su naturaleza especial, su pertenencia a las agrupaciones vecinales como

* “Este trabajo constituye una comunicación defendida en la Jornada Internacional ECJ Leading Cases sobre Obligados Tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, celebrada el 11 de abril de 2013 y organizada conjuntamente por la UNED, la UAM, y la rama española de la EATLP, con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y Landwell-PWC. Todas las ponencias han sido sometidas a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego”.

¹ Para R. Bocanegra, cuando la actual Ley de montes vecinales en mano común califica este tipo de propiedad como de “naturaleza especial”, lo que hace es sorprender. Para él, los montes vecinales han dejado de ser montes en sentido forestal para pasar a ser una clase de propiedad de mucho mayor alcance. Afirmar, además, que son una figura verdaderamente enigmática de propiedad rural, pues no nos encontramos exactamente ante montes (porque el destino de los vecinales puede ser forestal, pero puede no serlo), ni tampoco ante terrenos públicos (puesto que su titularidad no parece corresponder a ninguna administración pública). *Cfr.* R. Bocanegra Sierra: *Los montes vecinales en mano común: naturaleza y régimen jurídico*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1986, pp. 16 y ss.

² *Cfr.* R. Fernández López: *Régimen tributario de las comunidades de montes*, Iustel, 2006, pp. 40 y ss.

³ R. Fernández López: *Régimen.... op. cit.*, p. 29.

grupos sociales y no como entes administrativos, y su aprovechamiento consuetudinario por los vecinos miembros de la comunidad⁴, el cual resalta.

Al mismo tiempo, la norma nos indica que tienen la particularidad de constituir un bien indivisible, inalienable, imprescriptible e inembargable⁵, que, por regla general, no está sujeto a contribución alguna⁶. Son administrados por la comunidad propietaria de vecinos, esto es, los miembros que conforman el grupo comunitario que en cada momento los habita, y son ellos quienes crearán los estatutos que regirán su participación.

Estos estatutos regularán la participación de sus miembros en los aprovechamientos de «pastoreo, esquilmo y demás de percepción directa en los montes vecinales en mano común, bajo el principio de la justa distribución entre los partícipes»⁷. Señalarán también los diferentes órganos de la comunidad con sus respectivas funciones⁸, etc.

En este tipo de monte vecinal, cada comunero o vecino no es titular de modo exclusivo de una cuota o parte del monte, ya sea ésta ideal o real, sino que la titularidad de dicho bien pertenece conjunta e indivisiblemente a la totalidad de las personas que conforman en cada momento la agrupación vecinal⁹; mejor dicho, a los que representen a *cada casa abierta con humos*, por usar la expresión tradicional que menciona la Ley¹⁰.

⁴ El artículo 1, de la Ley 55/1980, señala: «Se regirán por esta Ley los montes de naturaleza especial que, con independencia de su origen, pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales, y no como entidades administrativas, y vengán aprovechándose consuetudinariamente en mano común por los miembros de aquéllas en su condición de vecinos». Para Díaz Fuentes, existen tres elementos característicos de los montes vecinales en mano común: «el primer elemento diferenciador se refiere al sujeto: que pertenezca a una comunidad y que tal comunidad sea de carácter vecinal, pero no como entidad administrativa; la relación de vecino no debe ser la derivada de la relación con el ente administrativo, sino de un vínculo personal entre los sujetos. El segundo elemento es que la comunidad que conforman los sujetos sea sin cuotas. No se trata meramente de excluir diferencias de cuota por un objetivo igualitario, sino de algo mucho más radical y jurídicamente trascendente: que no haya cuotas. Y el tercer elemento es la calidad de miembro, que va ligada a la condición de vecino, y, como consecuencia, no es un derecho autónomo que siga a uno a donde quiera que vaya, sino que se tiene y se conserva únicamente mientras se está inserto en la comunidad o agrupación vecinal correspondiente». Cfr. A. Díaz Fuentes: *Montes vecinales en mano común*, Bosh, Barcelona, 1999, pág. 36.

⁵ No obstante, esta regla admite algunas excepciones, tales como las expropiaciones, en las que no profundizaremos.

⁶ El elemento subjetivista de la ausencia de personalidad jurídica es el principal motivo esgrimido en su momento para no poder calificar los montes vecinales en mano común como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, al menos hasta la entrada en vigor del régimen especial creado por la Ley 50/1998. Cfr. R. Fernández López: *Régimen...*, op. cit., pp. 46 y ss.

⁷ Apartado 4, del artículo 5, de la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común.

⁸ El artículo sexto de la Ley 50/1998, señala: «Uno. La gestión administrativa del monte, la ejecución de los acuerdos de la comunidad y la representación de la misma en sus relaciones con terceros corresponderán a los órganos establecidos a tal fin en los estatutos. En tanto estos no surtan efecto, ejercerá esas facultades una junta provisional, compuesta por un presidente y dos vocales, elegidos de entre los partícipes, cada dos años, que deberá, en especial, impulsar la redacción y aprobación de los estatutos conforme a lo dispuesto en el artículo cuarto».

⁹ J. F. Fernández García resalta que este tipo de propiedad tiene como una de sus características la ausencia de la idea de «cuota», puesto que cada comunero tiene un derecho de propiedad que se encuentra limitado por el derecho de propiedad que ejerce cualquier otro; en consecuencia, ningún comunero puede enajenar o disponer de todo o de parte de la cosa común. Asimismo, la doctrina ha establecido como antecedente de esta institución la comunidad germánica, diferenciándola así de la romana. Cfr. J. F. Fernández García: *Los montes de titularidad privada: concepto jurídico y marco regulado*, Aranzadi,

Debemos resaltar que la comunidad de montes vecinales en mano común ni se constituye ni se extingue de forma voluntaria, sino que, por el contrario, es creada a partir de una serie de usos y costumbres; y, en los pocos supuestos en los que parece posible su desaparición, la intención del legislador ha sido la de prolongar, aunque sea de forma transitoria, su subsistencia jurídica¹¹.

De forma anecdótica, Martín Mateo señala que los montes vecinales pertenecen al dominio de la Antropología social, o de la Arquitectura institucional, agregando que *tanto las momias como las reliquias prehistóricas valen dinero*¹²; y, efectivamente, el monte vecinal es el bien corporal sobre el que se constituye la comunidad y, al mismo tiempo, la co-propiedad, cuyo valor económico es preciso incrementar.

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS, señala las comunidades de montes vecinales en mano común como sujetos pasivos de este impuesto. Este supuesto fue incorporado por el artículo 1 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social¹³. Para Fernández López, esta inclusión obedece a que dichas entidades *gozan de la estructura organizativa suficiente y de la capacidad contributiva necesaria como para que el hecho imponible se realice respecto a ellas de un modo autónomo y diferenciado*¹⁴. Aquí conviene precisar que la comunidad titular del monte en su calidad de agrupación vecinal no es una persona jurídica, sin perjuicio de que posea plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines y la defensa de sus derechos, lo que es muy distinto.

Desde el punto de vista subjetivo, la Ley General Tributaria señala que «[...] tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado

Navarra, 2004, p. 39. Sobre este punto, R. Bocanegra expone: «uno de los rasgos definitorios de este tipo de comunidad, por diferencia con lo que ocurre en la comunidad romana, es que el vínculo que la sustenta y liga estrechamente a sus miembros es un vínculo de carácter obligatorio y estrictamente personal, hasta el punto de poder afirmarse que la comunidad germánica o en mano común es, ciertamente, sobre todo, una comunidad personal que pre-existe a la misma relación de comunidad económica, a la que genera por su propia virtud y eficacia, y de modo reflejo o secundario». Además, el fallecimiento de alguno de los comuneros en la comunidad germánica no arrastra la transmisión a sus herederos de derecho alguno sobre la misma, produciéndose, por el contrario, o bien un crecimiento de los derechos de los demás miembros, o bien la subrogación de otras personas en el lugar dejado vacante en la comunidad, pero todo ello bajo reglas diferentes a las sucesorias. Cfr. R. Bocanegra Sierra: *Los montes...*, op. cit., pp. 158 y ss. Profundiza también en este planteamiento A. Díaz Fuentes, quien, precisando que debe quedar muy claro el deslinde de conceptos, subraya que en la comunidad germánica «hay pluralidad de sujetos no para considerar a cada uno titular de un derecho especial, que esto corresponde a la comunidad romana, sino en situación de propiedad colectiva, sin autonomía o independencia individual». Para él, la comunidad en mano común es «una pluralidad coaligada de personas». Cfr. A. Díaz Fuentes: *Montes vecinales...*, op. cit., p. 87.

¹⁰ Artículo 7 de la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común.

¹¹ Cfr. R. Fernández López: *Régimen tributario...*, op. cit., p. 123.

¹² Véase el prólogo que R. Martín Mateo escribió para el libro de R. Bocanegra Sierra: *Los montes...*, op. cit., p. 11.

¹³ Epígrafe j), apartado 1, del artículo 7 del TRLIS.

¹⁴ R. Fernández López: *Régimen tributario...*, op. cit., p. 83.

susceptibles de imposición»¹⁵. Partiendo de este supuesto, el legislador, en su libertad para determinar qué sujetos pasivos deben integrar la relación jurídico tributaria, consideró que la comunidad vecinal, por ser una colectividad que cuenta con un ente que la representa, y con autonomía patrimonial frente a terceros en el tráfico jurídico, podía convertirse en parte deudora de la relación tributaria. Fue por ello que la dotó de capacidad jurídica.

Es decir, estamos ante un “ente” carente de personalidad pero con capacidad jurídica, pues la comunidad titular de montes vecinales en mano común que representa goza de plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines (entre ellos, la defensa de sus intereses, ya sea en la vía judicial o administrativa). Responderá ante la Administración como obligado tributario en el IS, una responsabilidad que debería darse por cada comunero como se indica en la Ley del IRPF. El legislador no debería primar al ente sin personalidad sobre la persona física, que es, a nuestro criterio, el verdadero obligado tributario.

Por todo ello, el trato que reciben las comunidades de montes vecinales en mano común en el Impuesto sobre Sociedades es susceptible de revisión. En primer lugar, porque no se justifica en términos de justicia tributaria la modificación introducida por la Ley 50/1998¹⁶; y, en segundo lugar, porque dichos entes presentan características significativas que los diferencian de otros entes societarios (aunque la ley les reconozca capacidad jurídica, deberían quedar al margen de este tributo o, en su defecto, poseer una imposición más flexible). El legislador podría realizar un nuevo planteamiento integral que considerase el carácter singular de estas comunidades.

En síntesis, creemos que, desde el punto de vista subjetivo, no parece estar suficientemente justificada la inclusión de las comunidades vecinales en mano común entre los obligados tributarios del Impuesto sobre Sociedades. Sobre todo, por el régimen ya previsto en el IRPF que contempla que cada uno de los miembros de la comunidad vecinal, en su condición de comunero, declare individualmente las cantidades que le sean repartidas por la comunidad. El Texto Refundido de la Ley del IRPF considera dichos ingresos como participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad¹⁷.

¹⁵ Artículo 35, inciso 4, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

¹⁶ Llama la atención la distinción que se realiza con respecto a las sociedades civiles, entes también colectivos con personalidad jurídica que no se consideran obligados tributarios en el IS.

¹⁷ Según el artículo 25, de la LIRPF «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: 1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad. d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas, y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario». En diversas consultas realizadas a la DGT sobre los ingresos de la comunidad

Entre los beneficios que señala el TRLIS, podemos citar:

- Un tipo de gravamen preferente.
- La dispensación de presentar la declaración del IS en períodos en que no obtengan ingresos sometidos al impuesto, ni incurran en gasto, ni realicen inversiones que les den derecho a reducir su base imponible.
- Una reducción de la base imponible en el importe de los beneficios del ejercicio que tengan como fin:
 - Realizar inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social del monte.
 - Realizar gastos para la conservación y mantenimiento del monte¹⁸.
 - Realizar una financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social.

En este sentido, tendrán la consideración de obras de interés social todas aquellas actuaciones que beneficien a la colectividad en su conjunto y no a determinados individuos, como, por ejemplo, las fiestas patronales, obras en iglesias y cementerios, equipamientos de locales sociales, educativos y deportivos, fuentes, canalizaciones de aguas, arreglo y asfaltado de caminos, instalaciones de iluminación pública, sumideros, etc.

Por citar un caso concreto, tenemos que en una consulta vinculante a la Dirección General de Tributos¹⁹, se señaló que dará derecho a la reducción de la base imponible la rehabilitación de un edificio de propiedad de la comunidad de montes vecinales en mano común y su posterior uso por todas los vecinos del monte y entidades sociales de la parroquia para sus actividades culturales, lúdicas, deportivas, etc. En este supuesto, las medidas no están orientadas a beneficiar singularmente a determinadas personas o entidades privadas, sino a toda la comunidad, por lo que pueden considerarse de interés social.

Las reducciones antes descritas deberán aplicarse en el mismo período impositivo o en los cuatro siguientes. Si se efectuaran en dicho plazo, la Ley señala «que la parte de la cuota íntegra correspondiente a los beneficios no aplicados efectivamente a las inversiones y gastos descritos, junto con los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció dicho

vecinal, esta señaló que están bajo el tratamiento previsto para las participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad, a que se refiere el artículo 25, apartado 1, epígrafe a), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, rendimientos del capital mobiliario que forman parte de la renta del ahorro. Para profundizar sobre este tema, están las consultas 366/2005 de 08-03-2005; 2521/2007 de 26-11-2007; 2688/2009 de 07-12-2009; 2688/2009 de 07-12-2009.

¹⁸ En este sentido, Sieiro refiere que «desde una perspectiva material se requiere que el beneficio se concrete en inversiones que efectivamente se realicen con destino a la conservación, mejora, protección de acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado, así como a la financiación de obras de infraestructuras y servicios públicos de interés general». M. Sieiro Constante: “Las comunidades de montes vecinales en mano común. Su especialidad fiscal”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Abril-Junio, 2003, p.457.

¹⁹ Consulta DGT 0070/2010, del 20 de enero del 2010.

plazo». Sin embargo, los beneficios podrán aplicarse en un plazo superior al señalado sólo si en el término legal se formula un plan especial de inversiones y gastos por la comunidad vecinal, y sólo si es aceptado por la Administración Tributaria en los términos que se establezcan reglamentariamente²⁰.

Es destacable que en el TRLIS se contemplen incentivos fiscales orientados a potenciar la explotación sostenible de los montes, y a facilitar la concentración de la propiedad con el fin de beneficiarse de las condiciones de planes técnicos forestales y otras figuras de explotación sostenible y conservación de masas forestales aplicables a las comunidades vecinales. No obstante, es preferible homogeneizar el tratamiento que se da en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades sobre las subvenciones percibidas por el titular de una explotación forestal que desarrolle planes técnicos o planes de repoblación aprobados por la Administración competente. Puesto que en el IRPF se contempla la exención de tales rentas, mientras que en el Impuesto sobre Sociedades están sujetas a imposición, dicha contradicción no puede ser fundamentada bajo el principio de justicia tributaria.

Recapitulando: la comunidad de montes vecinales en mano común es un modelo de propiedad privada y colectiva que se apoya en el modelo de la comunidad de bienes en mano común de derecho germánico. En esta comunidad, el vínculo real de cada dueño con el monte, considerado como bien de capital inmovilizado con diversas actividades, no gira en torno al “afán de lucro”; es decir, su fin primordial no es la búsqueda de un beneficio económico (aunque éste puede y va a presentarse en la relación, no es la finalidad²¹). Ahora bien, aunque por motivos de técnica legislativa y justicia tributaria resulta criticable que las comunidades vecinales se consideren sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, no obstante, el tipo de beneficios fiscales previstos en el régimen especial sí puede utilizarse como punto de partida para diseñar otros regímenes no vinculados a las peculiaridades jurídicas de las comunidades vecinales en que prevalezcan: a) La creación de incentivos tributarios específicos que potencien las explotaciones forestales sostenibles, y b) La estimulación de las inversiones destinadas a la conservación y protección de los montes.

²⁰ Artículo 123, apartado 2, del TRLIS.

²¹ No podemos afirmar que la comunidad vecinal en mano común carece de «ánimo de lucro». Lo cierto es que el legislador ha limitado al máximo los derechos económicos de los comuneros, como también se puede observar en la normativa autonómica.