

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 1/2016



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Castro de Luna, Manuel José: Tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los administradores y socios de una entidad. Análisis de posibles situaciones: especial consideración a las retribuciones percibidas por los socios de sociedades profesionales

García Sinde, Ignacio: Dos realidades en crisis. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Sistema de Pensiones Públicas en España. Líneas de reforma

Gil García, Elizabeth: Una nota sobre la propuesta de modificación de la Directiva de Intereses y Cánones

Navarro García, Albert: *La tasa de un euro por receta:* análisis crítico de la doctrina del Tribunal Constitucional

Sanz Gómez, Rafael: Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES Y SOCIOS DE UNA ENTIDAD. ANÁLISIS DE POSIBLES SITUACIONES: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Manuel José Castro de Luna
Inspector de Hacienda del Estado

Resumen: En el presente artículo se trata de exponer el tratamiento fiscal de las retribuciones de los administradores sociales y socios tras las recientes reformas introducidas por las Leyes 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades; 31/2014, de 3 de diciembre de modificación de la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo; y 26/2014, de 27 de noviembre de modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, analizando sus posibles repercusiones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO

1. CONSIDERACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: REQUISITOS DE DEDUCIBILIDAD. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL Y CRITERIOS INTERPRETATIVOS: Sentencias del Tribunal Supremo de 13 noviembre 2008: Doctrina del Vínculo y del Milímetro, Informe Dirección General de Tributos de 12 marzo de 2009, Análisis Resolución de la Dirección General del Registro y del Notariado de 3 de abril de 2013, Situación actual tras nueva LIS y reforma Ley de Sociedades de Capital. 2. CALIFICACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: ANÁLISIS DE LAS POSIBLES SITUACIONES. 2.1. Retribuciones percibidas por el desempeño del cargo de Administrador social. 2.2. Retribuciones percibidas por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral. 2.3. Retribuciones percibidas por el socio por la realización de actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE. 2.4. El socio percibe retribuciones de la sociedad en la que participa por la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE. Repercusiones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Consideración en el Impuesto sobre Sociedades: requisitos de deducibilidad. Evolución jurisprudencial y criterios interpretativos

La problemática en torno a la consideración fiscal de las retribuciones satisfechas a los administradores sociales, nace del empecinamiento de la normativa mercantil en considerar el cargo de administrador como gratuito, salvo disposición en contrario de los estatutos sociales, a pesar de que la realidad social parece ser otra.

Así el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, hoy derogado, establecía en su art.9 que “en los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar el sistema de su retribución de los administradores, «si la tuvieren», en tanto que su art.

130 disponía que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”. Exigencia ésta que se mantiene vigente tras la entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre de modificación de la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, que modifica el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, cuyo art. 217 establece que “el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración”.

Con base en esta previsión legal y a raíz de las famosas *sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, caso Mahou*, se construyó una estricta línea jurisprudencial en la que se exigía que dichas retribuciones aparecieran minuciosamente detalladas en los Estatutos sociales para admitir su deducción. En concreto las condiciones exigidas eran las siguientes¹:

Que tales remuneraciones aparecieran fijadas en los Estatutos sociales de forma cierta:

- No bastando con que los Estatutos reflejen el carácter remunerado del cargo, sino que debían precisar el sistema retributivo, sin que fuera suficiente que se previeran sistemas alternativos y se dejara a la Junta la determinación de cuál se aplicaba.
- Cuando la retribución fuera fija no bastaba con prever su existencia y obligatoriedad, sino que era preciso que fijaran su cuantía o, al menos, los criterios para determinarla sin ningún margen de discrecionalidad.
- Si se elegía un sistema variable consistente en una participación en los beneficios de la sociedad no bastaba con fijar un límite máximo, sino que el porcentaje debía estar perfectamente determinado en los Estatutos.

Sólo en la medida en que se cumplieran estos requisitos, las remuneraciones de los miembros del Consejo de Administración tendrían la consideración de *gasto obligatorio*, y por ende, *necesario*², *requisito exigido por la Ley 61/1978*³ para la deducibilidad de los gastos.

La omisión en los Estatutos al carácter remunerado del cargo o su indefinición en la determinación y cuantificación de la misma, suponía, la *gratuidad del cargo* y la

¹ La conocida como *Doctrina del milímetro*.

² *Sentencia del Tribunal Supremo de 02-01-2014* “... La cuestión, por tanto, no se centra en la «necesidad» del gasto como a veces se pretende, sino en su «legalidad», que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, no solo a los estatutos, sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes. Por eso, resulta insólita cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil.”

³ Hay que tener presente que dichas Sentencias fueron dictadas a raíz de una liquidación dictada por la AEAT referida al ejercicio 1992. En dicho ejercicio estaba en vigor la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades*, que exigía la condición de gasto necesario, en cuanto obligatorio, para admitir su deducción. Así su *art. 13* disponía:

“Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los *gastos necesarios* para la obtención de aquéllos (...), entre los que pueden enumerarse los siguientes:

ñ) “Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10 por 100 de los mismos”.

calificación de dichas retribuciones como liberalidad, y por ende, como gasto no deducible.

A raíz de las críticas a la rigidez de la citada línea jurisprudencial, y con la entrada en vigor 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, la *Dirección General de Tributos* emitió su Informe de 12 de marzo de 2009, donde vino a flexibilizar los requisitos exigidos para la consideración como gasto deducible de dichas retribuciones bajo las siguientes premisas:

- El TRLIS regula de forma más flexible que la Ley 61/1978 la materia sobre la deducibilidad de los gastos, en la medida en que se admite la deducibilidad de gastos que, si bien *no son obligatorios jurídicamente* para la entidad, sin embargo están *correlacionados con los ingresos y que no tengan la consideración de liberalidad*.
- De forma que se admite su deducción siempre que:
 - Los estatutos de la sociedad *recojan el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza* establecidos por las STS de 13 nov. de 2008.
 - Representen un gasto contable, imputado a los resultados de la entidad y que no representen una liberalidad.

En la actualidad, tras la entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre de modificación de la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, si bien se mantiene en el art. 217 del TRLSC la exigencia de constancia en los estatutos sociales del carácter remunerado del cargo de administrador social⁴, y la necesidad de que los mismos determinen el sistema retributivo, el art. 218 permite que cuando dicha retribución consista en una participación en los beneficios de la sociedad, los estatutos establezcan el porcentaje máximo de la misma, delegando en la Junta General la determinación de su importe.

Pero las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, confirmadas por otras muchas posteriores⁵, establecían también la llamada “*Teoría del vínculo*”, en virtud de la cual se niega la posibilidad de existencia de un doble vínculo, mercantil y laboral, en los miembros del consejo de administración para el ejercicio de funciones de “alta dirección” o “ejecutivas”. Como consecuencia de dicha teoría, las retribuciones satisfechas a consejeros delegados o miembros de comisiones ejecutivas, a pesar de que los mismos hubieran suscrito el oportuno contrato laboral con la sociedad y figuraran dados de alta en el correspondiente régimen de la seguridad social, quedaban sometidas a las mismas exigencias que las retribuciones de los administradores para admitir su deducibilidad, y ello porque “las funciones de “alta dirección” (dirección, gestión, administración y representación) son las propias de los administradores, con lo que la relación laboral queda subsumida en la relación mercantil” .

⁴ *Dirección General de Tributos, CV2978/2014, de 04 de noviembre* “Los estatutos de la entidad disponen que el cargo de administrador es gratuito. Consecuentemente, las retribuciones recibidas por los dos administradores actuales, por las funciones de gerencia y las funciones de administrador, no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IS”.

⁵ En el mismo sentido las *STS 02/12/2010, STS 11/03/2010 y STS de 05/02/2015*.

En consecuencia no eran deducibles las retribuciones satisfechas a Consejeros Delegados, Gerentes, Directores Generales... por el ejercicio de estas funciones de alta dirección, si no se cumplían escrupulosamente las exigencias estatutarias anteriormente mencionadas.

No obstante, como no podía ser de otra forma, la jurisprudencia admitía que los miembros del Consejo de Administración podían tener al mismo tiempo *una relación laboral con su empresa*, “siempre que fuera para realizar trabajos que podrían calificarse como de comunes u ordinarios, no así cuando se trate de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección”⁶.

En la actualidad, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que se ha puesto fin a la Teoría del vínculo, *al reconocerse expresamente la posibilidad de que los miembros del consejo de administración sean retribuidos por el desempeño de funciones ejecutivas o “de alta dirección”*, al margen de las cantidades que perciban por su condición de administradores⁷. Lo que ha sido también reconocido en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, al disponer expresamente en su art.15 que:

“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”.

Es decir, se disocia definitivamente el tratamiento fiscal de las retribuciones satisfechas a consejeros delegados y miembros de comisiones ejecutivas, del correspondiente a las retribuciones satisfechas a los miembros del consejo de administración⁸. Así pues aquéllas serán deducibles como cualquier otro gasto de personal satisfecho por la sociedad al margen de cualquier previsión estatutaria sobre las mismas, siempre que las mismas se satisfagan bajo el amparo del correspondiente contrato de trabajo suscrito con la sociedad, con el voto favorable de 2/3 de los miembros del consejo de administración.

Si bien con dicha modificación no se hace más que reconocer una práctica habitual, como es la retribución de los consejeros delegados y directores generales por su

⁶ En el mismo sentido la *Dirección General de los Registros y del Notariado* en múltiples resoluciones, entre las que podemos destacar la de 3 de abril de 2013 y la *Dirección General de Tributos en CV 1562/2004, de 13 de junio*, “Las retribuciones que perciben los socios administradores de una sociedad de profesionales, en la medida en se correspondan con la contraprestación por los servicios profesionales prestados a la entidad, con independencia de su naturaleza mercantil o laboral, tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado,...”

⁷ Art. 249.3 *TRLSC* “Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado *consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas* en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato este éste y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las 2/3 partes de sus miembros...En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas...el consejero no podrá recibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyos cantidades o conceptos no estén previstos en este contrato”.

⁸ Por otro lado, el art.18.2.b) de la LIS excluye del ámbito de las operaciones vinculadas “las retribuciones a los consejeros o administradores por el ejercicio de sus funciones”.

condición de tales, no hubiera estado de más, en aras de la protección de los accionistas, que dichas retribuciones se hubieran sometido expresamente al límite aprobado anualmente por la junta general⁹, al no quedar demasiado claro si juega o no dicho límite, al establecer el art. 217. 3 LSC que el mismo será aplicable a las remuneraciones anuales del conjunto de los administradores “en su condición de tales”, y al no disponer el art. 249.4.2º párrafo más que “el contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general”

2. Calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Naturaleza de las retribuciones percibidas por los Administradores y socios: análisis de las posibles situaciones¹⁰. Especial consideración a las retribuciones de socios de sociedades profesionales

Vamos a analizar a continuación la naturaleza jurídica de las retribuciones que pueden percibir los administradores, consejeros delegados o miembros de comisiones ejecutivas, sean socios o no de la entidad, así como la calificación de los rendimientos que pueden percibir los socios de la entidad en la que participan, por los diferentes servicios que presten a la misma.

2.1. Retribuciones percibidas por el desempeño del cargo de Administrador social

Las cantidades percibidas por el Administrador de una entidad, en su calidad de tal y sea o no socio de la misma, merecen la calificación de *rendimientos del trabajo*^{11 12} sometidos a una retención del 35 ó 19 por 100 en el ejercicio 2016¹³ según los casos.

Como ya hemos analizado, dicha retribución será deducible para la entidad en la medida en que aparezca reflejada en los estatutos, teniendo presente que la jurisprudencia ha admitido que no existe inconveniente en negar la deducibilidad de una retribución en el IS y admitir el gravamen de la misma en el IRPF¹⁴.

Por último cabe recordar que el nuevo *art. 18.2b) de la LIS* excluye del ámbito de las operaciones vinculadas a “las retribuciones de los consejeros y administradores por el ejercicio de sus funciones”.

⁹ Art. 217.3 LSC “el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores, en su condición de tales, deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación”.

¹⁰ Centro de Estudios Financieros, 23/02/2015.

¹¹ Art. 17.1 LIRPF “Se considerarán *rendimientos íntegros del trabajo* todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

2. “En todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos de representación”

¹² En el mismo sentido la CV2978/2014, de 04/11 de la Dirección General de Tributos.

¹³ Art. 101.2 LIRPF y art. 80.1.3º RIRPF, en función de si el importe neto de la cifra de negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea superior o inferior a los 100.000€

¹⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 17/06/2004.

2.2. Retribuciones percibidas por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral

También en este caso las retribuciones percibidas por consejeros delegados, directores generales o miembros de comisiones ejecutivas merecen la calificación de *rendimientos del trabajo*, si bien sometidas en este caso a la *valoración de mercado* derivada del régimen de operaciones vinculadas. En cuanto al tipo de retención, será el resultante del procedimiento general de cálculo del mismo.

Hay que recordar en este punto que el *art. 15.1.e) de la LIS* excluye expresamente a dichas retribuciones del concepto de liberalidad y que en consecuencia, serán deducibles en el IS en la medida en que las mismas figuren previstas en el contrato de trabajo concertado con la entidad con la aprobación de 2/3 partes de los miembros del consejo¹⁵.

2.3. Retribuciones percibidas por el socio por la realización de actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE

En este caso nos encontramos ante un socio de una entidad, que percibe retribuciones de la misma, por la realización de actividades no profesionales, es decir, no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

La calificación de las mismas plantea la problemática general de distinción entre los rendimientos de actividades económicas y los rendimientos del trabajo¹⁶, para lo cual habremos de estar al caso concreto y tener presente las siguientes consideraciones:

- Con carácter general calificaremos dichos rendimientos como del trabajo si concurren las notas de *dependencia, ajenidad y ausencia de medios de producción en sede del socio*, recibiendo la calificación de rendimientos de actividades económicas en caso de ausencia de dichas notas.
- “La condición de socio se considera un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, si bien, la concurrencia de tales notas es una cuestión de hecho que deberá analizarse en cada caso concreto¹⁷”
- “A partir de un 50 por ciento de participación en el capital social, difícilmente puede entenderse que concurren las citadas notas, por lo que en tal caso debiera entenderse que existe ordenación por cuenta propia¹⁸”, y calificarse como rendimientos de actividades económicas.

En cualquier caso, sea cual sea su calificación, si la participación del socio en el capital social es superior ó igual al 25 por 100¹⁹, habrá de tener presente que dichas retribuciones se someten al régimen de operaciones vinculadas, y en consecuencia, deberán valorarse a valor de mercado, admitiéndose su deducción en el impuesto sobre sociedades en la medida en que las mismas se ajusten a dicho valor.

¹⁵ Art.249.4 TRLSC.

¹⁶ Art. 27.1 LIRPF. “Se considerarán *rendimientos íntegros de actividades económicas* aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios...”

¹⁷ Dirección General de Tributos, CV1492/08.

¹⁸ Dirección General de Tributos, CV0179/09.

¹⁹ Art. 18.2. 2º párrafo LIS.

2.4. El socio percibe retribuciones de la sociedad en la que participa por la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

Esta es la situación contemplada por el nuevo *párrafo 3º del art. 27.1 LIRPF*, introducido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre²⁰, que califica dichos *rendimientos de actividades económicas* siempre y cuando concurren todas y cada una de las circunstancias siguientes:

- Que dichos rendimientos provengan de una entidad de la que sea *socio* el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de *actividades profesionales*, que son las recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.
- Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (*RETA*), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial²¹.

Dichas condiciones han sido interpretadas por la *Dirección General de Tributos*²² en recientes consultas de las que podemos extraer:

1. Para que resulte de aplicación el art. 27.1.párrafo 3º de la LIRPF, es necesario que *tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional*. A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, *independientemente* de que por aplicación de la Regla 3ª.3 de

²⁰ Art. 27.1.párrafo 3º...“Tratándose de *rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe* derivados de la realización de actividades incluidas en la *Sección Segunda de las Tarifas del IAE (Actividades Profesionales)*, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, *en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos*, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen...”

²¹ Art. 97 del RDL 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social:

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

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

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

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

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

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

²² CV2484/2015, de 5 de agosto y CV2501/2015 de 5 de agosto.

las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la sección 1^a²³.

2. Además hay que tener presente que si el socio percibe rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarán como de actividades profesionales. *Los rendimientos por su condición de administrador se siguen considerando rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF.*
3. Caso de no cumplir alguna de las condiciones exigidas, los rendimientos percibidos por el socio merecerán la calificación de rendimientos del trabajo.
4. Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, *la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, siempre que la participación en el capital social sea igual ó superior al 25 por 100.*

*Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica*²⁴.

La consideración como rendimiento de actividad económica de las remuneraciones percibidas por los socios profesionales dados de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa, plantea el problema de la consideración de los mismos como sujetos pasivos, o no, del IVA. Pues bien, el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF en base a su inclusión en el RETA *no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA*, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial; que en gran medida suponen la ausencia de dependencia y ajenidad. Será la concurrencia o ausencia de dichas circunstancias la que motive la consideración o no como sujeto pasivo de IVA del socio profesional.

Como indicios de dichas circunstancias podemos citar:

a) Indicios comunes de *Dependencia*:

- La asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar designado por éste y el sometimiento a horario.
- El desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones.
- La inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad, y reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

²³ La Regla 3^a.3 de las Tarifas del IAE establece que: “Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2^a de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2^a de las Tarifas, *deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.^a de aquéllas*”.

²⁴ Nota de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión de la AEAT de 10 de febrero de 2015.

b) Los indicios comunes de *Ajenidad*:

- La entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados.
- La adopción por parte del empresario- y no del trabajador- de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender.
- El carácter fijo o periódico de la retribución del trabajo.
- El cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de profesiones.

En este sentido resulta especialmente relevante *la condición de socio de los profesionales* por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir, *salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial*.

Si el socio lleva a cabo la *ordenación por cuenta propia de factores de producción*²⁵ para el desarrollo de su actividad profesional, para lo cual será decisivo verificar si le corresponde la titularidad o derecho de uso de los activos necesarios para la misma, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán *sujetas al IVA*. La calificación como empresario o profesional a efectos, tanto del IRPF como del IVA, supondrá que deberá estar dado de *alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores* mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Por otra parte, *como sujeto pasivo del IVA estará obligado a emitir factura* por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto (artículo 164 de la Ley del IVA).

Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de *dependencia y ajenidad*²⁶, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán *no sujetos al IVA* en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5º de la Ley del IVA.

Aunque, a efectos de IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, según

²⁵ Dirección General de Tributos CV 3788/2015, de 30/11 “...tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del IVA en la medida en que no concurra un elemento fundamental, la ordenación de medios propios”.

²⁶ Dirección General de Tributos, CV3740/2015, de 26/11 “...en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. La referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y es la sociedad la que responde frente a terceros, en estas condiciones, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarían no sujetos”.

se establece en el artículo 3.2 a) y la Disposición Adicional Undécima del RGAT que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del IVA. Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por este motivo.

El contribuyente no tendrá obligación de expedir factura de sus operaciones ya que no se considera sujeto pasivo del IVA.

DOS REALIDADES EN CRISIS. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SISTEMA DE PENSIONES PUBLICAS EN ESPAÑA. LINEAS DE REFORMA

Ignacio García Sinde

Interventor y Auditor del Estado. Inspector de Hacienda

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CRISIS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. 3. LA CRISIS DEL SISTEMA DE PENSIONES CONTRIBUTIVAS. 4. LÍNEAS DE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. 5. CUESTIONES RELACIONADAS. 6. CONCLUSIONES.

1. Introducción

La primera realidad a la que nos referimos en el título de estas notas es un impuesto en crisis. Se trata del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que es un tributo con gran tradición en España, integrante secular de nuestra imposición directa y personal, que grava las adquisiciones gratuitas de bienes y derechos tanto “mortis causa” como “inter vivos”.

En principio, parece un tributo justo (ante la gratuidad de la adquisición y dado que en la formación de un patrimonio –incluso en caso de herencia- influye la sociedad en la que ha crecido y se ha desarrollado el fallecido) pero lo cierto es que en la actualidad sufre, a nuestro juicio, una profunda crisis, en la que inciden los aspectos que analizaremos posteriormente.

La segunda realidad que nos encontramos que presenta síntomas de agotamiento o crisis, no tan graves, a nuestro juicio, como en el caso anterior, pero en todo caso importantes y dignos de atender en tiempo para que no se agrave, es el sistema público de pensiones contributivas. Baste mencionar los últimos planteamientos para separar, - en el marco del Pacto de Toledo, en un proceso de financiación de prestaciones con recursos diferentes de las cotizaciones sociales-, la financiación de las pensiones de viudedad con impuestos (en la senda de la financiación con impuestos de la sanidad o parcialmente de la prestación por desempleo).

Para ello analizaremos las dos realidades mencionadas y formularemos una propuesta que las relaciona, que entendemos puede permitir la recuperación de la legitimidad del Impuesto y recabar ingresos necesarios para que la financiación del sistema de pensiones públicas contributivas pueda cumplir con los compromisos derivados de las cuotas recibidas.

2. La crisis del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Volviendo a la primera cuestión, -la situación de crisis del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-, debemos señalar las características o circunstancias que, a nuestro juicio, propician o inciden en la situación de crisis de la que partimos:

- Es un tributo estatal, pero su recaudación (excepto la de no residentes, residentes en Ceuta y Melilla y residentes en el extranjero) y parte de la capacidad normativa sobre el mismo se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas no forales.
- Al producirse la cesión de la capacidad normativa a las Comunidades Autónomas se inició un proceso de competencia fiscal entre las mismas, al introducirse, por las Comunidades Autónomas más solventes (e incluso por algunas menos solventes) importantes beneficios fiscales, lo que ha determinado que los contribuyentes con mayor capacidad económica hayan trasladado su residencia fiscal a aquellos territorios en busca de la aplicación de estos beneficios fiscales (y aún de unos criterios más laxos en la aplicación de la normativa). Sin necesidad de mencionar las particularidades forales que incidían en la cuestión.

Este proceso de cambio de residencia fiscal, además, incide en la recaudación por IRPF de las Comunidades afectadas por los traslados de domicilio de contribuyentes (dicha recaudación es perdida por la Comunidad Autónoma de la que se desplaza el contribuyente), además de dificultar las comprobaciones gestora e inspectoras (contribuyentes con actividades económicas en una zona de España que trasladan su residencia a Madrid, por lo que, en la práctica, la posibilidad de ser comprobado o inspeccionado disminuyen).

- Es un tributo que, fruto de estas decisiones que han convertido a los beneficiarios de sucesiones y donaciones en españoles con diferentes obligaciones según su lugar de residencia, ha devenido en un tributo deslegitimado. A ello ha contribuido un mal entendido liberalismo económico que ha presentado el Impuesto como un tributo injusto radicalmente, al gravar la transmisión de bienes dentro de la familia.
- Su capacidad recaudatoria ha ido minorando. Si en 2007 se ingresaron 2.745.723.000 euros, en 2011 los ingresos bajaron a 1.964.493.000 euros.
- Como consecuencia de la bajada de ingresos para las Comunidades Autónomas, se han incrementado las actuaciones de comprobación e inspección de este tributo, lo que ha determinado en los últimos años un incremento de la litigiosidad.

3. La crisis del sistema de pensiones contributivas

La segunda crisis a la que nos referimos en el título y que debemos analizar es la del sistema público de pensiones contributivas.

En España rige un sistema de reparto, de manera que las cotizaciones actuales se utilizan para pagar las pensiones actuales, existiendo una mera expectativa para el actual cotizante de que en el futuro existan recursos para el cobro de la pensión devengada. El sistema de reparto se contraponen al sistema de capitalización, en el que las cuotas actuales se destinan al ahorro y al pago de las pensiones futuras del cotizante.

Sólo el Fondo de Reserva es un indicio de un sistema de capitalización, que supone destinar las cotizaciones actuales a formar un capital que se distribuirá a los cotizantes actuales.

Aunque la financiación del sistema de pensiones contributivas es un problema a medio o largo plazo, en los que incide, entre otros factores, la demografía (entre enero y junio de 2015 han nacido 206.656 personas y han fallecido 225.924 personas), la esperanza de vida (en 1975 era de 70 años y en la actualidad cerca de 85 años), la situación del empleo (aunque disminuye el número de parados no crece significativamente el número de afiliados a la Seguridad Social), la evolución de los salarios (estancados o a la baja), el factor de sustitución, ratio cotizantes/pensionistas, el importe de las pensiones, lo cierto es que un sistema de pensiones contributivas basado, como hasta estos momentos, en un impuesto sobre los salarios (la realidad última del sistema y de las cotizaciones sociales) no parece viable en la medida que las retribuciones del factor trabajo pierden influencia y peso en el actual sistema económico y en su aportación al Producto Interior Bruto.

Parece difícil que esta tendencia –de crecimiento de la participación de los rendimientos del capital en el Producto Interior Bruto- disminuya en el futuro. Y si se produjera tal disminución parece que se vincularía a un descenso de la productividad, lo que podría incidir negativamente en los salarios que, a largo plazo, llevaría a menores ingresos por cotizaciones sociales.

Por tanto, a nuestro juicio, se hace necesario, a la vista de las disposiciones del Fondo de Reserva de la Seguridad Social que se han producido en los últimos años, un reforzamiento de los ingresos del sistema de cotizaciones sociales para financiar las pensiones contributivas del futuro.

En la actualidad la Seguridad Social satisface pensiones por incapacidad, jubilación, viudedad, orfandad y a favor de otros familiares. Una de las posibles soluciones pasaría por traspasar el pago de algún o algunos tipos de pensiones a cargo de Presupuesto del Estado, financiado con impuestos.

En los últimos ejercicios el sistema presenta los siguientes déficits: 0,21 por ciento del PIB en 2010, 0,1 por ciento del PIB en 2011, 1 por ciento en 2012, 1,1 por ciento en 2013 y 1,1 por ciento en 2014.

Si consideramos que en los próximos años se producirán las jubilaciones de las generaciones nacidas en los años del desarrollo español, que se producirá un incremento del porcentaje de pensionistas que cobran la pensión máxima, nos parece difícil, a la vista de la evolución de la retribución salarial (sólo crecen los salarios más altos, que añaden más valor añadido) que se produzca un incremento de los ingresos por cotizaciones que permita no sólo solventar el déficit, sino recuperar el Fondo de Reserva.

En 2008 se aportaron por disposición del Consejo de Ministros al Fondo de Reserva 9.400 millones de euros. En 2010 se aportaron 1.740 millones de euros.

En el ejercicio 2012 se acordaron disposiciones por importe de 1.700, 1.363, 3.530 y 410 millones de euros, lo que hace un total de 7.003 millones de euros. En 2013 las disposiciones fueron de 3.500, 1.000, 1.000, 720, 5.000 y 428 millones de euros, lo que suma 11.648 millones de euros. Y en 2014 se dispuso de 6.000 millones de euros en julio y de 9.300 millones de euros en diciembre, lo que totaliza 15.300 millones.

A 1 de julio de 2015 se ha dispuesto de otros 3.750 millones de euros. Y en diciembre de 2015 se ha realizado una nueva disposición del Fondo de reserva por importe de 7.750 millones de euros.

En total, las disposiciones ascendieron a 41.701 millones de euros. De esta manera el patrimonio del Fondo que alcanzó su máximo el 31 de diciembre de 2011 con 65.830 millones de euros, era de 41.623 millones de euros a 31 de diciembre de 2014 y de 34.221 millones a 31 de diciembre de 2015 (36.928 millones a valor de mercado a diciembre de 2015).

Si a ello unimos la caída de la rentabilidad de las inversiones en que se materializa el Fondo, lógica consecuencia de la bajada del tipo de interés, entendemos que es muy complicado cesar en la utilización del Fondo de Reserva y difícil recuperar el patrimonio a nivel de 2011 en el corto y medio plazo.

4. Líneas de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La conjunción de las dos realidades en crisis que hemos señalado nos conduce a una primera propuesta de reforma, que no sería otra que el cambio de afectación de la recaudación de este Impuesto (o como se le quiera llamar tras la reforma) al sistema de financiación de pensiones públicas contributivas.

- A) Este cambio de afectación implica, *en primer lugar*, encargar de su gestión y recaudación, en la totalidad del territorio nacional, a la Tesorería General de la Seguridad (aquí se plantearía el necesario proceso de convergencia de la misma con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para unificar la gestión de los recursos públicos, cuestión que excede del ámbito de nuestro trabajo, pero a la que sólo vemos ventajas, fuera de los problemas corporativos que desgraciadamente normalmente dificultan o impiden este tipo de procesos).

La Inspección del recurso dependería ser encomendada a la Inspección de los Tributos del Estado (con un sistema similar al existente actualmente para la recaudación de las cotizaciones descubiertas por la Inspección de Trabajo) por su mayor conocimiento de la evolución patrimonial de los contribuyentes.

Evidentemente, esto supondría la desaparición de las Comunidades Autónomas, incluidas las forales, en la gestión de este recurso. El problema de las posibles compensaciones por la pérdida de esta recaudación tiene dos soluciones: o no hay lugar a la misma (ya que si disponen de tantos recursos para entrar en una carrera de competencia por ofrecer la tributación más baja, no les debe costar mucho ser privados del mismo) o se incrementan las transferencias o la participación en los tributos del Estado. En cualquier caso esta es una decisión política, ajena a la cuestión que planteamos.

Tendríamos, por tanto, un recurso público unificado en su normativa y su gestión (lo que sienta las bases para garantizar la igualdad entre los herederos y donatarios españoles, con independencia de su lugar de residencia). Siendo indiferente el lugar de residencia del causante o del donatario para determinar la carga tributaria que corresponde a la adquisición a título gratuito de bienes o derechos que se grava por el recurso.

- B) Una vez el recurso afectado al sistema de pensiones públicas, la *segunda decisión o cuestión* a determinar es la individualización de los efectos de la aportación o pago del Impuesto sobre las pensiones de herederos y donatarios. Es decir, hay que responder a la pregunta: ¿los ingresos efectuados por este

recurso tendrán algún efecto sobre las cotizaciones sociales y las futuras o actuales pensiones de los sujetos pasivos del mismo?

A nuestro juicio, hay dos razones para contestar afirmativamente a esta cuestión. En primer lugar, una cuestión de justicia. El sistema de pensiones públicas es un sistema contributivo y la reforma que estamos tratando se refiere a la financiación de este sistema contributivo, por lo que la contribución efectuada por este concepto debe tener efectos retributivos en quien la efectúa.

En segundo lugar, introducir este efecto de contraprestación o retribución permitiría, en nuestra opinión, contribuir a superar la crisis de legitimación social que sufre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que es la premisa de esta propuesta en lo que afecta al mismo.

Por ello, entendemos que las cantidades ingresadas en este concepto, impuesto, recurso o contribución, dentro de ciertos límites y plazos, han de considerarse como cotizaciones sociales de herederos y donatarios.

Entendemos que debe excluirse la posibilidad de acceder al sistema de pensiones públicas contributivas exclusivamente con ingresos efectuados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino que estos ingresos deben tratarse como mejoras (mayor número de años cotizados o bases de cotización mejoradas) a favor de quienes han efectuado con regularidad sus cotizaciones sociales, ya sean como empleados por cuenta ajena, ya sean como autónomos.

Estos ingresos al sistema de Seguridad Social no pueden producir variaciones sobre las normas relativas a las condiciones que deben cumplirse para gozar de las prestaciones.

La decisión sobre qué hacer o como aplicar estos ingresos correspondería al contribuyente. Por ejemplo, supongamos una persona con 27 de cotización que alcanza la edad de jubilación y que ha efectuado ingresos por el Impuesto sobre Sucesiones. Podría aplicar estos ingresos para que se considerara que ha cotizado por más años.

O por ejemplo, supongamos una persona con 40 años cotizados con una base inferior a la máxima y que también ha efectuado ingresos por el Impuesto sobre Sucesiones. Podría distribuir estos ingresos para elevar el importe de las bases de cotización.

Pero siempre, como hemos señalado, dentro de unos límites, al tratar de evitar que estos ingresos permitan por sí mismos acceder a una prestación pública.

En cualquier caso, creemos que hasta un importe de la cotización máxima anual multiplicado por un porcentaje (por ejemplo 5) debería ser considerado como cotización del heredero o donatario. El exceso no tendría efecto de cotización social retributiva y podría, por ejemplo, dotar el Fondo de reserva de la Seguridad Social, para pago de contingencias en momentos, como los actuales, de crisis.

Otra cuestión sería determinar cuántas veces podría aplicarse un importe ingresado por Impuesto sobre Sucesiones por persona, a fin de evitar lo que señalamos de que una persona que tuviera sucesivas herencias y sólo realizara cotizaciones sociales mediante el pago del Impuesto sobre Sucesiones y no con cotizaciones sociales derivadas del trabajo o de ejercer una actividad empresarial como autónomo, pudiera acceder a la percepción de una pensión contributiva.

El sistema público de pensiones goza de una merecida reputación en España. La perspectiva de que el ciudadano fallecido o sus herederos contribuyan a este sistema, de manera que la herencia se reparta entre herederos y la financiación del sistema de pensiones públicas, creemos que mejorará su aceptación social y ciudadana, al tener un reflejo en las cotizaciones sociales y perspectivas de cobro de pensión de quien ha pagado el tributo.

Estas cotizaciones extras derivadas del pago del Impuesto sobre Sucesiones podrían facilitar las jubilaciones anticipadas,

- C) La *tercera cuestión* que tendría que ser reformada es la cuestión de las exenciones y beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Entendemos que deben ser suprimidos en su totalidad, tal vez con la excepción de las herencias a favor de menores de 25 años en el caso de fallecimiento de un progenitor. Las necesidades de un menor (estudio y formación) y su falta de capacidad para generar recursos nos inclinan a pensar que estas son preferentes a la realización de aportaciones al sistema de pensiones públicas (y ello aunque sean beneficiarios de una pensión de orfandad).
- D) La *cuarta cuestión* a reformar es el sistema de valoraciones de bienes, cuestión que presenta un elevado índice de controversia y litigiosidad. Especialmente, en el caso de bienes inmuebles, deben introducirse normas claras y concisas (por ejemplo, valorarlos en el doble del valor catastral o en el valor catastral, que se considera idealmente como la mitad del valor de mercado de los inmuebles). Pues, a fin de cuentas, la aplicación de la tarifa determinará la cuota a ingresar.
- E) La *quinta cuestión*, en línea con lo anteriormente dicho, es que debemos ir hacia un recurso de bases imposables o tributarias o de cotización amplias y extensas, sin exenciones objetivas (vivienda habitual, empresas familiares o individuales, participaciones sociales), pero con tipos progresivos no demasiado elevados (un marginal de un 25 por 100 en la tarifa ordinaria debe ser suficiente para bases imposables verdaderamente elevadas). No debemos olvidar que se trata de un impuesto no periódico, y aunque responda a una adquisición gratuita, la cuota tributaria no puede ser excesiva, para fomentar su cumplimiento voluntario.

La tarifa puede ser doble (una, ordinaria, para descendientes y cónyuge y otra, incrementada, para el resto de herederos, incluidos ascendientes). La inclusión de los ascendientes intentaría servir de freno al proceso, señalado por diferentes estudios económicos, de la tendencia a la acumulación de bienes en las personas de mayor edad.

En cualquier caso el tipo no debería superar el tipo máximo del Impuesto sobre Sociedades.

En la reforma de las tarifas o tipos de gravamen, creemos que debe producirse la desaparición de la aplicación de los coeficientes por patrimonio preexistente. En este sentido y sin que tenga una necesaria relación con el asunto, sería necesaria una reforma profunda del Derecho de Sucesiones español, de cara a su adecuación a la realidad familiar y social del siglo XX, salvo en lo que apuntaremos sobre la consideración del Estado como heredero abintestato.

Respecto del sistema de recursos contra los actos administrativos de aplicación de nuevo se nos abre una doble posibilidad. Mantener el actual sistema gratuito de reclamaciones económico-administrativas en la gestión de este recurso (incluso ampliarlo a los demás actos de gestión del sistema de cotizaciones

sociales, como era históricamente). O –segunda alternativa- limitar la vía del recurso a la vía contencioso-administrativa (con abogado y procurador).

- F) Una *última cuestión* que debe regularse es la concesión automática de un fraccionamiento del pago del tributo sin intereses de demora. Entendemos que efectuar el pago del tributo durante tres años, con plazos mensuales y pago domiciliado, es una facilidad tributaria que debe ofrecerse a herederos y donatarios, para evitar situaciones de urgente necesidad de venta o realización de los bienes y derechos adquiridos.

5. Cuestiones relacionadas

Además de las ya señaladas sobre la unificación de la gestión de los recursos públicos – a través de la integración de la Tesorería General de la Seguridad Social y la Agencia Estatal de Administración Tributaria- o la que nos parece necesaria reforma o actualización del Derecho español de Sucesiones encaminada a legislar sobre la libertad de testar, quedan tres cuestiones menores que deben ser reguladas:

En primer lugar, la que nos parece necesaria supresión del Impuesto municipal sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana –para simplificar la tributación en los casos de transmisiones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones-. La adquisición gratuita debe ser gravada con un único tributo o gravamen. Se evita así lo que, a mi juicio, es una clara situación de doble tributación.

En segundo lugar, la regulación de los efectos de las cantidades ingresadas por los ciudadanos excluidos del sistema de pensiones públicas gestionado por la Tesorería General de la Seguridad Social (funcionarios del sistema de clases pasivas o por ciudadanos extranjeros).

En tercer lugar, un cambio normativo de la regulación de la herencia a favor del Estado. Actualmente, los artículos 956 a 958 del Código Civil regulan que a falta de personas que tengan derecho a heredar al fallecido, heredará el Estado. Entendemos que las herencias yacentes sin herederos se deben atribuir al sistema de Seguridad Social, al igual que los importes de las cuentas corrientes abandonadas. Serían nuevos ingresos que nutrirían el sistema público de pensiones.

6. Conclusiones

Primera.- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español sufre una importante crisis, tanto recaudatoria como de legitimación social.

Segunda.- El sistema español de Seguridad Social no es, en estos momentos, capaz de financiar las pensiones contributivas. Y todo parece indicar que las dificultades se mantendrán o crecerán en los próximos años.

Tercera.- Convertir el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en un recurso o ingreso del sistema de pensiones públicas creemos que permitirá reforzar la legitimación social del Impuesto y dotará al sistema público de pensiones contributivas de nuevos recursos con los que atender las pensiones futuras.

Cuarta.- Esta asignación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la financiación de la Seguridad Social tiene que ir unida a una reforma del Impuesto, que elimine beneficios fiscales, someta a tributación bases imponibles amplias, determinadas de forma segura y con tipos de gravamen más bajos.

Quinta.- Debería modificarse el Código Civil para establecer como heredero último de los fallecidos sin herederos legítimos al sistema de Seguridad Social, personificado en la Tesorería General de la Seguridad Social.

UNA NOTA SOBRE LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE INTERESES Y CÁNONES

Elizabeth Gil García*
Universidad de Alicante

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE INTERESES Y CÁNONES. 2.1. La Directiva 2003/49/CEE y sus objetivos “no deseados”. 2.2. La introducción de una cláusula “*de minimis*” en la Directiva. 2.3. El impacto de la cláusula “MET” en los regímenes de patent box consistentes con el enfoque del nexo. 2.3.1. El enfoque del nexo: la vinculación de la tributación de los beneficios con el lugar de creación del intangible. 2.3.2. El nivel de tributación efectiva en los regímenes español e irlandés. 3. REFLEXIÓN FINAL.

1. Introducción

El 17 de junio de 2015 la Comisión Europea publicó su Comunicación *Un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales* (o, en su versión inglesa, *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*)¹. La fiscalidad corporativa se erige como piedra angular de un sistema fiscal equitativo y eficaz, dada la importante fuente de ingresos que supone para los Estados miembros, pero también dado el rol que juega en las decisiones comerciales de las empresas, como ocurre en las inversiones y actividades de investigación, desarrollo e innovación (en adelante I+D+i). Las tradicionales estructuras empresariales han dado paso a esquemas corporativos complejos que buscan deslocalizar sus activos y situar sus beneficios empresariales en territorios de baja o nula tributación. Es bien sabido que los intangibles son fácilmente desplazables e importantes conductores de valor económico (y científico)². Ciertamente, la naturaleza de las actividades I+D+i hace relativamente sencillo su traslado de un país a otro. La globalización y la innovación tecnológica han contribuido a dicha movilidad³, creando un entorno económico global, digital y móvil. Por ende, este tipo de actividades

* Investigadora Predoctoral (FPU14/00028) del Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alicante. E-mail de contacto: elizabeth@ua.es

¹ COM (2015) 302 final: *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*, Bruselas, 17 junio 2015.

Una visión completa de las cinco áreas de actuación puede verse en: Adorjan, T. y Veldhuizen, R.: “EU Introduces Plans Regarding a Fair and Efficient Corporate Tax System”, *European Taxation*, 2015.

² A tenor de la Acción 3 del Proyecto BEPS, los cánones y otras rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual son geográficamente desplazables y consecuentemente erosionan las bases imponibles e implican un riesgo de traslado de los beneficios (OECD (2015): *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3: Final Report, 2015, pp. 44-45).

³ OECD (2015): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: Final Report, 2015, p. 11.

pueden representar un riesgo de erosión de las bases imponibles y traslado artificioso de los beneficios, conocido, en sus siglas en inglés, como *BEPS*.

Este problema, abordado por la OCDE desde el año 2013, no tiene únicamente un alcance global en el sentido de que menoscaba los principios de justicia tributaria, sino que además genera una competencia injusta con otros contribuyentes que, dada su dimensión nacional, no pueden desarrollar este tipo de prácticas. En esencia, estas prácticas fiscales perjudiciales pueden conllevar al desvío de la carga tributaria a bases menos móviles, como el trabajo, la propiedad o el consumo, a fin de luchar contra la pérdida de ingresos públicos o asegurar la recaudación de fondos públicos. Este desvío en la estructura fiscal puede llevar a un sistema tributario menos eficiente en cuanto a su impacto en el crecimiento y empleo a medio y largo plazo⁴.

Asimismo, existe una falta de coordinación en esta materia entre los Estados miembros, por lo que las empresas operan en un mercado interno único, pero con 28 sistemas fiscales diferentes. Ello conlleva una falta de seguridad jurídica, principio esencial para dar claridad y estabilidad a las transacciones, así como para crear un clima favorable a las inversiones en innovación tecnológica y al desarrollo de actividades de investigación científica. Este escenario perjudica especialmente a las pequeñas empresas, núcleo esencial en la economía europea, que dadas sus dificultades para realizar I+D+i se encuentran, en muchas ocasiones, perdidas en un complejo entramado de normas tributarias.

2. La propuesta de modificación de la Directiva de Intereses y Cánones

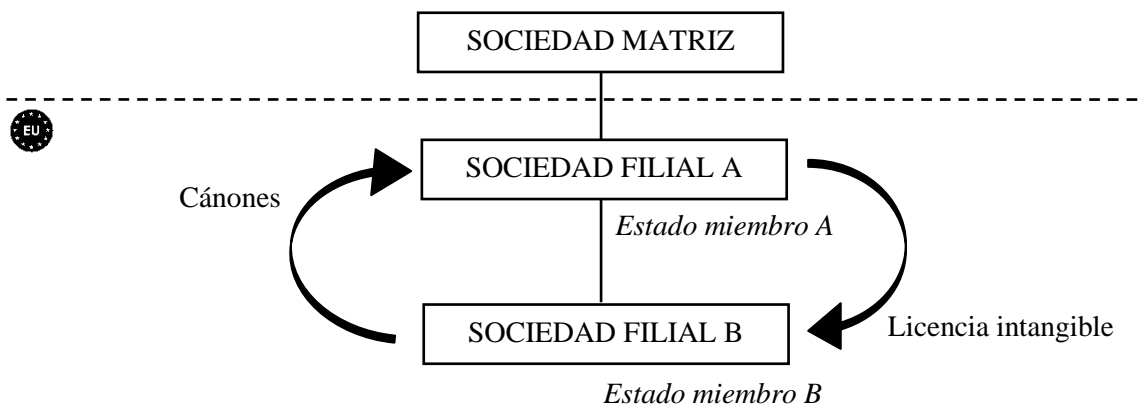
2.1. La Directiva 2003/49/CEE y sus objetivos “no deseados”

Con el fin de eliminar la imposición en origen de los pagos de intereses y cánones y suprimir así su doble imposición en el marco de la Unión, se estableció, a través de la Directiva 2003/49/CEE⁵, un régimen fiscal común aplicable respecto de dichos pagos entre entidades asociadas de diferentes Estados miembros. En efecto, como señala la Comunicación de junio de 2015, la UE trató de salvar los obstáculos –como la doble imposición– al desarrollo del mercado único por medio de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, y la Directiva sobre intereses y cánones. En relación a esta última, su art. 3 establece que “[l]os pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (...) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro”.

⁴ *A sensu contrario*, la Comisión Europea considera que, dado que algunas categorías tributarias son conocidas por ser menos perjudiciales para el crecimiento que otras, como los impuestos sobre los rendimientos del trabajo, un “*growth-friendly tax*” puede generar una riqueza estable y eficientemente dinámica. Por ende, la reducción de la carga tributaria sobre el trabajo (especialmente para los grupos más vulnerables) podría estimular el trabajo, reduciendo desincentivos laborales e incrementando la demanda laboral al reducir costes relativos al trabajo. Por otra parte, la disminución de la carga tributaria sobre el consumo podría reducir la presión fiscal sobre el ahorro (European Commission: *Tax reforms in EU Member States*, Working Paper No. 38, 2013, pp. 48-49).

⁵ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados.

FIGURA 1: ESTRUCTURA GRUPO MULTINACIONAL



En la Figura 1, la “Sociedad Filial A” y la “Sociedad Filial B” son residentes en diferentes Estados miembros, y entidades vinculadas dentro del grupo multinacional liderado por la “Sociedad Matriz”, residente en un tercer Estado. El Estado miembro “A” concede un régimen de *patent box* que permite gravar los cánones y otras rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual a un bajo tipo impositivo. Como la Directiva 2003/49/CE resulta de aplicación, los cánones no son objeto de tributación (*withholding tax*) en el Estado de la fuente (Estado miembro “B”). Finalmente, si ese tercer Estado no cuenta con un régimen de transparencia fiscal internacional (o *CFC rules*), esa renta tampoco puede ser atribuida a los accionistas de la “Sociedad Matriz”.

Este tipo de normativa de la UE destinada a levantar obstáculos y evitar la doble imposición, puede involuntariamente llevar a una doble no imposición o bien a situaciones de dobles deducciones (*verbigracia* Figura 1). La Comunicación de la Comisión de junio de 2015 señala que la refundición en curso de la Directiva 2003/49/CE es una oportunidad para que el Consejo actúe sobre este tipo de escenarios. Por ello, apunta a la modificación de la legislación de modo que los Estados miembros no estén obligados a conceder un trato favorable a los pagos de intereses y cánones si no hay una imposición efectiva en otro lugar de la UE⁶. Por lo tanto, la Comisión tiene intención de introducir una cláusula antiabuso.

A pesar de esta propuesta reflejada en la Comunicación de la Comisión de junio de 2015, ha de señalarse que los Estados miembros no están realmente, como apunta esta Comunicación, obligados a eximir de tributación los cánones (e intereses) en el Estado de la fuente. Puesto que, la propia Directiva contempla la posibilidad de que los Estados miembros de manera unilateral dejen sin aplicación la misma⁷. En base a su art. 5, la Directiva “no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos”, y, asimismo, los Estados miembros pueden denegar la aplicación de la Directiva “a cualquier transacción cuyo móvil

⁶ COM (2015) 302 final: *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*, Bruselas, 17 junio 2015, p. 11.

⁷ A pesar de la opinión generalizada acerca de esta prohibición, la realidad es que la misma no existe dado que la Directiva permite la adopción de medidas unilaterales que la dejen sin aplicación para neutralizar las prácticas fiscales abusivas. Ahora bien, ciertamente el objetivo principal de la Directiva es evitar la doble imposición y asegurar que todas las rentas tributen solamente una vez dentro de la UE (Jarass, L. y Obermair, G.M.: “Unilateral Withholding Tax To Counteract Base Erosion and Profit Shifting”, *European Taxation*, 2015, p. 511).

principal o uno de cuyos principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso”. De esta forma, en el actual contexto marcado por las iniciativas de la OCDE y de la UE por neutralizar las prácticas fiscales abusivas, los Estados miembros pueden introducir medidas unilaterales destinadas a impedir el *fraus legis*⁸.

En esencia, el Plan de Acción de la OCDE es un instrumento de *soft law* que requiere para su implementación, la adopción por parte de los países de medidas dirigidas a la lucha contra la planificación fiscal perniciosa. Es el caso, por ejemplo, de la no deducibilidad de los cánones en el Estado de la fuente introducido por Austria recientemente. En concreto, con efectos desde el 1 de marzo de 2014, los cánones e intereses pagados por una empresa austriaca a partes vinculadas en terceros países no son deducibles cuando los cánones o intereses estén exentos o sujetos a un tipo de gravamen efectivo inferior al 10 por 100 en el Estado receptor⁹. Parece claro que esta nueva norma ha sido diseñada para frenar los regímenes de *patent box*¹⁰. También en Francia se establece una limitación a la deducibilidad de los cánones cuando el licenciante y licenciario son partes vinculadas. Así pues, conforme al art. 11 de la Ley de Presupuestos para el año 2012 (*Loi de Finances pour 2012*¹¹), la completa deducibilidad de los cánones sólo está permitida si el licenciario puede demostrar, y documentar debidamente, que: a) el uso de la licencia le supone un valor añadido durante todo el período de la misma; y, b) que dicho uso es real, es decir, que no se trata de una estructura artificiosa¹².

En nuestra opinión, a pesar de la cobertura de la Directiva a la introducción de ese tipo de medidas unilaterales, la vinculación de los regímenes preferenciales al lugar donde se ha generado el valor pasa por la adopción de un enfoque estandarizado, y no a partir de medidas especiales adoptadas unilateralmente por los Estados –y, por ende, dispersas dentro de un mismo espacio, el mercado interior–. Como apunta Freedman, las normas especiales antiabuso y otras medidas especiales pueden llevar a una mayor litigiosidad e incertidumbre; por lo que no es necesario introducir normas detalladas y precisas, sino principios generales o un modelo estandarizado¹³. En este sentido, la Comisión Europea

⁸ Incluso, como bien ha reconocido el TJUE, en varias de sus sentencias, la introducción de ese tipo de medidas unilaterales podría estar justificada en la eficacia de los controles fiscales, dado que es una razón imperiosa de interés general (*inter alia*, STJUE asunto *Société Baxter*, § 19).

⁹ Cfr. Mitterlehner, K. y Mitterlehner, M.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). Austria Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, pp. 142–144; Schuchter, Y. y Kras, A.: “Austria - Corporate Taxation (sec. 1.)”, *Country Surveys IBFD* (acceso 30 junio 2015).

¹⁰ Danon, R. J.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 53.

Ha de tenerse en cuenta que Austria no ha introducido e implementado un régimen de *patent box*, sin embargo ello no significa que no puedan existir en su territorio efectos indirectos de los *output incentives*. Esta medida se encuentra, precisamente, conectada con ellos. En este sentido, puede verse: Loeprick, J.: “Indirect Access to Intellectual Property Regimes – Effects on Austrian and German Affiliates”, *WU International Taxation research Paper Series*, N° 13, 2015.

¹¹ *Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012* [disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000025044460&categorieLien=id> (fecha consulta: 28 febrero 2016)].

¹² *Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2015/16*, p. 675 [disponible en: www.pwc.com/taxsummaries (fecha consulta: 28 febrero 2016)].

¹³ Freedman, J.: “Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle”, *British Tax Review*, No. 4, 2004, p. 352.

indica que las acciones unilaterales de los Estados miembros no abordarían adecuadamente el problema de la planificación fiscal agresiva y podrían crear problemas. En un mercado único basado en la libertad de movimientos de bienes, personas, servicios y capitales, la falta de coordinación en las medidas contra el traslado artificioso de beneficios “pueden hacer más mal que bien” y además, añade la Comisión, esa descoordinación puede acarrear incertidumbre y cargas administrativas para las empresas¹⁴.

2.2. La introducción de una cláusula “*de minimis*” en la Directiva

El fin último de la Directiva, como se ha apuntado, es eliminar los obstáculos al desarrollo económico en el contexto del mercado interior. No obstante, esta normativa ha conducido a situaciones de doble no imposición o dobles deducciones (véase Figura 1).

La presidencia de la Unión, en julio de 2015, dejó apuntado en la hoja de ruta del Plan de Acción de la UE los trabajos sobre una cláusula “*de minimis*” –similar a la introducida recientemente en la Directiva sobre sociedades matrices y filiales– en la Directiva 2003/49/CEE a fin de combatir efectivamente la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de beneficios¹⁵. Dado que el propósito es asegurar un nivel mínimo de tributación efectiva, los trabajos se centran en el concepto de una cláusula de tributación efectiva mínima (*Minimum Effective Taxation (MET) clause*).

En el seno de las discusiones del *High Level Working Party (HLWP)* de 1 de febrero de 2016, se plantean dos alternativas respecto a esa cláusula. Por un lado, la cláusula *MET* como único criterio y, por otro, la cláusula *MET* con un test de actividad económica. Asimismo, se establece la posibilidad de incluir o referirse al enfoque del nexo de la OCDE en la Directiva¹⁶. A fin de explorar estas alternativas, el *Working Party on tax Questions – Direct Taxation* quedó emplazado a reunirse el 16 de febrero de 2016¹⁷.

Atendiendo a los actuales trabajos del *Working Party*, el nivel mínimo de tributación en el contexto de la Directiva de intereses y cánones debe establecerse en el 10 por 100, siendo éste el tipo de gravamen general más bajo de la UE –concretamente de Bulgaria–. Esto significa que los pagos por intereses y cánones quedarían exentos de tributación en el Estado de la fuente cuando el tipo de gravamen resultante de la aplicación del régimen tributario de que se benefician esos pagos en el Estado de residencia sea al menos del 10%¹⁸.

¹⁴ COM (2016)23/2: *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*, p. 3.

¹⁵ Documento “BEPS: Presidency roadmap on future work” (10649/15 FISC 93) de 8 de julio de 2015 [disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10649-2015-INIT/en/pdf> (fecha consulta: 18 marzo 2016)].

¹⁶ Documento “BEPS: Presidency roadmap on future work” (6039/16 FISC 20) de 19 de febrero de 2016 [disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6039-2016-INIT/en/pdf> (fecha consulta: 18 marzo 2016)].

¹⁷ El texto de la comunicación de la reunión del *Working Party* y la agenda de la misma se encuentra disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/CM-1413-2016-INIT/en/pdf> (fecha consulta: 20 marzo 2016)].

¹⁸ Este porcentaje mínimo de tributación efectiva en el Estado de residencia coincide con el mínimo marcado por la norma austriaca sobre la no deducibilidad de los cánones en el Estado de la fuente.

Dado que los regímenes de *patent box* pueden permitir que los cánones –y otras rentas derivadas de la propiedad industrial e intelectual– se beneficien de un tipo de gravamen efectivo inferior al 10 por ciento, se propone bien la conformidad del régimen con el enfoque del nexo o bien fijar un techo adicional inferior al 10 por ciento respecto de los pagos por cánones elegibles para un régimen consistente con el enfoque del nexo. El enfoque del nexo propuesto por la OCDE, y a cuyo acuerdo ha llegado el Grupo “Código de Conducta” supone vincular la tributación de los beneficios derivados de la propiedad industrial e intelectual con el lugar en el que la actividad creadora de esos intangibles ha sido desarrollada.

El existente régimen español de *patent box* permite que las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso, de explotación o de transmisión de determinados derechos de propiedad industrial se integren en la base imponible en un 40 por ciento de su importe. Este régimen no es consistente con el enfoque del nexo de la OCDE, no obstante, dado el establecimiento de una cláusula de salvaguarda, los contribuyentes que vienen beneficiándose del existente régimen de *patent box* pueden seguir aplicándolo hasta el 30 de junio de 2021. A partir de entonces, las cesiones y transmisiones de intangibles deberán aplicar el nuevo régimen, cuya entrada en vigor se producirá en julio de 2016.

Supongamos que una determinada entidad, situada en territorio español, recibe una renta neta de 1000€ en concepto de cánones por la licencia de una patente a una empresa asociada residente en otro Estado miembro, beneficiándose, pues, de esa reducción de la base imponible configurada en el actual art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Renta neta	1000
Base imponible (reducción)	400
Tipo de gravamen	25%
Carga tributaria	100
Tipo de gravamen efectivo (carga tributaria/renta neta)	$100/1000 = 10\%$

En este supuesto, la tributación efectiva se encuentra dentro del techo del 10 por 100 marcado por la cláusula *MET* y, por tanto, disfrutaría de los beneficios de la Directiva en el Estado de la fuente. Es decir, en España la renta disfrutaría de una reducción fiscal, pero al existir un nivel mínimo de tributación efectiva, los cánones no se ven gravados en el Estado de la fuente por aplicación de la Directiva.

2.3. El impacto de la cláusula “*MET*” en los regímenes de *patent box* consistentes con el enfoque del nexo

En los últimos años, la renta derivada de ciertos activos intangibles puede beneficiarse de medidas fiscales especiales –como reducciones en la base, exenciones o tipos de gravámenes reducidos–. El propósito de los países en la introducción de regímenes de *patent box* es hacer la innovación más atractiva y beneficiosa para las empresas. A pesar de este loable objetivo, los regímenes de intangibles pueden promover también la elusión fiscal y ser generadores de BEPS. Por ello, tanto la OCDE y la UE, a través del Grupo “Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas”, han puesto su atención en los regímenes tributarios preferenciales, y muy especialmente en los regímenes de propiedad industrial e intelectual.

2.3.1. El enfoque del nexo: la vinculación de la tributación de los beneficios con el lugar de creación del intangible

El Informe Preliminar de la Acción 5, publicado en septiembre de 2014¹⁹, analizó varias opciones y propuso el enfoque del nexo (*nexus approach*) como forma de vincular los gastos en I+D+i con la concesión de beneficios fiscales. Dicho de otra forma, se alinea la tributación de los beneficios derivados de la propiedad industrial e intelectual con el lugar en el que la actividad creadora de esos intangibles ha sido desarrollada. Tomando ese enfoque como modelo, Alemania y Reino Unido, en un comunicado conjunto, propusieron el enfoque del nexo modificado (*modified nexus approach, MNA*), siendo acordado en el contexto del Grupo “Código de Conducta” a finales de 2014²⁰. Bajo la fórmula del *MNA*, que se inspira en los denominados *input incentives* y cuya naturaleza es proporcional, los beneficios concedidos por los regímenes de *patent box* quedan vinculados con los gastos elegibles en I+D+i incurridos por el contribuyente por sí mismo²¹.

A tenor del Informe Final de la Acción 5 del Proyecto BEPS²², lanzado en octubre de 2015, se ha llegado a un consenso sobre el “*nexus approach*” como el enfoque para requerir actividad sustantiva en el contexto de los regímenes preferenciales²³. La renta elegible a efectos del régimen tributario es calculada a través de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Gastos elegibles en el desarrollo del intangible}}{\text{Gastos totales en el desarrollo del intangible}} \times \text{Renta derivada del intangible} = \text{Renta que recibe beneficios}$$

Asimismo, el Informe Final de la Acción 5 contempla que los Estados permitan a los contribuyentes aplicar un techo del 30 por 100 respecto de aquellos gastos considerados como elegibles con el objetivo de beneficiar a los contribuyentes que desarrollan por sí mismos actividades en I+D+i, pero sin penalizar a los contribuyentes que adquieren intangibles o subcontratan I+D+i a entidades vinculadas. Consecuentemente, los gastos elegibles se ven incrementados en un 30 por ciento, a condición de que no excedan de los gastos generales. Aquellos Estados que elijan tener un régimen de *patent box* no

¹⁹ OECD (2014): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: 2014 Deliverable, OECD Publishing, Paris.

²⁰ OECD (2015): *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; *Report from de Code of Conduct Group (Business Taxation) to the Council of the European Union*, Bruselas, 11 diciembre 2014.

²¹ OECD (2015): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: Final Report, p. 25; Danon, R. J.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 45; Sanz-Gómez, R.: “The OECD’s Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective”, *WU International Taxation research Paper Series*, N° 12, 2015, p. 6.

²² OECD (2015): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: Final Report.

²³ Un total de 43 regímenes preferenciales han sido revisados, 16 de los cuales son regímenes de propiedad industrial e intelectual. Respecto al requisito de actividad sustantiva, todos los regímenes de propiedad industrial e intelectual revisados fueron considerados inconsistentes, total o parcialmente, con el enfoque del nexo descrito en el Informe Final de la Acción 5.

podrán ser más generosos respecto a la definición del enfoque del nexo, pero sí que podrán conceder menos beneficios en el sentido de acotar la definición de rentas elegibles, limitar el ámbito de intangibles o reducir la *ratio*. Por otro lado, no se permitirá la aplicación a nuevos operadores de los regímenes existentes e inconsistentes con el enfoque del nexo después del 30 de junio de 2016. En el caso de que un régimen se adapte al enfoque del nexo y tenga efectos antes del 30 de junio de 2016, los nuevos operadores no podrán beneficiarse de los regímenes existentes una vez tenga pleno efecto el nuevo régimen.

Por otra parte, se contempla la posibilidad de que los países introduzcan una cláusula de salvaguarda –como ha hecho España– que permita a los contribuyentes seguir beneficiándose del régimen existente hasta una segunda (y definitiva) fecha. En cualquier caso, el período entre las dos fechas no puede exceder de 5 años (esto es, hasta el 30 de junio de 2021 como máximo). Después de esta fecha, no podrán concederse más beneficios basados en los regímenes antiguos a los contribuyentes.

2.3.2. El nivel de tributación efectiva en los regímenes español e irlandés

El régimen de *patent box* se sitúa como figura central dentro de los incentivos a la I+D+i sobre la renta o el resultado. A grandes rasgos, este régimen implica una reducción del gravamen para aquellos operadores económicos que desarrollen nuevos productos y procesos protegidos por los derechos de propiedad industrial, o para llevar a cabo determinados servicios²⁴. En efecto, el objetivo de los regímenes de *patent box* es conceder un incentivo adicional a las empresas para conservar y comercializar las patentes existentes y desarrollar nuevos e innovadores productos patentables²⁵. Actualmente, se trata de un incentivo básicamente europeo, pues son nada menos que doce Estados Miembros los que han introducido e implementado este tipo de medidas para estimular, además de actividades de I+D+i, la transferencia de tecnología, así como para atraer patentes y otros intangibles a sus territorios²⁶.

En Irlanda se ha introducido, en octubre de 2015, un régimen de *patent box* –denominado *knowledge development box (KDB)*– consistente con el enfoque del nexo, que se aplica desde enero de 2016. La renta elegible a efectos del régimen irlandés es calculada a través de la fórmula recogida en el Informe Final de la Acción 5. De esta forma, la renta derivada de intangibles recibe un tratamiento tributario preferente, siempre y cuando detrás de la misma exista una actividad real de I+D. En Irlanda, las rentas derivadas de propiedad industrial y elegibles para este régimen disfrutan de un tipo de gravamen del 6,25 por 100, esto es, de la mitad del tipo de gravamen general para sociedades (12,5 por 100). De modo que si, por ejemplo, una entidad ha obtenido una renta neta por el pago de cánones de 2000€, habiendo incurrido en 500€ de gastos

²⁴ Felder, M.: *IP Boxes from a European, Liechtenstein and Swiss Perspective*, Schulthess Verlag, Zúrich, 2013, p. 1.

²⁵ Pérez Bernabeu, B.: “R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules”, *European Taxation*, Vol. 54, N° 5, 2014, p. 181.

²⁶ Estos doce países son Bélgica, Chipre, España, Francia, Holanda, Hungría, Italia, Luxemburgo, Malta, Portugal, Reino Unido e Irlanda. También en 2011, Liechtenstein y el cantón suizo de Nidwalden introdujeron el régimen del *patent box*. Por su parte, Suiza está llevando a cabo una reforma fiscal que incluye un fuerte paquete en I+D, recogiendo una propuesta de *patent box* basado en la existencia de un nexo y la posibilidad de que los cantones suizos puedan introducir *input incentives*. Por otro lado, Estados Unidos ha lanzado, en julio de 2015, un *discussion draft* con objeto de introducir un régimen de *patent box* [<http://waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2015/07/Innovation-Box-2015-Bill-Text.pdf> (fecha consulta: 7 enero 2016)].

propios en I+D y habiendo adquirido tecnología por valor de 1000€, la tributación efectiva de esa renta será:

Renta neta	
2000	
Base imponible (aplicación <i>KDB</i>)	Base imponible
$650 / 1500 \times 2000 = 866$	1134
Tipo gravamen reducido	Tipo gravamen general
6,25%	12,5%

De este modo, la renta elegible para el régimen se ve gravada a un tipo reducido (6,25 por 100), mientras que el resto de la renta neta es gravada al tipo impositivo general del 12,5 por 100. Así pues, la renta cubierta por el tipo de gravamen general se beneficiaría de la aplicación de la Directiva de intereses y cánones. Mientras que la renta cubierta por el régimen especial, esto es, por un tipo del 6,25 por 100, podría beneficiarse de la Directiva 2003/49/CEE en función del diseño final de la cláusula *MET*. De modo que si finalmente se opta por la cláusula *MET* como único criterio, los beneficios de la Directiva no estarían disponibles dado que el tipo de gravamen es inferior al 10 por 100. En cambio, si se opta por incluir la referencia al enfoque del nexo, habrá que atender bien al techo adicional inferior al 10 por 100 que se fije para disfrutar los beneficios de la Directiva o bien el mero cumplimiento del régimen de *patent box* con el enfoque del nexo daría acceso a las ventajas de la Directiva.

En definitiva, en función del diseño final de la cláusula *MET* un régimen de *patent box* como el irlandés podría quedar fuera del nivel mínimo de tributación efectiva (10 por 100) en el Estado de residencia y, por tanto, permitirse la tributación de los cánones en el Estado de la fuente.

Por otro lado, en España, la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 ha modificado el régimen de *patent box*, alineándolo con el enfoque del nexo y convirtiéndolo, por tanto, en un régimen en línea con los principios de justicia tributaria. El nuevo régimen será aplicable a partir de julio de 2016, si bien, como se ha comentado, existe una cláusula de salvaguarda respecto del régimen actual. Cabe destacar que la fórmula diseñada para el régimen español de *patent box* es más restrictiva que la establecida en el Informe Final de la Acción 5, pues tanto la *ratio* como el ámbito objetivo son más reducidos que lo fijado por la OCDE en la definición del enfoque del nexo. Conforme a esta modificación, el incentivo consistirá en una reducción de la base imponible, cuyo porcentaje se determina a partir de aplicar el 60 por 100 a la *ratio* resultante de la fórmula del enfoque del nexo de la OCDE.

Gastos elegibles (*1,3)	Gastos totales	Ratio	Reducción (%)	Renta	Base incentivo
150 (195)	200	0,97	58,5%	400	234

En este supuesto, dado el elevado porcentaje de gastos en I+D+i incurridos por el propio contribuyente (gastos elegibles) el porcentaje de reducción y, por lo tanto, la base del incentivo resulta más generoso que en el caso de un contribuyente que no haya desarrollado un propio proceso de I+D+i.

Renta neta	400
Base imponible (reducción)	166
Tipo de gravamen	25%
Carga tributaria	41,5
Tipo de gravamen efectivo (carga tributaria/renta neta)	$41,5/400 = 10,37\%$

Esa renta neta recibida en concepto de cánones se ve reducida al 58,5 por 100 por aplicación del régimen de *patent box* y, por ende, es integrada en menor cuantía en la base imponible. Una vez aplicado el tipo de gravamen para sociedades, la tributación efectiva de esa renta se encuentra por encima del 10 por 100 marcado por la cláusula *MET*.

3. Reflexión final

La cláusula “*de minimis*” busca asegurar un nivel mínimo de tributación en el Estado de residencia. Por lo tanto, supone reforzar el criterio de residencia. Esto es, la introducción de medidas fiscales –como deducciones, reducciones o bajos tipos impositivos– ha permitido a los Estados miembros incentivar la realización de determinadas actividades en su territorio a la par que las bases imponibles nacionales se han visto legítimamente vaciadas o erosionadas por la aplicación de tales medidas.

No cabe duda que los regímenes de *patent box* suponen, al igual que cualquier incentivo fiscal, una ventaja económica para el contribuyente. La supervivencia de estos regímenes pasa por adaptarse al enfoque del nexo propuesto por la OCDE en el Informe Final de la Acción 5 y acordado por el Grupo “Código de Conducta”. Ha de tenerse en cuenta que la adecuación de los regímenes de *patent box* al enfoque del nexo no implica su consideración como buenas prácticas en términos de eficiencia y efectividad, sino que con ello se asegura que el beneficio fiscal queda ligado a la existencia de una actividad de I+D+i subyacente.

Con la propuesta de introducir la cláusula *MET* en la Directiva de intereses y cánones se pretende asegurar que este tipo de rentas sean gravadas a un tipo efectivo mínimo en el territorio de la Unión Europea. De forma que con independencia de las distintas

medidas fiscales introducidas por los Estados miembros para fomentar determinadas actividades, exista un nivel mínimo de tributación.

Ahora bien, la cuestión es si el diseño esbozado por el *Working Party* de febrero de 2016 sobre esta cláusula es adecuado para la consecución del objetivo que pretende. Dada la realidad de los regímenes de *patent box* y el nuevo escenario en el que se encuentran, parece lógico que, en aras del principio de seguridad jurídica, se exceptúe de este porcentaje mínimo las rentas que se benefician de un régimen consistente. No obstante, tras los ejemplos vistos, seguirá existiendo un diferente nivel de tributación de los cánones (y otras rentas derivadas de la propiedad industrial) en función de cómo se haya configurado el régimen. De modo que si los regímenes consistentes con el enfoque del nexo quedan fuera del techo del 10 por 100, no se estará asegurando un nivel mínimo de tributación efectiva –y en cierto grado armonizado– tras la aplicación de estos regímenes. Por otro lado, el pequeño margen en la adaptación del enfoque del nexo de la OCDE resulta suficiente para mantener la competencia fiscal dentro de la UE. La cuestión es si esa competencia fiscal puede entenderse favorable al desarrollo económico o, por el contrario, puede servir de base para nuevas formas de planificación fiscal.

LA TASA DE UN EURO POR RECETA: ANÁLISIS CRÍTICO DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL*

Albert Navarro García

Profesor lector de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona

Este trabajo tiene su antecedente en un artículo que publiqué hace algunos meses en *Crónica Tributaria* en donde analizaba los aspectos más controvertidos de la llamada *tasa de un euro por receta* que se introdujo en las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) de Cataluña y Madrid¹. De manera breve, esta tasa gravaba la prestación de servicios en la prescripción y dispensación de medicamentos mediante la emisión de recetas médicas, con el objetivo declarado por los gobiernos de Cataluña y de la Comunidad de Madrid, de moderar la compra de medicamentos. De hecho, su implantación respondió a financiar el alto coste que conlleva para las CCAA la financiación pública de prestaciones farmacéuticas.

Tanto la tasa catalana como madrileña fueron recurridas ante el Tribunal Constitucional (en adelante, TC)² que dejó en suspenso la aplicación de ambas tasas alrededor de un año y medio. Transcurrido este tiempo, dicho Tribunal se pronunció declarando la inconstitucionalidad de las *tasas de un euro por receta*.

La STC 71/2014, de 6 mayo, declaró, por un lado, la constitucionalidad de las tasas judiciales catalanas, y por el otro, la inconstitucionalidad de la *tasa de un euro por receta* catalana³. Tres semanas después, con los mismos argumentos expuestos y remitiéndose a la citada sentencia, el TC declaró la nulidad de la *tasa de un euro por receta* madrileña, mediante su Sentencia 85/2014, de 29 de mayo. Por este motivo, basaré este breve trabajo en el comentario sobre la STC 71/2014, de 6 de mayo, dada esta remisión y la reiteración idéntica de fundamentos jurídicos. Conviene recordar (y así, se vuelve a recoger en la STC 85/2014), que el Auto del TC 142/2013, de 14 de

* Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto sobre “Reordenación y financiación de las competencias locales en un contexto de crisis económica” (DER2012-39216-C02-02) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y dirigido por la Prof. Dra. María Luisa Esteve Pardo.

¹ Vid. Navarro García, A. (2014): “Reflexiones jurídicas sobre la tasa de un euro por receta de Cataluña y Madrid” en *Crónica Tributaria*, nº 152, pp. 137-156. A lo largo del trabajo, traeremos a colación alguna de las cuestiones expuestas en dicho artículo, sin ánimo de reiterar los argumentos esgrimidos en el mismo. Cabe señalar que algunas de dichas fundamentaciones son las recogidas también, *grosso modo*, por el Tribunal Constitucional.

² Contra la tasa de un euro por receta catalana se interpuso un recurso de inconstitucionalidad por parte del Gobierno del Estado (recurso núm. 7208-2012) y contra la madrileña, además del Gobierno central (núm. 349-2013), promovieron otro recurso 62 senadores del Grupo Parlamentario Socialista (núm. 191-2013).

³ Cabe señalar que dicha STC, también se pronuncia sobre otra tasa creada por la misma Ley catalana que estableció la *tasa de un euro por receta*: la tasa por la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia, declarando la validez de la misma, al contrastar que el hecho imponible de la tasa catalana es diferente al hecho imponible de las tasas judiciales establecidas en todo el territorio nacional.

junio, señala la similitud evidente entre ambas tasas, catalana y madrileña, tras contrastar sus elementos esenciales⁴.

En primer lugar, es necesario señalar que, como bien se sabe, las CCAA tienen reconocida la competencia para establecer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales de acuerdo a la Constitución Española (en adelante, CE) y a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Ahora bien, los límites contenidos en la LOFCA reflejan que la competencia autonómica en materia tributaria para establecer tributos no se configura constitucionalmente en términos absolutos sino que el poder tributario de las CCAA puede ser delimitado por la legislación estatal⁵. Asimismo, el TC ha asociado la creación de tasas por parte de las CCAA con la competencia material para prestar el servicio concreto (o la realización de actividades en régimen de Derecho público) con el que se vincula el establecimiento de la tasa⁶.

En este sentido, en primer lugar, para dilucidar la posible inconstitucionalidad de la *tasa de un euro por receta*, el Tribunal examina el reparto competencial sobre la materia que recae la tasa. En concreto, la controversia competencial se ubicó en el ámbito de la sanidad, y más concretamente sobre la competencia exclusiva del Estado en relación

⁴ En palabras del Alto Tribunal, la tasa establecida por la Comunidad de Madrid tiene como hecho imponible la prestación de determinados servicios administrativos “con ocasión de la emisión de recetas médicas y órdenes de dispensación”, mientras que la establecida por Cataluña resulta exigible por “los actos preparatorios y los servicios accesorios de mejora de la información inherentes al proceso para la prescripción y dispensación de medicamentos y productos sanitarios mediante la emisión de recetas médicas y órdenes de dispensación”. Los sujetos pasivos son también coincidentes, pues en el caso de Madrid es “la persona física a la que se prescribe un medicamento o producto sanitario documentado en una receta médica u orden de dispensación”, mientras que en la tasa catalana es “la persona física a la que se prescribe y se dispensa un medicamento o producto sanitario, que es documentada en la receta médica u orden de dispensación correspondiente”. También coinciden el resto de elementos esenciales, como algunos de los supuestos de exención y, fundamentalmente, el tipo de gravamen, que asciende a un euro por receta en ambos casos, siendo también idéntico el devengo, que será el momento de la dispensación de la receta correspondiente a un medicamento. Sobre estas similitudes, *vid.* Agulló Agüero, A. (2014): “La tasa del euro por receta. Controversia competencial y régimen jurídico” en Zornoza Pérez, J. J. y Arrieta Martínez de Pisón, J. (dirs.): *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, Madrid: Marcial Pons, pp. 354-356. La profesora afirma de manera acertada que: “(...) la similitud entre ambas tasas no exige establecer a su vez una asimilación entre prescripción y dispensación, o incluso, entre emisión de recetas y dispensación efectiva de las mismas, que, dicho sea de paso, resulta bastante forzada, pues ambas tasas, catalana y madrileña, incorporan en su regulación de forma prácticamente idéntica (...) la prescripción de productos sanitarios y su dispensación. Es decir, ambas tasas, no obstante su diferente regulación, son idénticas a estos efectos.”

⁵ *Vid.* entre otras, las SSTC 150/1990, de 4 de octubre y 201/2012, de 14 de noviembre.

⁶ El TC ha recogido en su jurisprudencia el principio de que *la tasa sigue al servicio* (SSTC 204/2002, de 31 de octubre o 162/2012, de 20 de septiembre). Así, la coexistencia de tasas autonómicas y estatales debe interpretarse de acuerdo con el principio de que la competencia para crear tasas por servicios deriva necesariamente de la que se ostenta para crear las instituciones y organizar los servicios públicos correspondientes. Para más información, sobre la crisis del principio de competencia material *vid.* también Agulló Agüero, A. (2014): “Tasas y autonomías” en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, pp. 1167-1180.

con las bases y coordinación general de la sanidad establecida en el art. 149.1.16 CE⁷, título que desarrolla principalmente la Ley 16/2003 de 28 de mayo, de cohesión y calidad del Sistema Nacional de Salud (en adelante, LCCSNS) que establece la “Cartera común suplementaria del Sistema Nacional de Salud”. Dicha Cartera incluye, entre otras, aquellas prestaciones cuya provisión se realiza mediante dispensación y están sujetas a aportación del usuario, siendo una de ellas, la prestación farmacéutica (art. 8 *ter* 2.a) LCCSNS). El régimen de financiación de dicho servicio se contiene en la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios (en adelante, LGURM)⁸.

El TC afirmó en la Sentencia 136/2012, siguiendo el mismo criterio que en la STC 98/2004, de 25 de mayo, que: “el establecimiento de una prestación farmacéutica y su financiación pública constituyen un criterio básico en materia de sanidad, pues satisface las exigencias formales y materiales de la legislación básica” con el fin de garantizar una uniformidad mínima en las condiciones de acceso a los medicamentos con independencia del territorio nacional de residencia⁹. En un sentido similar, declara el TC en la STC 71/2014, que en materia de sanidad, a diferencia de lo que sucede con otras competencias compartidas, el régimen de sostenimiento económico forma parte de la competencia básica del Estado. En concreto, afirma, por lo que respeta a la *tasa de un euro por receta*, que la definición de las modalidades de financiación aplicables a las diferentes prestaciones sanitarias y en qué supuestos procede el pago de aportaciones de sus destinatarios deben ser reguladas de manera uniforme para garantizar el mínimo común en todo el territorio nacional. En este sentido, señala el Tribunal que en el caso de la sanidad la competencia básica alcanza también a su régimen de financiación, “(...) lo que impide el establecimiento de una tasa como la controvertida, que altera, haciéndolo más gravoso para los beneficiarios, el régimen de participación en el coste previsto por la norma del Estado”. A su vez, añade, el TC, en la Sentencia que sirve de base a este trabajo, que la competencia que corresponde a la Generalitat de Catalunya para organizar los servicios sanitarios, según los arts. 162.1 y 162.3 a) del Estatuto de Autonomía de Cataluña, no permite el establecimiento de la tasa autonómica correspondiente a la actividad que desarrolla la Generalitat en el ámbito de su competencia material.

Por otro lado, afirma que el uso de la receta electrónica no es un “servicio accesorio con valor añadido”, como manifiesta el Abogado de la Generalitat, ya que no amplía el ámbito subjetivo ni objetivo de las prestaciones sanitarias sino que incide directamente sobre una prestación básica, que empeora la situación desde la perspectiva del ciudadano. Como ya manifesté hace algún tiempo: “aunque aceptemos que la tasa de un euro por receta se ha establecido para sufragar los costes de un servicio –los de la receta electrónica– incide, a mi parecer, directamente en el coste de los medicamentos, incrementando la aportación económica que debe realizar el ciudadano lo que constituye (...) una quiebra del principio esencial de igualdad efectiva (...)”¹⁰.

⁷ Para más información sobre los argumentos de los dictámenes del Consejo de Estado previos a la presentación de los recursos de inconstitucionalidad por parte del Gobierno central, *vid.* Agulló Agüero, A. (2014): “La tasa de un euro por receta”, *Op. cit.*, pp. 350-352.

⁸ Navarro García, A. (2014): *Op. cit.*, pp. 150 y ss.

⁹ Asimismo, señala la STC 136/2012 el carácter básico “de los (...) arts. 7 y 8 a 8 *quáter* –de la LCCSNS–, que recogen las diferentes modalidades de prestaciones sanitarias, comenzando por las que constituyen el núcleo esencial o epicentro de la propia materia de sanidad, la denominada cartera común básica –junto con– las prestaciones suplementarias y de servicios accesorios”.

¹⁰ *Ibid.* p. 153.

Ahora bien, el TC añade, rebatiendo el argumento del Letrado catalán, que la pretendida desconexión entre la tasa y el precio del medicamento no se aprecia en el funcionamiento del tributo, que precisamente se cobra junto a y de forma inmediata al precio, sin que pueda eludirse su pago, pues ello determinaría la falta de obtención del medicamento o, lo que es lo mismo, la no recepción de la prestación farmacéutica por sus beneficiarios. Este argumento me suscita algunas dudas por el hecho de que fueron muchos los ciudadanos que se negaron a abonar la *tasa de un euro por receta* declarándose “objetores” o “insumisos” a dicho pago. Esta situación no provocó, en ningún caso, que el medicamento prescrito no fuera dispensando efectivamente, sino que el “objeto” debía rellenar por cada receta y por triplicado un formulario disponible en las oficinas de farmacia. Una vez entregado dicho formulario, el medicamento era dispensando al paciente sin que éste abonará el tributo. A esto hay que añadir, también, que aquellos ciudadanos atendidos por el Servicio Catalán o Madrileño de Salud, respectivamente, a los que el facultativo les recetó un medicamento, sólo debían abonar la tasa si lo compraban en territorio catalán o madrileño, en cambio, si lo adquirían en otro territorio autonómico, no se encontraban obligados al pago del tributo. En definitiva, el TC afirma, como argumento principal, que el no pagar la tasa conllevaba la no recepción del medicamento, cuando la realidad era otra totalmente distinta. En un sentido similar, Agulló Agüero señala que la falta de pago de la *tasa del euro por receta* no impide la obtención del medicamento¹¹. Además, la profesora, en un sentido inverso al TC, afirma que la tasa autonómica no grava ni financia la prestación farmacéutica, sino la actividad administrativa de soporte que se liga a la emisión de la receta, aunque su devengo se sitúe en un momento posterior. También critica acertadamente la contradicción del Tribunal entre los argumentos que utiliza para declarar la constitucionalidad sobre las otras tasas catalanas impugnadas, las judiciales, y los fundamentos utilizados para declarar la nulidad de la *tasa de un euro por receta*. Si el Tribunal afirma respecto a la *tasa de un euro por receta* que es inconstitucional, entre otros motivos, por agravar la situación del ciudadano en el acceso a los medicamentos, a la misma conclusión debería llegar respecto de las tasas judiciales ya que puede agravar la situación del justiciable respecto al acceso a la función jurisdiccional. Así, coincido con la profesora en que los argumentos utilizados por el TC ante situaciones similares llevan aparejados consecuencias jurídicas muy diferentes –una es declarada inconstitucional y la otra no– que ponen de evidencia algunas incoherencias en el pronunciamiento constitucional.

Junto a todo lo expuesto, quiero poner de relieve que el TC no entra, a mi entender, en una de las cuestiones claves para declarar la inconstitucionalidad de las tasas catalana y madrileña. Esta es, si existe el servicio que los gobiernos regionales, catalán y madrileño, destacan. En mi opinión, es en este punto en el que deberían haber girado principalmente los argumentos del Tribunal para justificar la inconstitucionalidad de este tributo. En este sentido, quiero apuntar que, si bien el hecho imponible de la *tasa de un euro por receta* se vincula con el servicio de prescripción de los medicamentos prestado por los Institutos de Salud catalán o madrileño, el devengo del tributo se debería producir en el momento que se realizan todos los actos necesarios para la prescripción de productos sanitarios y, en concreto, cuando se emita la receta. Así, tendrían que pagar esta tasa, con independencia de la compra o no del medicamento, todos los usuarios a los que se les preste algún acto de los descritos en los preceptos

¹¹ Agulló Agüero, A. (2014): “Tasas y Autonomías” en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 1167-1180.

legales que regulan el hecho imponible de la tasa. Cuestión diferente es cuando será exigible este tributo, que en este caso, es en el momento de la efectiva dispensación en las oficinas de farmacia. En mi opinión, esta configuración que se realiza del devengo y la posterior exigibilidad de la tasa muestra cual es el auténtico hecho imponible de estas dos tasas y descubre la verdadera intención del legislador catalán y madrileño, que no es otra que la de articular un nuevo recurso de financiación con independencia del servicio que se presta, puesto que el tributo no se pagará hasta la compra efectiva del producto sanitario.

En relación a la finalidad esgrimida, resulta también criticable, desde mi punto de vista, que uno de los argumentos del Letrado de la Generalitat de Catalunya gire en torno en que la tasa no contraviene el principio de igualdad debido a que las CCAA pueden adoptar medidas tendentes a racionalizar el uso de medicamentos, que es precisamente la finalidad declarada de la tasa autonómica: “(...) la de racionalizar el uso de los medicamentos sin afectar a su precio oficial, de manera que con ella se pretende moderar lo que los académicos americanos denominan el moral Hazard o riesgo moral, que determina un aumento de la demanda, sin ninguna consecuencia beneficiosa para su salud, cuando una persona accede de forma ilimitada a una prestación farmacéutica, por lo que es compatible además con el art. 88 LMed –LGURM–, que permite dicha racionalización en la utilización de medicamentos”. En mi opinión, el letrado catalán se contradice entre lo que señala y la finalidad auténtica de la medida, que no es otra que la de incrementar los ingresos públicos. Es más, la propia Ley catalana que crea esta y otras tasas señala que son medidas tendentes a conseguir más recursos públicos¹².

Por último, considero que resulta reprochable que el TC al declarar la inconstitucionalidad de la tasa de un euro por receta no se pronuncie sobre si Cataluña y la Comunidad de Madrid deben devolver las cantidades que recaudaron en este concepto. Así, en otros casos de declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias, con mayor o menor acierto, el Alto Tribunal sí que se ha pronunciado sobre los efectos de dichas sentencias desde ya hace algunos años. Así, por ejemplo, en la STC 45/1989, de 20 de febrero, que determinaba la inconstitucionalidad de algunos artículos de la Ley del IRPF sobre la tributación de los matrimonios, moduló los efectos hacia el pasado después de la declaración de inconstitucionalidad. En concreto, afirma el Tribunal que: “la segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría - como con razón observa el representante del Gobierno- un inaceptable trato de desfavor

¹² Señala, a mi parecer, con buen criterio Lozano Serrano, C. (2014): Art. 158.1 CE: “límites al recorte y copago de servicios fundamentales” en Malvárez Pascual, L.A. y Salvador Ramírez Gómez (dirs.): *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, pp. 174-175, que la elevación de tasas con el objetivo de racionalizar el uso de servicios sólo se logrará cuando la cuantía de la tasa sea tan alta que resulten disuasorias o prohibitivas para los usuarios de menor capacidad económica, “en otros casos, si la subida no es tan alta como para expulsar a usuarios del servicio, nunca reducirá su coste, sino que supondrá suplir una menor aportación de fondos generales (...) por la mayor aportación de los usuarios (...), pero manteniendo intacto el coste o financiación pública, integrada por ambos elementos”. Así, siguiendo el criterio de este autor, considero que fijar un importe de tan sólo un euro ni cubre el coste del presunto servicio ni consigue racionalizar, en este caso, el uso de medicamentos.

para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales”. Asimismo, la STC 289/2000, de 30 de noviembre, que declara inconstitucional el Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, establece cuál será el alcance concreto que debe atribuirse a dicha declaración. En concreto, señala que por exigencia del principio de seguridad jurídica únicamente se deberán considerar aquellas “(...) situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme”.

Otra muestra, importante a destacar, es la Sentencia de 27 de febrero de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que declara contrario a la normativa comunitaria el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos – conocido popularmente como “el céntimo sanitario”-. Dicha Sentencia se pronuncia sobre la devolución de las cantidades recaudadas con este tributo: el Tribunal concluye que la eficacia de la sentencia no queda limitada en el tiempo. Esto conlleva la consecuencia (y el derecho) a que cualquier interesado, aunque con ciertas restricciones, podrá reclamar los importes satisfechos por este concepto.

Como consecuencia de esta “omisión” por parte del TC, el gobierno madrileño parece que no va a devolver las cuantías recaudadas por el pago de este tributo¹³. El gobierno catalán, en cambio, sí que decidió, finalmente, devolver a los pacientes las cantidades satisfechas en concepto de pago de la tasa¹⁴. De hecho, la Generalitat de Catalunya ha establecido un procedimiento, tanto telemático como presencial, para que los ciudadanos que así lo deseen puedan solicitar el reembolso, vía transferencia bancaria, de los importes de la tasa satisfechos. Además, no es necesario que el obligado tributario especifique ni el importe a devolver ni que adjunte ningún comprobante, ya que el Instituto Catalán de Salud dispone de toda la información necesaria en sus bases de datos.

¹³ El Consejero de sanidad madrileño, Javier Rodríguez, manifestó en un comunicado su intención de no entregar ese dinero a los ciudadanos salvo que la sentencia del TC obligara a ello.

¹⁴ Según datos de la Consejería de Salud de la Generalitat de Catalunya, la *tasa de un euro por receta*, en los meses que estuvo vigente, provocó unos ingresos directos de 45,7 millones de euros a las arcas de la Generalitat (una media de seis euros por habitante de Cataluña).

ENTRE EL PALO Y LA ZANAHORIA: LA COMUNICACIÓN OBLIGATORIA DE ESQUEMAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y SU INTERACCIÓN CON LAS INICIATIVAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Rafael Sanz Gómez*
Universidad de Sevilla

1. La hipótesis de la Reina Roja

Alicia miró alrededor suyo con gran sorpresa.

-Pero ¿cómo? ¡Si parece que hemos estado bajo este árbol todo el tiempo! ¡Todo está igual que antes!

-¡Pues claro que sí! -convino la Reina-. Y, ¿cómo si no?

-Bueno, lo que es en mi país -aclaró Alicia, jadeando aún bastante, cuando se corre tan rápido como lo hemos estado haciendo y durante algún tiempo, se suele llegar a alguna otra parte...

-¡Un país bastante lento! -replicó la Reina-. Lo que es aquí, como ves, hace falta correr todo cuanto una pueda para permanecer en el mismo sitio. Si se quiere llegar a otra parte hay que correr por lo menos dos veces más rápido.

(Lewis Carroll, Alicia a través del Espejo)

La llamada “hipótesis de la Reina Roja”, nombre inspirado en el pasaje de Lewis Carroll que acabamos de citar, afirma que todo sistema adaptativo complejo necesita mejorar de continuo sólo para mantener su ajuste en relación a los sistemas con los que está coevolucionando. La planificación fiscal es un ejemplo perfecto: diversos agentes (contribuyentes, asesores fiscales, la Administración y otros poderes del Estado) y diversos sistemas (fundamentalmente, el sistema jurídico y el económico) “compiten” entre ellos para aproximar la carga fiscal que recae sobre determinadas personas a lo que se considera un ideal (en función de criterios que no son sólo jurídicos, sino también económicos, políticos o éticos, entre otros). En 2008, en su *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales*, la OCDE afirmó que la evolución del “mercado” de la planificación fiscal estaba haciendo que las Administraciones tributarias estuviesen siempre al menos un paso por detrás de los planificadores fiscales (OCDE, 2008: 10).

La información es la materia prima con la que opera la Administración. Para que este organismo pueda gestionar de manera eficaz los riesgos inherentes a la planificación fiscal agresiva, necesita un acceso temprano a información completa y relevante¹. La

* El autor está vinculado a la Universidad de Sevilla a través de un Contrato de acceso al sistema español de ciencia, tecnología e innovación del V Plan Propio de Investigación de la Universidad de Sevilla. Puede ser contactado en rsanz@us.es. Este trabajo se basa en la comunicación presentada en las Jornadas “Fraude, abuso y planificación fiscal agresiva en el marco del Derecho de la UE y del Plan BEPS”, organizadas por la Cátedra Jean Monnet de la Universidad de Cádiz.

¹ Las Administraciones tributarias han intentado reforzar las diversas vías de acceso a dichos datos, que son básicamente tres: la investigación por parte de la propia Administración (que requiere medios suficientes y procedimientos eficaces), el suministro por parte de otras administraciones (se observa la

OCDE también ha afirmado que los mecanismos tradicionales de control – fundamentalmente, el procedimiento de inspección– no bastan por sí solos para conocer de manera ágil o tempística las estrategias que están implementando los contribuyentes (OCDE, 2011: 12). En la actualidad, la OCDE trabaja en dos proyectos que impactan en este ámbito. Por una parte, el proyecto BEPS prevé, en su acción número 12, el establecimiento de un *disclosure regime* (en lo sucesivo, DR); es decir, una obligación de comunicar esquemas de planificación fiscal. Además, la acción número 5 promueve una mayor transparencia (interadministrativa) de determinados *rulings* y la acción 13 modifica las obligaciones de información sobre precios de transferencia, con la inclusión de datos desglosados por país por parte de grupos transnacionales. Por otra parte, las iniciativas sobre cumplimiento cooperativo (cristalizadas en dos grandes informes, uno de 2008 y otro de 2013) están destinadas a promover la comunicación de datos relativos a actividades u operaciones fiscalmente relevantes, de manera voluntaria, por parte de las empresas, ofreciendo a cambio una mayor seguridad jurídica; todo ello en un (potencial) marco de interacciones entre las autoridades y los contribuyentes presidido por la confianza mutua y la buena fe. También existen algunas experiencias de relación cooperativa con los propios intermediarios fiscales, sobre quienes suelen gravitar las obligaciones impuestas por los DR.

La información tributaria se produce en el marco de un sistema donde diversos agentes interaccionan entre sí. Uno de los focos de la OCDE es la relación tripartita entre la Administración tributaria, los contribuyentes y los intermediarios fiscales (asesores fiscales y entidades financieras, entre otros). En este marco se produce la llamada planificación fiscal agresiva, que vamos a definir, con carácter preliminar, como la comercialización activa y consiguiente empleo de esquemas para la reducción de la carga tributaria (luego, con todo, estudiaremos con mayor detalle este polémico concepto). Se crea así un mercado donde los intermediarios fiscales constituyen el lado de la oferta y los contribuyentes el lado de la demanda. Tanto la implementación de los DR como el cumplimiento cooperativo pretenden impactar sobre alguno de esos agentes, para en último término potenciar actitudes de bajo riesgo fiscal. El objetivo final de ambas iniciativas es similar: combatir la planificación fiscal agresiva². Los efectos de este tipo de planificación se ven agravados por el largo período de tiempo que transcurre entre que se crea y vende un determinado esquema y cuando la Administración lo detecta y adopta medidas al respecto (OCDE 2008: 10-11). Las Administraciones tienen un serio problema con este fenómeno: van un paso atrás en la carrera de la Reina Roja.

2. El estándar de *disclosure regime* formulado por la OCDE

El primer objetivo de este trabajo es estudiar los rasgos básicos del estándar esbozado por la OCDE en el documento final de la Acción 12 de BEPS (a lo que dedicaremos este segundo epígrafe), aunque sin entrar en un detalle que iría más allá de lo posible en estas líneas.

El capítulo segundo de dicho documento final contiene una serie de orientaciones en las cuales cada Estado pueda apoyarse para crear un modelo que se adapte a sus necesidades y al tipo de riesgos fiscales que pretenda perseguir. Según la OCDE (2015:

progresiva implantación del suministro automático como estándar) y suministro por parte de los propios obligados tributarios, ámbito en el que se inserta nuestra comunicación.

² Cabe señalar, por ejemplo, que el DR portugués es una iniciativa de dicho país ante la Declaración de Seúl, que es donde también se dieron los primeros pasos en la OCDE para la formulación de un modelo para la implementación del cumplimiento cooperativo.

19-20), todo DR deberá determinar los siguientes elementos clave: quiénes son los sujetos obligados a comunicar datos; cuáles son los datos que deben comunicarse; cuáles son los aspectos temporales de dicha comunicación; la determinación de las consecuencias de la comunicación o de la no comunicación (un régimen de sanciones); y las reglas de uso de la información obtenida. A grandes rasgos, la OCDE afirma que existen dos tipos básicos de DR: los que gravitan en torno a la transacción (establece qué esquemas deben comunicarse y, a partir de ahí, quién debe hacerlo) y los que se centran en la función que realiza el promotor de los esquemas (aunque también tiene que delimitar qué tipo de esquemas deben comunicarse). Estados Unidos y Canadá forman parte del primer grupo; e Irlanda y Reino Unido, del segundo (OCDE, 2015: 32).

2.1. Ámbito material de los *disclosure regimes* y su relación con el concepto de planificación fiscal agresiva

Una cuestión central es el tipo de esquemas que deben comunicarse, ya que está relacionada con conceptos sobre cuyo concepto exacto nunca se ha llegado a un acuerdo. Si consideramos que deben comunicarse esquemas potencialmente abusivos, tendremos que afrontar el problema de que la distinción entre planificación fiscal legítima y abusiva es una raya en la arena. En realidad, si un DR debe construirse a partir del concepto de “planificación fiscal agresiva”, consideramos adecuado dotar de contenido a dicho concepto atendiendo no a su mayor o menor conformidad con la norma o con su “espíritu”, sino a la existencia de comercialización activa de esquemas de planificación. Esa cuestión, evidentemente sí acaba por influir en el grado y en la extensión de la elusión fiscal; pero lo hace de manera indirecta. Según González de Frutos (2006: 7), “cuando hablamos de *tax shelters*, nos referimos a una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva”. Queremos centrarnos en la nota de comercialización, porque es especialmente complejo determinar qué es abusivo más allá de afirmaciones genéricas. Varios autores proponen un concepto de “planificación fiscal agresiva” que sea independiente de su carácter abusivo (Dourado, 2015: 48, 50; en parte, Calderón y Quintas, 2016: 52).

El concepto de “planificación fiscal agresiva”, en suma, debería usarse para definir un fenómeno de fomento y comercialización de esquemas de planificación fiscal que no siempre tienen que ser abusivos (aunque, evidentemente, será en tal caso cuando más preocuparán a la Administración, que intentará reaccionar contra ellos). Solapar los conceptos de planificación fiscal agresiva y de planificación fiscal abusiva, o abuso del derecho, no nos ayuda a clarificar nuestro acervo terminológico. En este sentido, aunque la OCDE lo pueda estar promoviendo para restringir el ámbito de la planificación fiscal admisible, este uso se plantea desde un sistema de *soft law*. Por tanto, se incorporaría a nuestro acervo como directriz no vinculante, conectándose a lo sumo con otro sistema no vinculante como es el buen gobierno corporativo (estrechamente enlazado, a su vez, con el cumplimiento cooperativo).

Entendemos que la diferenciación entre planificación fiscal agresiva y abusiva se refleja en muchos de los regímenes estatales. Por ejemplo, en Portugal, el criterio clave para que nazca la obligación de declarar es que el esquema de planificación fiscal pretenda garantizar la obtención de una ventaja fiscal; pero eso no implica, ni mucho menos, que la operación sea abusiva. En Portugal, como en España, la obtención de una ventaja fiscal es condición necesaria pero no suficiente para la declaración de una operación como abusiva. En nuestra opinión, el objetivo último de un DR debe ser que la Administración tributaria esté fácilmente al tanto de los avances en el ámbito de la planificación fiscal; para luego, a partir de la información pertinente, adoptar las

medidas que se consideren más adecuadas. Tales medidas pueden ir desde el combate de determinados esquemas a partir de los instrumentos ya existentes (sobre todo a partir de una cláusula general anti-abuso como el artículo 15 LGT), el impulso de reformas normativas o, simplemente, no hacer nada si se considera que un determinado esquema de planificación está en línea con el “espíritu” de la norma y los objetivos subyacentes de política fiscal y económica.

El concepto de planificación fiscal agresiva y los propios DR también se vinculan con el de riesgo tributario o riesgo fiscal. El riesgo tributario es un concepto de uso generalizado pero que tampoco tiene una definición única: Power (2004: 14) lo califica de polisémico. Según ISO, se refiere al efecto de la incertidumbre sobre los objetivos de una organización. Nosotros definimos el riesgo tributario como la probabilidad de que se produzca cualquier evento que incida negativamente en las expectativas y objetivos de una organización o provocar un daño económico o en su reputación que sea inesperado o se considere inaceptable. Así, el riesgo tributario para las administraciones está vinculado con la probabilidad de que los obligados tributarios no cumplan deberes de manera adecuada (por ejemplo, que el contribuyente no calcule correctamente la deuda tributaria, o que no la pague en plazo; a nivel macro, el riesgo sería un ensanchamiento de la brecha fiscal o *tax gap*). Para un contribuyente, el riesgo principal es haber implementado una estrategia que la Administración y posteriormente, en su caso, los jueces consideren contraria a la norma, de modo que se produzca un incremento sobrevenido de la deuda. Esto, en el caso de empresas, tiene diferentes manifestaciones, ya que puede afectar a la cuenta de resultados pero también a la liquidez de la entidad o a su reputación.

El criterio de riesgo fiscal está expresamente presente en la configuración de varios DR. Por ejemplo, en Australia se vincula expresamente la comunicación de esquemas de planificación fiscal a la probabilidad al carácter “irrazonable” de la posición de un contribuyente. Para determinar eso, a su vez, el criterio principal es que tenga igual o mayor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta (Palao Taboada, 2015: 64). En otro orden de cosas, la existencia de umbrales o requisitos *de minimis* se explica no sólo por una cuestión de operatividad y de limitar las cargas formales que recaigan sobre los obligados tributarios, sino también porque en ese caso el riesgo tributario –para la Administración– es cuantitativamente más amplio.

Los DR pretenden impactar en la conducta de los obligados tributarios e intermediarios fiscales: es razonable considerar que uno de sus efectos deseados es reducir sensiblemente el interés por tales formas de planificación fiscal agresiva (en la medida, subrayamos, en que sean verdaderamente contrarios a la letra o el espíritu de la norma). Desde un punto de vista de gestión de riesgos, además, permite que la Administración use sus medios personales y materiales de manera más eficaz, ya que podría controlar de manera más estrecha a quienes empleen mecanismos de este tipo.

La Administración irlandesa ha señalado la importancia de que el ámbito de todo DR vaya más allá de las operaciones estrictamente abusivas, para no desincentivar su cumplimiento (Reibel, 2015: 211). Baker (2015: 87) señala que existe la percepción de que la aplicación de un esquema de planificación fiscal sujeto a obligación de comunicar implicaría, de manera casi automática, recibir una inspección de la Administración tributaria. Ante ello, los obligados tributarios podrían optar por adaptar los modelos para caer fuera de su ámbito, si ello es posible (sería un nuevo caso de “cumplimiento creativo”) o podrían no comunicarlos en la esperanza de que tal actuación no se detecte y sancione; existiría el riesgo, incluso, de que se produzca un

fenómeno de deslocalización empresarial, aunque probablemente una reacción así no se pueda achacar en exclusiva a la introducción de un DR.

Otra cuestión fundamental es hasta qué punto son verdaderamente eficaces los DR, en el sentido de ser capaz de influir en la conducta de los contribuyentes; y si, en tal caso, existen evidencias de que lo hacen en el modo esperado por la Administración y no de manera no prevista y contraria a lo perseguido por esta. Vamos a intentar dar una respuesta a esta pregunta a partir de una revisión de la bibliografía existente.

La eficacia de una norma debe analizarse a través de un enfoque que desborde el estrictamente jurídico. Las tendencias más recientes de fomento del cumplimiento voluntario se basan en modelos como la “pirámide de cumplimiento” aplicada por la Administración australiana (*Australian Taxation Office*, en lo sucesivo ATO), que diferencia tipos ideales de contribuyentes en función de su actitud ante el sistema tributario. Esto es relevante porque es posible que un *disclosure regime* sea eficaz en relación a determinados contribuyentes, pero no en relación a otros; y porque consideramos que nos puede ayudar luego a delimitar los ámbitos de los DR y del cumplimiento cooperativo.

Las cuatro categorías desarrolladas por la ATO y luego acogidas por la OCDE (2004) son, por orden decreciente de adhesión al ordenamiento, compromiso y aceptación (favorables al sistema) y resistencia y descreimiento (desfavorables). Evidentemente, una escasa adhesión al sistema tributario nos permite suponer un mayor riesgo fiscal del contribuyente de que se trate. Se ha desarrollado también una quinta categoría, la del jugador o *game player*, que considera que el derecho no es una institución que establece los límites entre lo admisible o inadmisible en virtud de criterios de justicia; sino que la trata como una materia que puede modelarse en beneficio de los intereses particulares (V. Braithwaite, 2003; Mcbarnet, 2003). Consideramos que la categoría del jugador describe más bien una *estrategia* vinculada con alguna de las dos últimas categorías, sobre todo la de descreimiento.

Las personas se clasifican en alguna de las cuatro categorías básicas de ATO/OCDE de acuerdo con una determinada distribución. Se considera que dicha distribución es de pirámide en el caso de personas físicas, aunque esto dependerá del grado de conciencia tributaria en cada país y consideramos, a partir de datos estadísticos disponibles, que puede tender más bien a una ojiva en España³. En el caso de empresas se acepta que la distribución habitual es ojival en todo caso (Freedman *et al*, 2009: 81).

El cumplimiento cooperativo opera, necesariamente, en la parte baja de la ojiva/pirámide. Uno de los objetivos de una gestión administrativa basada en riesgos debe ser la de desplazar el mayor número de contribuyentes hacia la base: es decir, fomentar el cumplimiento voluntario⁴. Tanto los DR como el cumplimiento cooperativo, y así lo afirman expresamente diversos documentos de la OCDE, están dirigidos a establecer incentivos que impacten en el mercado de esquemas de planificación fiscal: la DR está dirigida principalmente a los promotores (el lado de la oferta) y el cumplimiento cooperativo a los contribuyentes (el lado de la demanda).

³ Véase Wert Ortega (2004), que identifica cuatro categorías, aproximadamente asimilables a las de la ATO, y analiza su frecuencia en España mediante un análisis clúster.

⁴ Muchas veces, conseguirlo no está en las manos de la propia Administración, pero desde luego puede ayudar a ello garantizando escrupulosamente aspectos relacionados con la justicia procedimental.

¿Qué hace que un incentivo sea adecuado para impactar en sus destinatarios? En el caso de las normas de derecho “duro” (o *hard law*, o simplemente derecho), normalmente existe un régimen sancionador que cumple dicha función. En este sentido, la propia OCDE afirma la necesidad de que exista un régimen de sanciones en caso de incumplimiento, aunque no desarrolla demasiado esta cuestión en el documento final de la acción 12. Sí menciona su eficacia a la hora de afectar a la conducta de los particulares (OCDE, 2015: 28). En el caso de normas de *soft law*, no vinculantes, el efecto es más complejo de prever y la doctrina considera que puede, a veces, ser el contrario del esperado para determinados grupos de contribuyentes. Por ejemplo, señalan Devereux, Freedman y Vella (2012b: 2) que una estrategia de “*naming and shaming*” puede tener influencia en un conjunto (pequeño) de contribuyentes, que pueden imponerse límites a sí mismos; pero que no afectará a los “peores elusores” y puede incluso fomentar el incumplimiento por parte de algunos contribuyentes si consideran que “todos lo hacen”.

Un DR puede, tal vez, convertir a parte de los contribuyentes reticentes en aceptantes: puede incluso modificar el sistema de incentivos de modo que consideren implementar estrategias de cumplimiento cooperativo. Si una empresa está obligada a comunicar un esquema de planificación fiscal y lo hace para no sufrir una sanción, puede que en un momento posterior observe que le es conveniente establecer un diálogo previo con la Administración tributaria –mientras está desarrollando ese esquema– para obtener su punto de vista y emprender una cierta negociación para dotar de contenido, de forma participada, al margen de incertidumbre inherente a la interpretación de la norma y la calificación de los hechos.

En España, el epígrafe 1.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias –un mecanismo de *soft law* para el desarrollo del cumplimiento cooperativo en España– prevé una colaboración entre las empresas y la AEAT para detectar y buscar soluciones respecto a las “prácticas fiscales fraudulentas”, para erradicar las prácticas ya existentes y también para prevenir su extensión. En abstracto, es difícil esperar que este se aplique de manera eficaz; pero si crece la transparencia en relación a estas prácticas y se reduce el número de reticentes, puede que dicha colaboración resulte más conveniente para las empresas que no quieren violar abiertamente la normativa de comunicación de esquemas de planificación fiscal. Por otra parte, en el ámbito de la relación cooperativa, se está profundizando en la identificación de criterios que permitan valorar el seguimiento efectivo de los compromisos alcanzados y que podrán ser valorados por las partes⁵.

Con todo, existen pocos análisis empíricos sobre el efecto de los DR en el comportamiento de los obligados tributarios, y esta falta de interés por la evaluación parece extenderse también a los propios Estados (OCDE, 2015: 25). Sí existen estudios de la Administración británica que identifican numerosas evidencias anecdóticas de que el DR ha modificado el comportamiento de los agentes del mercado de planificación fiscal⁶, y en los que se basa el estudio de la OCDE en este punto (OCDE, 2015: 27-29).

A lo largo del tiempo se observa en casi todos los países una tendencia a la reducción de esquemas declarados. Los motivos pueden ser muy diferentes, y no siempre se puede

⁵ Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas, aprobadas en la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas de 2 de noviembre de 2015.

⁶ Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS), 9 de diciembre de 2009, pág. 6.

garantizar que reflejen un reforzamiento del cumplimiento voluntario y una reducción de riesgos fiscales. Por ejemplo, en el caso de Portugal, donde existe un DR desde 2008, Vieira señala que en los dos primeros años, “devido à novidade e à incerteza quanto à resposta da administração fiscal ocorreu um significativo número de divulgações”; pero que en 2010, el número de comunicaciones se redujo sustancialmente y cayó a seis (Vieira, 2012: 34). En el caso del Reino Unido, la Administración británica considera que efectivamente se produce una reducción de la planificación fiscal, pero está implementando medidas para comprobar si el efecto no es consecuencia de un incumplimiento de las reglas del Dotas (OCDE, 2015: 27); además, una encuesta realizada por el Oxford University Centre for Business Taxation en 2007 da resultados poco claros, aunque sí señala la percepción común de que se había producido una reducción en la promoción de esquemas de planificación y que ello había impactado a las personas físicas de mayor renta más que a las grandes empresas (Freedman, Loomer y Vella, 2008: 93). En el caso de Estados Unidos, se afirma que la reducción se puede atribuir a diversas causas, entre las que se encuentran las tendencias generales de la economía estadounidense (OCDE, 2015: 28). Weisbach ha afirmado que, aunque existe cierto “consenso” en que la comercialización de esquemas de planificación fiscal se ha visto reducida, nunca fue posible medir el tamaño de ese mercado y, por tanto, es imposible realizar un cálculo fiable. Acaba afirmando que “no entendemos las dinámicas del mercado de planificación fiscal, así que es difícil determinar cuál -si alguno lo hizo- de los cambios normativos ha tenido un efecto mayor” (2008: 60).

Hemos identificado también un análisis sobre los efectos de la norma FIN 48 en Estados Unidos, que obliga a las empresas a realizar provisiones (y hacerlas públicas) cuando adopten una posición tributaria que se considere de alto riesgo. La FIN 48 contiene elementos que la hacen comparable a los DR, ya que obliga a las empresas a hacer pública la adopción de conductas de alto riesgo tributario. Pues bien, en este caso sí existen evidencias de que la norma FIN 48 redujo la planificación fiscal en Estados Unidos (Gupta *et al*, 2013: 27-28).

2.2. Ámbito subjetivo de los *disclosure regimes*

Lo habitual, en el caso de los DR, es que recaiga una obligación de comunicación tanto sobre los promotores como sobre los contribuyentes (o usuarios de los esquemas de planificación fiscal). Con todo, la tendencia es que los promotores se conciban como el sujeto central. Todos los regímenes analizados por la OCDE en su informe final sobre la Acción 12 se caracterizan porque, con carácter general, nunca imponen sobre los contribuyentes obligaciones formales superiores a las que imponen sobre los promotores. Distinto es que, como señalaremos luego, en un caso concreto la obligación pueda recaer sobre el contribuyente y no sobre el promotor; pero, de ser así, suele ser con carácter subsidiario. Esto es coherente con el hecho de que en la mayor parte de los casos en que los contribuyentes han aplicado esquemas de planificación fiscal abusiva se haya producido la intervención de asesores tributarios (véase Calderón y Quintas, 2015: 224).

Por su parte, las obligaciones que recaen sobre los contribuyentes pueden ser equivalentes, subsidiarias o complementarias. Estados Unidos es un ejemplo del primer caso, donde las obligaciones que recaen sobre los contribuyentes son equivalentes a las que recaen sobre los promotores. Con todo, esto es así solo desde 2007, que es cuando se introdujo la obligación de los contribuyentes de comunicar los esquemas de planificación fiscal que aplicaran. Canadá también establece obligaciones equivalentes pero, además, el cumplimiento por parte del promotor libera al contribuyente, y viceversa.

Lo que denominamos carácter subsidiario de la obligación se da en países como Reino Unido, Portugal o Irlanda cuando, por determinadas circunstancias, el promotor no está obligado a cumplir o es complejo garantizar que lo haga de manera adecuada: es el caso cuando el promotor es no residente, cuando no hay promotor (por ejemplo, una gran empresa cuyo departamento fiscal desarrolla un esquema para que se aplique exclusivamente por esa empresa) o cuando el promotor alega secreto profesional. En todos estos casos, la OCDE propone que la obligación recaiga sobre el contribuyente (2015: 34).

Finalmente, nos referimos a obligaciones complementarias cuando existe una obligación autónoma, propia del contribuyente, pero que implica cargas mucho más reducidas. En Reino Unido, por ejemplo, salvo que se dé alguno de los supuestos que determinan una obligación subsidiaria, los contribuyentes solo tienen que incluir, en su declaración o autoliquidación, el número asignado por la Administración al esquema que previamente ha declarado el promotor.

Para maximizar conjuntamente la eficacia del sistema en la gestión de riesgos fiscales y la racionalización de cargas formales, la solución podría ser del tipo de lo previsto en Reino Unido, donde los esquemas comunicados por los promotores se identifican a través de un código que, luego, los contribuyentes tienen que incluir en su declaración o autoliquidación. Esto permite valorar la aplicación de cada esquema de planificación fiscal y ayuda a una mejor gestión de los riesgos tributarios (en este mismo sentido, BAKER, 2015).

3. Interacción de los *disclosure regimes* con el cumplimiento cooperativo

3.1. Cumplimiento cooperativo y grandes empresas

Los *disclosure regimes* ofrecen soluciones meramente parciales dentro de la compleja problemática de la planificación fiscal agresiva y otros fenómenos conexos (BAKER, 2015: 88). En principio, podríamos señalar que este carácter parcial hace posible –y conveniente– que se complemente con otro tipo de iniciativas, entre las que se encuentra el llamado cumplimiento cooperativo.

El cumplimiento cooperativo se caracteriza por su carácter voluntario y por la intención de crear un clima basado en el absoluto respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes y un diálogo abierto informado por los principios de buena fe y confianza mutua, con vistas a una gestión compartida de los riesgos tributarios. Se ha afirmado que esto es incompatible con el reciente giro “represivo” de la normativa tributaria (que se encarnaría en normas como la Ley 7/2012 y la Ley 34/2015) y una vuelta a un control más vertical (en este sentido, Sanz Clavijo, 2015: 15). Pero, en realidad, la relación cooperativa no es incompatible con la atribución de potestades de control reforzadas a la Administración tributaria, sino –más bien– con una aplicación unilateral de dichos poderes. En Gran Bretaña, una reforma de la Ley de Sociedades Anónimas facultó a las autoridades tributarias, previa autorización judicial, a hacer público que la contabilidad de una empresa no es reflejo fiel de su situación económica real. González de Frutos vincula esta reforma (que incentivó fuertemente el reforzamiento de los mecanismos de control empresarial), con la construcción progresiva de la relación cooperativa en ese país (2010: 89). Si recordamos de nuevo el modelo de la pirámide de cumplimiento, concluiremos que la Administración no puede renunciar a tener determinados instrumentos coercitivos, aunque sí debe aplicarlos con cautela y nunca como primer recurso.

Es tradicional afirmar que el cumplimiento cooperativo puede concebirse, en último término, como un trueque de apertura o transparencia (los contribuyentes, normalmente grandes empresas, proporcionan información) por seguridad jurídica (que proporciona la Administración tributaria). Por tanto, aquellas acciones de BEPS que tienen como objetivo que la Administración pueda acceder a datos sobre esquemas de planificación fiscal (y, entre ellas, de manera destacada, la acción número 12) se solapan en parte con el objetivo fundamental de toda experiencia de cumplimiento cooperativo, aunque sus características esenciales sean diferentes. ¿Implica entonces dicha acción de BEPS un riesgo para el buen fin de las experiencias de cumplimiento cooperativo, al reducir los incentivos que tiene la Administración para implementarlas?

La OCDE considera que no es el caso: los DR no pueden sustituir al cumplimiento cooperativo y, por el contrario, sí pueden reforzar su eficacia al garantizar que existe un campo de juego homogéneo en cuanto a la transparencia y apertura exigida a todos los obligados tributarios (OCDE, 2015: 15). ¿Cómo puede suceder eso? Si retomamos el modelo de la pirámide de cumplimiento, un DR puede, tal vez, convertir a parte de los contribuyentes reticentes en aceptantes. Si una empresa está obligada a comunicar un esquema de planificación fiscal y lo hace para no sufrir una sanción, puede que en un momento posterior observe que le es conveniente establecer un diálogo previo con la Administración tributaria –mientras está desarrollando ese esquema– para obtener su punto de vista y emprender una cierta negociación para dotar de contenido, de forma participada, al margen de incertidumbre inherente a la interpretación de la norma y la calificación de los hechos.

Esta sería la primera forma de interacción entre los DR y el cumplimiento cooperativo. El cumplimiento cooperativo, como ha señalado la doctrina en varios países (por ejemplo, ESSERS, 2009) no tiene como pretensión directa modificar la normativa, sino el modo y el contexto, o el clima, en que se aplica. Opera normalmente mediante mecanismos que podríamos calificar de *soft law*. Cuando en uno de estos instrumentos se prevé un compromiso de alguna de las partes que coincide o se solapa con una obligación prevista en la normativa, debemos interpretar que esa parte está afirmando que la cumplirá con una especial diligencia, lo que en la práctica puede implicar poner medios adicionales o desbordar algunos de los límites previstos en la norma.

En la experiencia de cumplimiento cooperativo española existe un mecanismo bilateral (entre la Administración y las grandes empresas que han suscrito el Código de Buenas Prácticas Tributarias español) de intercambio de información. Este mecanismo parte de los epígrafes 2.3 y 3.3 del Código, desarrollados luego por dos documentos de conclusiones del Grupo de trabajo de relación cooperativa del Foro de Grandes Empresas, de 29 de octubre de 2013 y de 2 de noviembre de 2015.

El mecanismo prevé, entre otras cosas, que las empresas pueden plantear a la Administración “dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica”. Además de describir la operación de que se trate, las empresas expondrán el criterio que entiende aplicable a dicha operación; la Administración emitirá un informe en un plazo (orientativo) de 3 meses. Del mismo modo, y “al margen de las actuaciones de obtención de información previstas en la Ley”, la Administración podrá pedir a las empresas que hayan suscrito el Código de Buenas Prácticas Tributarias “información detallada sobre sus operaciones relevantes, así como del tratamiento e impacto fiscal de las mismas”.

Por su parte, las conclusiones presentadas al Foro de Grandes Empresas el 2 de noviembre de 2015 prevén toda una serie de actuaciones y decisiones en materia fiscal

que las empresas se comprometen a comunicar a la AEAT, preferentemente antes de la finalización del plazo reglamentario de autoliquidación:

- La presencia en paraísos fiscales y la explicación de dicha presencia.
- Los esquemas de tributación internacional del grupo y grado de congruencia con los principios de las acciones de BEPS. Esto incluye, por ejemplo, la financiación, la gestión de la propiedad industrial, intelectual y *management fees*.
- Los cambios significativos que se hayan producido en estructuras *holding* y *subholding*.
- La explicación de las operaciones societarias más significativas.
- La estrategia fiscal del grupo aprobada por el Consejo de administración, que es una competencia indelegable de dicho órgano desde que la Ley 31/2014 reformó la Ley de Sociedades de Capital⁷; así como el catálogo de operaciones que se vayan a someter o se hayan sometido a autorización del Consejo de administración.
- Las instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo de capitales o de alzamiento de bienes. Como es sabido, los programas de *compliance* han experimentado un impulso como consecuencia de dos reformas sucesivas del Código Penal: la Ley Orgánica 5/2010, que introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y la Ley Orgánica 1/2015, que clarifica bajo qué circunstancias la existencia de programas de *compliance* eximen a una persona jurídica de responsabilidad penal por las actuaciones realizadas por sus trabajadores.
- Información sobre los litigios fiscales existentes.
- Mención del cumplimiento fiscal en el informe de gestión o informe integrado de la entidad.

La extensión de este compromiso es, en primera instancia, muy amplio; su contenido y alcance, así como el formato en que la información deberá ponerse a disposición de la Administración, se concretarán de común acuerdo entre la AEAT y cada empresa.

Suponiendo la implementación de un DR en España según las propuestas de la OCDE, una gran empresa que haya suscrito el Código y que desarrolle por sí misma un esquema de planificación tributaria estará obligada a comunicarlo a la Administración si se dan los requisitos del régimen correspondiente; pero no estará obligada a hacerlo hasta que no lo implemente. La relación cooperativa, frente al régimen estándar (obligatorio para todas las empresas) implica un incremento de seguridad jurídica para la empresa que opere de manera más transparente a lo jurídicamente exigible. La mayor transparencia se pone de manifiesto en dos aspectos: el temporal, ya que se comunicará un esquema aún no implementado, y el compromiso de la empresa de resolver las dudas o cuestiones que le pueda plantear la Administración de manera proactiva.

3.2. Cumplimiento cooperativo e intermediarios fiscales

La segunda forma de interacción entre los DR y el cumplimiento cooperativo nos lleva hasta una faceta menos estudiada del cumplimiento cooperativo en España, aquella que

⁷ Artículo 529 ter.1, letra i) de la Ley de Sociedades de Capital; las letras b) y f) se refieren también a aspectos relevantes desde el punto de vista tributario.

involucra a los asesores fiscales. En cumplimiento de lo previsto en el epígrafe 1.2 de la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008 (“Nuevo marco de relación con los intermediarios fiscales”), se ha creado el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Estos intermediarios, como representantes de los contribuyentes en las relaciones con la Administración Tributaria, son unos “colaboradores cualificados” de la Agencia Tributaria en la gestión de los tributos, que facilitan a los contribuyentes el conocimiento y cumplimiento de sus obligaciones fiscales⁸. La nota informativa publicada por la Agencia califica este Foro de “órgano de relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua”.

El epígrafe III.1.3 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 preveía el establecimiento de cauces de comunicación permanentes con las asociaciones de asesores fiscales y gestores administrativos para poner en su conocimiento los principales fraudes detectados y sus consecuencias, en particular, en el ámbito de la competencia económica. La Actualización del Plan de 2008 impulsa esta idea, haciendo referencia a foros de diálogo que se implementarían a través de jornadas o reuniones. El Foro está llamado a complementar la acción que ya realizan estas entidades como colaboradores sociales, en el marco del artículo 92 LGT. Es más, la reciente reforma de la Ley General Tributaria menciona expresamente, en el marco de dicho artículo, la posibilidad de instrumentar la colaboración social a través de acuerdos “con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal” con el objeto de “potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias” (apartado 2 *in fine*). Los objetivos del Foro son, según la nota informativa, los siguientes:

- Profundizar en el conocimiento mutuo entre la Agencia Tributaria y los profesionales representados en él, en un marco de cooperación, transparencia, rigor técnico, objetividad, proporcionalidad y receptividad.
- Aumentar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes y los profesionales tributarios con la Agencia Tributaria.
- Contribuir a la mejora de la aplicación del sistema tributario.
- Contribuir a la prevención del fraude fiscal.

El Foro se ha dotado de unas normas de organización y funcionamiento, que se aprobaron en su primera sesión, celebrada el 30 de marzo de 2011. Su estructura es similar al del Foro de Grandes Empresas y opera a través de un Pleno y de Grupos de trabajo⁹. Está compuesto por los titulares de determinados órganos de la Administración tributaria¹⁰ y por uno o dos miembros de determinadas Asociaciones y Colegios de Profesionales en ámbitos como la asesoría fiscal, abogacía o contabilidad; también están representados los gestores administrativos o graduados sociales, entre otros. Tiene un perfil más bajo que el Foro de Grandes Empresas, como demuestra el hecho de que esté presidido por el Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y

⁸ Véase la nota informativa publicada por la Agencia Tributaria y disponible en su portal *web*, en Inicio > Colaboradores > Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios > Nota informativa.

⁹ En la actualidad, de acuerdo con el calendario de trabajo del Foro, existe un único grupo de trabajo activo, el Grupo de trabajo para el impulso de la colaboración social.

¹⁰ Departamentos de Gestión Tributaria, de Inspección Financiera y Tributaria, de Recaudación, de Aduanas e Impuestos Especiales y de Informática Tributaria, el titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, del Servicio Jurídico y de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, según el epígrafe I.2.2.a) de las normas de funcionamiento del Foro.

no por su Presidente¹¹. La Agencia Tributaria, tal y como se puede apreciar en las actas del Pleno, considera que se trata de un ámbito adecuado para tratar problemáticas relativas a la gestión, pero no para tratar reformas normativas (que, en todo caso, se impulsan desde la Dirección General de Tributos y no desde la AEAT, que es la que está representada en el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios)¹². Aunque pese a todo se han conseguido impulsar algunas reformas (como la regulación los “días de cortesía” en las notificaciones electrónicas obligatorias¹³), no parece previsible que la implementación de un DR en España se someta a análisis y debate en el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.

Sin embargo, consideramos que el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios (o un grupo de trabajo constituido en su seno) sería un lugar adecuado para analizar los esquemas comunicados. La cuestión interesa a los representantes del sector privado que participan en el Foro en calidad de potenciales afectados por la norma (sujetos a las obligaciones de comunicación) y de sujetos que colaboran con la Administración para la promoción del cumplimiento voluntario.

4. La posible introducción de un *disclosure regime* en el ordenamiento español

Las obligaciones impuestas por un DR son obligaciones tributarias formales cuya base legal puede encontrarse en el artículo 93 de la Ley General Tributaria (“Obligaciones de información”), que exige que las personas físicas y jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica deberán proporcionar a la Administración aquellos datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En este último inciso se incluyen los asesores fiscales en los que muchas veces recae la obligación de comunicación de esquemas de planificación fiscal; pero, en todo caso, se podría regular esta obligación tributaria de manera separada. Una opción sería introducir un nuevo párrafo en el artículo 93 que contuviera los principales elementos del DR español: sujetos obligados, criterios básicos de determinación de los esquemas que deban declararse y regulación de las consecuencias de la declaración (y, en el capítulo III del título IV, incluir una nueva infracción relativa al incumplimiento de esta obligación). Las reglas de uso de la información ya están reguladas con carácter general en el artículo 95 LGT.

La configuración del principio de legalidad en España permite establecer por vía reglamentaria el tipo de esquemas que deberán declararse. Esto dotaría de una mayor flexibilidad al sistema, lo cual consideramos que es útil para poder adaptarse con rapidez a la evolución del mercado de planificación fiscal. La LGT permite, incluso, que esto se haga a través de orden ministerial. Entre las ventajas que esto ofrecería se encuentran la flexibilidad y la posibilidad de concretar con mayor detalle las obligaciones de comunicación (algo que no convendría hacer en una norma de rango legal, más rígida); entre las desventajas, la falta de estabilidad que se provocaría en la

¹¹ Epígrafe I.2.1 de las normas de funcionamiento del Foro, disponibles en el portal *web* de la Agencia Tributaria, en Inicio > Colaboradores > Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios > Normas de funcionamiento.

¹² Acta de la cuarta reunión del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, de 30 de marzo de 2011, pág. 8.

¹³ Acta de la primera reunión del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, de 30 de marzo de 2011, pág. 6; la reforma se introduce por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre (BOE núm. 285, de 26 de noviembre).

regulación de las obligaciones. En todo caso, la ley debería establecer criterios muy claros de publicidad (la orden, si se optase por ese modelo, debería publicarse tanto en el BOE como en la sede electrónica de la Agencia tributaria); y podría estudiarse la imposición de límites relativos a cuándo puede modificarse (por ejemplo, podría plantearse que la orden sea necesariamente anual, y que deba publicarse con una antelación mínima antes del inicio del nuevo período).

Aunque existen obligaciones vinculantes de relevancia introducidas en los últimos años¹⁴, la mayoría de los mecanismos ya existentes en España para la obtención de información sobre operaciones de planificación fiscal tiene carácter voluntario. Un ejemplo son las consultas jurídicas escritas, donde el incentivo para la comunicación es el aporte de seguridad jurídica que proveen, ya que la respuesta de la Dirección General de Tributos vincula a los órganos de la AEAT.

La obtención de información sobre esquemas fiscales potencialmente abusivos, en el caso de España, constituirá un material relevante para la aplicación de la regla de conflicto en la aplicación de la norma a conductas que, desde la reforma de la Ley General Tributaria, pueden ser sancionadas, influyendo en los mecanismos que, a nivel administrativo, contribuyen a crear un concepto de abuso en el derecho interno. Tanto los documentos de la OCDE como la mayoría de la doctrina señala que existe una superposición entre un DR y una cláusula general anti-abuso, que la OCDE (2015: 23) califica tanto de “inevitable” como “deseable”.

La cláusula general anti-abuso española, contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria bajo la denominación de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, contiene un test relativo a la finalidad principal de la operación (obtener una ventaja fiscal) y un test que analiza el carácter artificioso o impropio de los actos o negocios jurídicos empleados. Desde el punto de vista procedimental, y como garantía para el contribuyente, prevé la existencia de un informe preceptivo y vinculante emitida por una Comisión Consultiva especial, regulada en el artículo 159 LGT, que es la que autoriza a la inspección de los tributos para declarar el conflicto en la aplicación de la norma. Como es sabido, la Comisión está compuesta por dos miembros de la Dirección General de Tributos y dos miembros de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Con vistas a la interacción futura entre un hipotético DR español y la cláusula general anti-abuso del artículo 15, consideramos poco acertada la supresión de la propuesta de artículo 159.8 incluido inicialmente en el Anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria, que permitía acudir a la Comisión Consultiva especial para que declarase, en el plazo de tres meses, si determinados actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos podían ser calificados “como conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. El artículo se refería a “no imputables a obligados tributarios concretos” aunque creemos que sería más correcto hacer referencia a actos o negocios analizados fuera de un procedimiento de inspección. Si se introduce un DR en España, podría plantearse la introducción de este mecanismo. Sería un primer paso para evitar que el concepto de “abuso del derecho” recaiga (en primera instancia) exclusivamente sobre la Agencia tributaria.

¹⁴ Existen mecanismos sobre la comunicación de la propiedad de bienes y activos (destaca el modelo 720, introducido a partir de la Ley 7/2012); además, España ha implementado también la acción 13 de BEPS y exige la comunicación de datos desglosados por país por parte de grupos transnacionales en el ámbito de las obligaciones de información sobre precios de transferencia. Esta cuestión se ha regulado por vía reglamentaria, en el artículo 14 del Real Decreto 634/2015, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Un hipotético DR, y consideramos que esto es de la mayor relevancia, debe interpretarse a la luz de los compromisos asumidos por la AEAT en el marco de la relación cooperativa. Uno de los principales compromisos (previsto en el epígrafe 2.1 del Código de Buenas Prácticas Tributarias) es que los criterios administrativos se generen en un nivel lo más alto posible. Se prevé que se involucre de manera sistemática al Comité Permanente de Dirección de la AEAT y la consulta a la Dirección General de Tributos. No nos parece conveniente que sea la Agencia Tributaria la que determine qué conductas son abusivas y cuáles no lo son: por mucho que lo haga con carácter preliminar y sujeto a revisión de los jueces, dicha revisión implica costes económicos y temporales relevantes. Al mismo tiempo, vemos que no existe una necesaria contradicción entre la implementación de un DR y la profundización en las experiencias de relación cooperativa. Al contrario, consideramos que estas mantienen su vigencia y que pueden, también, servir como parámetro para interpretar un posible régimen de este tipo para, por ejemplo, limitar esa cuestión.

Desde una perspectiva *de lege ferenda*, otros pasos podrían ser modificar la composición de esta Comisión Consultiva, para introducir la participación de algún representante del sector privado; y derogar el apartado 7 del artículo 159, que prohíbe interponer recurso o reclamación de manera autónoma contra el informe de la Comisión. En la experiencia neerlandesa de cumplimiento cooperativo se ha impulsado un uso estratégico de la vía judicial para resolver conflictos entre las partes, a la que se hace referencia con la expresión “agree to disagree”. Así, se acude a los Tribunales para que se determine el criterio que debe aplicarse (cuando no ha sido posible el acuerdo en sede administrativa) desde el compromiso de colaborar para que el proceso sea lo más ágil posible y de centrarse en los aspectos sustantivos de la cuestión, porque de lo que se trata es de obtener una respuesta a la incertidumbre existente en un determinado ámbito. Pues bien, permitir la impugnación de estas resoluciones abriría esta opción y, en todo caso, reduciría los costes que crea sobre los particulares el hecho de que se reconozca a la Administración –como se ha hecho con la reciente reforma del 179.2.d) LGT– el “monopolio” de determinar lo que es una interpretación razonable de la norma.

Bibliografía

- Baker, P. (2015): «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax*, vol. 43, núm. 1, págs. 85-90.
- Braithwaite, V. (2003): «Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions», en Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 15-39.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Cizur Menor: Thomson Reuters - Civitas.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2016): «Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva” utilizado en los trabajos de la OCDE», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394, págs. 41-92.
- Devereux, M. P.; Freedman, J. y Vella, J. (2012a): «Tax avoidance», *Oxford University Centre for Business Taxation*, working paper núm. 1.
- Devereux, M. P.; Freedman, J. y Vella, J. (2012b): «The disclosure of tax avoidance schemes regime», *Oxford University Centre for Business Taxation*, working paper núm. 2.

- Dourado, A. P. (2015): «The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis», *Intertax*, vol. 43, núm. 1, 2015, págs. 42-57.
- Essers, P. H. J. (2009): «De implicaties van horizontaal toezicht voord de wetgever», *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 138, núm. 6794, págs. 12-16.
- Freedman, J.; Loomer, G.y Vella, J. (2008): «Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC», en Freedman, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 81-100.
- Freedman, J.; Loomer, G.y Vella, J. (2009): «Corporate tax risk and tax avoidance: new approaches», *British Tax Review*, núm. 1, págs. 74-116.
- González de Frutos, U. (2006): «La expansión y control del fenómeno de los tax shelters en Estados Unidos», *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 19/2006.
- González de Frutos, U. (2010): «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 134, págs. 65-95.
- Gupta, S.; Mills, L. F. y Towery, E. (2013): «The Effect of Mandatory Financial Statement Disclosures on Tax Reporting and Collections: The Case of FIN 48 and Multistate Tax Avoidance», *McCombs Research Paper Series*, núm. ACC-04-11.
- Mcbarnet, D. (2003): «When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude», en Braithwaite, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 229-243.
- OCDE (2004): *Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance*.
- OCDE (2008): *Study into the Role of Tax Intermediaries*.
- OCDE (2011): *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*.
- OCDE (2013): *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*.
- OCDE (2015): *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report*.
- Palao Taboada, C. (2015): «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 392, págs. 43-80.
- Power, M. (2004): *The Risk Management of Everything. Rethinking the politics of uncertainty*, London: Demos.
- Reibel, R. (2015): «Tax Transparency – How To Make It Work?», *European Taxation*, mayo 2015, págs. 209-212.
- Sanz Clavijo, A. (2015): «La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados», *Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 1-17 (documento electrónico).

- Vieira (2012): *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*, Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Instituto Politécnico do Porto, 2014.
- Weisbach, D. (2008): «Comments on Recent Developments on Tax Shelters in the US», en Freedman, J. (ed.), *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*. Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 57-61.
- Wert Ortega, J. I. (2004): «La sociedad civil ante el gasto público», *Revista española de control externo*, vol. 6, núm. 16, págs. 73-104.
-