

# Cuestiones controvertidas en relación con la Fiscalidad Internacional y Competitividad

El presente documento es el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante, las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora corresponden en exclusiva a sus autores.

## ÍNDICE

A. PRESENTACIÓN.....	5
B. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (EP).....	8
I. INTRODUCCIÓN.....	8
II. EL EP EN LAS DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	8
III. LA PROBLEMÁTICA DE LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA / ESTÁTICA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN DEL EP. ....	9
IV. CONCEPTO DE “PERSONAL”: PERSONAS FORMALMENTE EMPLEADAS POR UNA ENTIDAD PERO QUE SON “PERSONAL” DE OTRA ENTIDAD .....	11
V. SIGNIFICADO DE “A DISPOSICIÓN DE” .....	12
VI. ASUNCIÓN DE RIESGO EMPRESARIAL COMO EVIDENCIA DE INDEPENDENCIA .....	13
VII. EP EN EL CONTEXTO DE RESTRUCTURACIONES/CONVERSIONES DE MODELO DE NEGOCIO: ESTRUCTURAS OPERATIVAS MEDIANTE FILIALES MAQUILADORAS Y/O COMISIONISTAS .....	14
VIII. PROBLEMÁTICA EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA RENTA ATRIBUIBLE AL EP EN EL CONTEXTO DE ACTUACIONES INSPECTORAS (I.E. AUSENCIA DE CONTABILIDAD ESPECÍFICA DEL EP NO DECLARADO POR EL CONTRIBUYENTE) .....	15
IX. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS (CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION Y CONVENIO DE ARBITRAJE) EN RELACIÓN CON EL EP .....	16
C. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS Y TENDENCIAS EN RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO.....	17
I. INTRODUCCIÓN.....	17

II. TENDENCIAS Y LÍNEAS DE REFORMA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	17
III. EXENCIÓN DE LAS RENTAS EMPRESARIALES GENERADAS POR LAS FILIALES SITUADAS EN EL EXTRANJERO (ARTÍCULO 21 TRLIS).....	20
IV. RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SITUADO EN EL EXTRANJERO (ARTÍCULO 22 DEL TRLIS).....	27
V. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS (ERAR) .....	29
VI. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO (ARTÍCULO 31 TRLIS).....	32
VII. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS PAGADOS POR LA FILIAL EXTRANJERA POR LOS BENEFICIOS CON CARGO A LOS CUALES SE DISTRIBUYEN LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS (ARTÍCULO 32 TRLIS).....	36
VIII. DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS .....	39
D. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. ....	40
I. INTRODUCCIÓN.....	40
II. LA CLÁUSULA ANTI-ABUSO DE LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL: ARTÍCULO 14.H DEL TRLIRNR .....	40
III. REGLA DE LOCALIZACIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS RECOGIDA EN EL ARTÍCULO 13.1(B)(2º) DEL TRLIRNR: ASPECTOS CONFLICTIVOS EN RELACIÓN CON SU APLICACIÓN PRÁCTICA .....	42
IV. TEST DE NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ENTIDADES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO A EFECTOS DE SU CALIFICACIÓN COMO ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS (ERAR) A EFECTOS DEL IRNR: ARTÍCULO 37 DEL TRLIRNR. ....	43
V. LA NEGOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN (CDI), Y SU IMPACTO EN LA LEY DEL IRNR. ....	45
VI. LAS CLÁUSULAS DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: ESTADO ACTUAL Y CUESTIONES PENDIENTES. ....	46

VII. CUESTIONES PRÁCTICAS CONTROVERTIDAS EN LA EJECUCIÓN DE ACUERDOS ALCANZADOS A TRAVÉS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	47
E. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE EXPATRIADOS.....	48
I. PROBLEMAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL .....	48
II. PROBLEMAS ESPECÍFICOS EN LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS: CONSEJEROS, PENSIONES Y RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO MULTI-PAÍS. .	51
III. DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE EXPATRIACIÓN Y LOS PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN LA REPERCUSIÓN A LOS PAÍSES DE DESTINO. ....	53
IV. TRATAMIENTO DE APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES, FONDOS DE PENSIONES Y OTROS BENEFICIOS SOCIALES ESPAÑOLES O DE TERCEROS PAÍSES.....	55
V. "EXIT TAXES" O IMPUESTOS DE SALIDA: REGLAS ESPECIALES, REGLAS DE IMPUTACIÓN OBLIGATORIA POR CAMBIO DE RESIDENCIA Y SUS MODIFICACIONES CON EFECTOS 2013. CUARENTENA FISCAL.....	56
VI. RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 7 P) DE LA LEY DEL IRPF .....	58
VII. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A ESPAÑA .....	61
VIII. PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES POR NO RESIDENTES .....	65
F. RESUMEN EJECUTIVO .....	66
I. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (EP) .....	66
II. ACTA DE LA SESION SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS Y TENDENCIAS EN RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO .....	70
III. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.....	75
IV. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE EXPATRIADOS .....	78
G. REFLEXIÓN FINAL.....	83

## PROYECTO FISCALIDAD INTERNACIONAL

### A. PRESENTACIÓN

La actividad de la Fundación Impuestos y Competitividad está dirigida al estudio e investigación de los sistemas tributarios internacionales, con el objetivo último de contribuir a que la regulación y aplicación del sistema tributario español y europeo sean los más idóneos para la máxima competitividad de las respectivas economías, española y europea.

Con ese enfoque general no es sorprendente que uno de los primeros estudios promovidos por la Fundación –gracias a la iniciativa y esfuerzos conjuntos de Baker&McKenzie y Deloitte Abogados– haya sido el relacionado con la Fiscalidad Internacional y la Competitividad.

Pudiendo reseñar, por lo demás, que tanto la “actualidad tributaria” así como el futuro previsible de la situación económica española hubiesen conducido en todo caso a otorgar prioridad a este proyecto.

En efecto, es difícil identificar un periodo histórico anterior en que se haya dado tanta relevancia desde las diferentes instancias internacionales a las cuestiones de fiscalidad, siendo habituales las manifestaciones al respecto de instituciones tan variadas como el G.8 el G.20, la Comisión Europea, la OCDE..., algunas de las cuales plantean la exigencia de cambios legislativos y de modificaciones en la conducta de los distintos agentes implicados que deberían alterar sustancialmente el panorama fiscal de las relaciones transfronterizas. Con propuestas atentas en primer lugar a culminar un proceso de transparencia y plena identificación de las rentas obtenidas por los contribuyentes, siguiendo los pasos ya dados con medidas como la Directiva Europea sobre Fiscalidad del Ahorro, la reciente proliferación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) y los Acuerdos de intercambio de información para la erradicación de los paraísos fiscales, o la aprobación del modelo estadounidense de control de rentas de ciudadanos de dicho país a través del denominado procedimiento FATCA de inminente aplicación práctica, o la modificación de 2011 en el Convenio Multilateral de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal; pero persiguiendo además una revisión sustancial de los criterios tradicionales aplicados en la distribución de las bases imponibles entre distintas soberanías y de la que se entiende como conducta exigible a los contribuyentes y a los propios Estados, con procesos como el Plan de acción BEPS promovido por la OCDE, o las propuestas de la Comisión Europea sobre Plataforma de buena gobernanza fiscal o fiscalidad de la economía digital.

De la misma manera, desde la perspectiva estrictamente económica, los análisis sobre la reciente evolución de la economía española confirman que la empresa con una trayectoria multinacional previa, que había diversificado sus riesgos mediante una presencia activa en otros mercados, es la que mejor ha sorteado la crisis, y que de otro lado las expectativas más ciertas de crecimiento de nuestro tejido empresarial y de efectiva superación del largo periodo de caída del PIB nacional pasan por la

salida de nuestras empresas a los mercados internacionales y la vuelta a los mercados financieros españoles de la inversión extranjera.

Si a todo ello se añade el proceso de reforma del sistema tributario en marcha, no puede sino reconocerse la plena oportunidad de este estudio, ya que no podrá considerarse adecuada ninguna estructura del sistema tributario que, en su conjunto, no otorgue solución a los retos técnicos y de aplicación práctica de la fiscalidad internacional, conciliando las exigencias de la consolidación fiscal con el exquisito trato que el legislador y la administración tributaria deben otorgar a la actividad empresarial transfronteriza, como garantía de su imprescindible contribución al crecimiento económico y la competitividad de nuestra economía,

Estas ideas, referidas en particular al impuesto sobre sociedades, las expresaba el profesor Calderón, en su intervención en la segunda de las cuatro mesas desarrolladas dentro de este proyecto. A riesgo de algún error menor de transcripción, que puede no corresponderse plenamente con la literalidad de sus afirmaciones, parece de máximo interés recoger sus manifestaciones a este respecto:

*”La evolución reciente del Impuesto sobre Sociedades es consecuencia del equilibrio inestable y dinámico entre tres vectores que motivan la necesidad de revisar sus principios rectores y, al mismo tiempo, marcan las tendencias de dicha evolución, a saber*

- (a) ***El vector consolidación fiscal:*** *la crisis económica y los importantes déficit públicos que han experimentado buena parte de los países desarrollados han presionado sobre los gobiernos con vistas a diseñar el sistema tributario de forma que pueda dotar de estabilidad financiera a los Estados. Paralelamente, el peso relativo del Impuesto sobre Sociedades en la recaudación ha bajado en casi todos los países, con la excepción de los países nórdicos, aumentando el de la imposición indirecta, lo que se ha percibido por la opinión pública como una reducción en la equidad del sistema. Esta percepción es especialmente importante en relación con las grandes empresas y, sobre todo, las que operan en los mercados globales. La percepción de que las multinacionales (MNEs) soportan niveles bajos de impuestos, mientras que las PYMEs soportan gravámenes en el Impuesto sobre Sociedades comparativamente superiores, está recibiendo un alto nivel de credibilidad en las agendas políticas de los Primeros Ministros de los países del G-8 o G-20 y ha propiciado un debate a nivel mundial sobre los fundamentos del sistema de tributación internacional.*
- (b) ***Competitividad:*** *frente al vector de consolidación encaminado a mantener o aumentar el nivel recaudatorio del Impuesto sobre Sociedades, los Estados se plantean la necesidad de establecer un sistema tributario atractivo para la inversión y no distorsionador del crecimiento económico. Los estudios empíricos ponen de manifiesto que el aumento del Impuesto sobre Sociedades reduce la inversión. Por ello, junto con el vector de consolidación fiscal, existe una fuerte competencia entre Estados para atraer inversores (fundamentalmente inversión extranjera) mediante el otorgamiento de beneficios fiscales o el aumento de la seguridad jurídica.*

- (c) **Gobernanza:** *en paralelo, todos los organismos internacionales se plantean la necesidad de mejorar la gobernanza tributaria, lo que incluye reducir los costes de cumplimiento para las administraciones y las empresas, dotar al sistema de una mayor predictibilidad y, sobre todo, recuperar y mejorar el nivel de legitimidad y equidad del sistema, evitando la elusión y la evasión fiscal.”*

Confirmando con esas afirmaciones la notable tensión que gravita sobre el tratamiento fiscal por parte de los distintos protagonistas- públicos y privados- se considera idóneo revisar la fiscalidad de las actividades económicas internacionales, y ello en términos que no solo afectan a la revisión a futuro del vigente “statu quo”, sino que en ocasiones afectan a hechos ya pasados, sobre cuya fiscalidad se pretende frecuentemente proyectar las últimas interpretaciones alcanzadas en el marco de la profunda revisión a que viene sometiéndose esta parcela del sistema tributario, nacional e internacional.

Sin pretender resolver la amplia lista de cuestiones que se suscitan en este terreno, el estudio efectuado, que se recoge en este documento, si intenta identificar la parte sustancial de los problemas con mayor incidencia práctica, dibujando un mapa de “dificultades” así como una aproximación ocasional de soluciones. Contribuyendo desde luego, con una visión combinada desde el ámbito empresarial, el académico, el de las grandes firmas de asesoramiento fiscal y el de las propias instancias administrativas, española y europea, a levantar plano del mapa actual de nuestra cartografía fiscal internacional- la que viene dada por el sistema español, en los ámbitos legislativo y de aplicación práctica, y el tratamiento otorgado a sus contribuyentes, residentes y no residentes-, como base sólida de partida para la búsqueda de mejores soluciones para el tráfico internacional; soluciones que si no proyectan una política de explícito incentivo al mismo, al menos han de evitar radicalmente incurrir en soluciones que dificulten o limiten la actividad empresarial transfronteriza que condiciona las expectativas de crecimiento de nuestra economía, en el marco de una realidad plenamente global, en la que la pérdida de competencia fiscal internacional puede suponer un peaje muy negativo para los intereses nacionales.

La estructura de este documento es coherente con el modelo de trabajo seguido en este proyecto, estructurado sobre la base de partida de cuatro mesas de trabajo, respecto de cuyo contenido específico se asignaron ponencias a algunos de los participantes, dando pie a un debate entre todos los asistentes a cada una de dichas reuniones que – como ya se ha indicado anteriormente- han incorporado a representantes del mundo de la empresa, la universidad y la administración, junto con un amplio plantel de profesionales de las entidades que constituyen el Patronato de la Fundación.

Los sendos documentos redactados, para cada una de las mesas, tratan de recoger la rica aportación de los participantes, con el mayor respeto posible a cuál fue el desarrollo efectivo de las reuniones celebradas. Por lo demás, el resumen ejecutivo final hace relación de aquellas cuestiones que los promotores y coordinadores del documento estiman de mayor interés, proponiendo el diagnóstico de

problemas y algunas de las soluciones que a su juicio demanda el tratamiento de la fiscalidad internacional.<sup>1</sup>

## **B. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (EP)**

### **I. INTRODUCCIÓN**

La sesión celebrada el 23 de abril de 2013 constituyó el colofón de una propuesta centrada en el análisis de diversas cuestiones controvertidas en torno a la figura del EP desde el punto de vista del inversor extranjero en España.

El EP también fue objeto de análisis en la sesión celebrada el 11 de julio de 2013 sobre tributación por el IS de las rentas obtenidas por las empresas españolas en el extranjero.

La organización de esta primera parte del proyecto correspondió a Deloitte Abogados. El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración contó con aportaciones de profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos, tales como la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Néstor Carmona Fernández), la Comisión Europea (Juan López Rodríguez), la Universidad (Adolfo Martín Jiménez), Ginés Navarro, como Director General de la Fundación Impuestos y Competitividad, y los despachos profesionales Ashurst (Eduardo Gracia), Cuatrecasas, Gonçalves Pereira (Andrés Sánchez), Deloitte Abogados (Ricardo Gómez Acebo, José Antonio Bustos, Francisco Martín Barrios y Alfonso Vaamonde), EY (Ramón Palacín y Alfonso Puyol), Garrigues (Luís Viñales), KPMG (Jose Antonio Tortosa, Juan Ignacio Marrón y Vicente Durán), Landwell-Pricewaterhouse (Ramón Mullerat, Álvaro Sánchez Herrero y Yolanda Can) y Uría Menéndez (Miguel Cremades Schulz).

### **II. EL EP EN LAS DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

---

<sup>1</sup> Como en toda obra colectiva es oportuno recalcar la inexistencia de una opinión unánime de todos los participantes, de tal modo que sin perjuicio del intento de máxima fidelidad en la transcripción de las cuestiones tratadas y en el reflejo de la postura mayoritaria de los participantes, es preciso reseñar que éstos no comparten necesariamente la totalidad de las conclusiones del trabajo.



La cuestión relativa a fiscalidad y competitividad, objeto de la fundación organizadora del evento, es tema en auge en el seno de la UE, dado el conflicto que en ocasiones se presenta entre tributación y crecimiento económico.

Se puede distinguir la relevancia del concepto de EP, por un lado en el marco del Derecho originario de la UE, y por otro en relación con el Derecho armonizado.

En cuanto al Derecho originario, el EP es una manifestación directa, inmediata y básica de la libertad de establecimiento contenida en el tratado de la UE.

Desde la elaboración del Tratado Constitutivo se han desarrollado modificaciones del concepto de EP. La relevancia del concepto de EP está alineada con el desarrollo y objetivo de la propuesta de Directiva de Base Imponible Consolidada (que la renta sea gravada en función del establecimiento - presencia- y no en base al concepto de residencia).

La defensa de este principio de la UE junto con otros derechos y libertades relacionados se ha puesto de manifiesto en diversa jurisprudencia comunitaria.

Por otra parte, en cuanto a la presencia del concepto de EP en el seno del derecho armonizado cabe mencionar que la Directiva 2005/19/CEE sobre reestructuraciones empresariales no contiene una definición de EP, dado que no tiene sentido establecer una conexión con la tributación en un determinado territorio cuando lo que se persigue es la neutralidad. Por otra parte, la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales sí que introduce una definición de EP, incorrecta en opinión de algunos participantes en la mesa por diferentes motivos dado, por un lado, que según distintos intervinientes dicha definición debería quedar bajo la soberanía interna de los países implicados, dada la dificultad de alcanzar una definición común del concepto. Además, la definición es incompleta por sí sola, al no contemplar los supuestos de actividades auxiliares, obra y montaje, agente dependiente o la exclusión del agente independiente.

La conclusión mayoritaria de los asistentes fue que las Directivas de armonización del IS no aportan una definición clara, única y completa que pueda utilizarse por todos los países de la UE.

### **III. LA PROBLEMÁTICA DE LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA / ESTÁTICA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN DEL EP.**

A juicio de algunos de los participantes, existe un gran problema en el seno de la interpretación dinámica que viene a ser utilizada para introducir requisitos o teorías con difícil acomodo en la Ley General Tributaria (LGT), lo cual genera inseguridad jurídica. El caso del EP es un ejemplo paradigmático.

El concepto de EP nace en nuestra legislación interna en los años sesenta del siglo pasado, vinculado al concepto internacional de EP derivado de los trabajos del PMCOCDE y su regulación se desarrolla vinculada al Modelo de Convenio (MC) de la OCDE (MC OCDE) 1977. En este sentido, nuestra

legislación está claramente vinculada a estos trabajos internacionales y a los principios que presiden su regulación: rechazo al principio de fuerza de atracción, EP como excepción a la tributación en el Estado de residencia, concepto de EP vinculado a un flujo de rentas, no a un sujeto pasivo. Tal vinculación histórica hace que, para varios intervinientes, en nuestro ordenamiento no tengan fácil encaje tendencias administrativas o jurisprudenciales posteriores o incluso revisiones posteriores a esa fecha de los comentarios al MC OCDE. Entre los ejemplos más relevantes, se destacaron los siguientes por diversos participantes:

### **a) Atribución de beneficios**

- La tendencia a acumular rentas en un solo sujeto y EP derivada de ciertas consultas y actuaciones administrativas (v.gr. UTEs, supervisión de actividades) no es siempre compatible con el vínculo del EP a un flujo de rentas y no a un sujeto pasivo.
- La exigencia de capital libre derivada de los Comentarios al art. 7 del MC OCDE de 2008 no tiene encaje en nuestra legislación (como tampoco ciertos aspectos de la concepción economicista derivada del propio sistema de atribución de beneficios a EPs de los Comentarios al Modelo de Convenio de 2008 y 2010).

### **b) Concepto de EP**

- “Lugar fijo de negocios / disposición de”: Los ejemplos añadidos en 2003 en los Comentarios al MC OCDE no se adaptan a la concepción tradicional del EP, como tampoco lo hace la teoría del asentamiento complejo operativo que adoptan determinadas sentencias de Tribunales españoles como las de los casos Dell, Borax, Roche basándose en la redacción del párrafo. 27.1 de los Comentarios al art. 5 del MC OCDE 2003: la acumulación de actividades debe llevar a la aplicación de doctrinas anti-abuso y normas de precios de transferencia, y así se deriva de los materiales históricos (o incluso de la reciente discusión sobre el nuevo borrador al MC OCDE).
- Agente dependiente: Resulta destacable, para algunos ponentes, que la doctrina y jurisprudencia recientes (especialmente la sentencia de la AN del caso Roche) utilicen los comentarios de 1977 para interpretar tratados anteriores a esa fecha, pero lo que consideran más lamentable es que se utilicen erróneamente para justificar una posición que no tiene acomodo ni en estos Comentarios ni en las anteriores o posteriores versiones. La capacidad para vincular en el art. 5.5. del MC OCDE, desde sus inicios históricos, se entendió como capacidad para ‘vincular jurídicamente’, no en sentido económico y, en este sentido, si se quiere alcanzar un resultado más economicista, es inevitable, para estos participantes, que entren en juego medidas antiabuso, no bastando con una interpretación creativa de los Comentarios.

Existe un cierto consenso entre los participantes en la mesa respecto de que una interpretación estática basada en una normativa desactualizada no puede dar respuesta satisfactoria a las necesidades actuales. La solución podría pasar por una interpretación dinámica sustancialista que permita a un Estado gravar las rentas que efectivamente se generen bajo su soberanía. No se debería realizar una interpretación distinta de los Comentarios al MC OECD en función de si el contexto es el de una empresa española invirtiendo en el extranjero, o bien el de inversiones extranjeras en España. Se menciona, no obstante, la conveniencia de que la existencia de EP sea valorada partiendo del concepto jurídico (su configuración legal/normativa) y no de criterios meramente económicos, con el fin de dotar a esta figura de mayor seguridad jurídica. El concepto de EP debería, por tanto, ser interpretado sólo a partir de lo que la norma dice...

Algunos participantes incidieron en que no debería existir temor a una interpretación sustancialista del concepto de EP, en la medida en que se haga un uso comedido y racional de las estructuras admitidas en planificación fiscal, a lo cual añadieron la necesidad de actualizar las normas para aportar seguridad jurídica, ya que se percibe una tendencia en la Inspección Tributaria a utilizar cierta *vis atractiva* a la hora de atribuir beneficios al EP.

Se apuntó la utilización de los mecanismos en materia de precios de transferencia como enfoque alternativo a la figura del EP a la hora de atraer a España rentas que se considere que deberían tributar en nuestro país.

Asimismo, algunos participantes incidieron en la relevancia de la figura del EP como centro de imputación de la renta, que trasciende más allá de la persona entendida como contribuyente, configurándose como pilar fundamental del Proyecto de Directiva de Base Imponible Consolidada.

En definitiva, se aboga por una interpretación que, no siendo estática, sino más bien dinámica, no introduzca nuevos requisitos “ex lege”; esto es, según destacaron diversos intervinientes, que el problema no es la interpretación dinámica, sino la interpretación dinámica creativa, que se aparta de la realidad de nuestro ordenamiento para introducir requisitos o normas que no existen en él, al objeto de evitar tener que acudir a normas anti-abuso o de precios de transferencia. Como todo esto genera inseguridad, y dada la antigüedad de nuestra legislación sobre el EP y sus principios inspiradores, sería necesaria una reforma y actualización de la normativa, tanto en la vertiente conceptual del EP como en el sistema de atribución de beneficios.

#### **IV. CONCEPTO DE “PERSONAL”: PERSONAS FORMALMENTE EMPLEADAS POR UNA ENTIDAD PERO QUE SON “PERSONAL” DE OTRA ENTIDAD**

El término EP implica la realización en España de toda o una parte de la actividad de la persona no residente. Por su parte, el personal suele ser el elemento principal a la hora de determinar si efectivamente se está realizando una parte de dicha actividad. El concepto de personal es un término jurídico indeterminado y en ocasiones controvertido.

En la práctica se dan situaciones en las que los trabajadores están formalmente contratados por una empresa española, pero en realidad constituyen personal de una persona no residente, que realizan en España la actividad de esta última, en línea con la distinción que hace la OCDE entre “empleador formal” y “empleador real económico”.

Se hizo hincapié en recientes trabajos publicados por la OCDE, relevantes a la hora de fijar criterios que ayuden a determinar cuándo un trabajador debe ser considerado personal de una empresa distinta de aquella que formalmente lo tiene contratado y se destacó la sugerencia que plantea la OCDE de acudir a los criterios fijados en los comentarios al artículo 15 (“Renta del trabajo dependiente”) del MC OCDE.

Un aspecto fundamental a valorar es si el trabajador que efectúa los trabajos en España realiza la actividad de la empresa española que lo tiene contratado, o la actividad de la empresa no residente, esto es, si trabaja para y bajo las órdenes de la empresa española o de la no residente. Se hizo referencia a la dificultad que en ocasiones existe para esta determinación en el contexto de grupos multinacionales que tienen sus cadenas de producción altamente fragmentadas, de modo que la actividad que realiza la filial española es una parte de la cadena global de producción que centraliza una sociedad principal extranjera. En estos supuestos, las líneas de reporte suelen seguir un criterio funcional y no jurídico, lo que hace que sea habitual que empleados de una filial española reporten a superiores que son empleados de afiliadas extranjeras. Por estas circunstancias, algunos de los criterios que propone la OCDE no son plenamente aplicables en el seno de grupos multinacionales.

A lo largo de esta sección se citaron algunos pronunciamientos jurisprudenciales<sup>2</sup>, que en opinión del ponente adolecen de ciertas inconsistencias con los criterios que propone la OCDE a la hora de valorar la existencia en España de personal de la empresa extranjera, como elemento indiciario de la existencia de EP. Por último, se señaló que la doctrina administrativa de la DGT parece estar más alineada con los criterios de la OCDE.

En definitiva, la opinión predominante entre los participantes en la mesa fue la de que la determinación de cuándo un trabajador debe ser considerado personal de una empresa distinta de aquella que formalmente lo tiene contratado requiere la valoración de los hechos y circunstancias que específicamente concurren en cada situación; y que a estos efectos deberían seguirse los criterios y directrices recogidos en el MC OCDE.

### **V. SIGNIFICADO DE “A DISPOSICIÓN DE”**

Los comentarios al MC OECD indican que cuando se realiza la mención de “a disposición de” en relación con el espacio de trabajo, dicho poder de disposición de la empresa extranjera debe ser lo

---

<sup>2</sup>Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2012 (Caso Roche), y Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2011 (Caso Borax).

suficientemente amplio para que se pueda llegar a considerar que la actividad que se realiza en ese lugar de trabajo es realmente la actividad de la entidad no residente. Uno de los varios aspectos relevantes a la hora de hacer esta determinación es el relativo al concepto de “personal”, comentado en el punto anterior.

En este contexto se trajeron a colación las estructuras de “Contractmanufacturing” o “Tollmanufacturing”, en las cuales una entidad extranjera provee de materias primas a una entidad maquiladora española (generalmente perteneciente al mismo grupo empresarial), para que ésta las transforme, sin que la entidad extranjera transfiera la titularidad de las mismas. Se señaló que el hecho de que una entidad española realice dichas actividades para una entidad afiliada no residente no es óbice para considerar que los elementos materiales y humanos de la entidad española puedan llegar a constituir un EP de la entidad extranjera a la que presta servicios. Esta última afirmación resultaría igualmente válida en aquellos casos en los que se haya producido una reestructuración del modelo de explotación del negocio dentro del grupo multinacional al que pertenece la entidad española, como consecuencia del cual esta última entidad hubiese pasado a asumir unas funciones y riesgos distintos de aquellos que asumía con anterioridad a dicha reestructuración.

Asimismo, el ponente mencionó el distinto enfoque dado por la jurisprudencia de otros Estados Miembros de la UE a situaciones equiparables a las analizadas en determinadas sentencias y resoluciones vertidas por los tribunales administrativos y de justicia en España (Ej. caso Zimmerman en Francia, caso Dell en Noruega, entre otros).

La expresión “a disposición de” constituye un término jurídico indeterminado, lo cual genera un grado significativo de inseguridad jurídica en cuanto a su interpretación y aplicación práctica. El Comentario al Artículo 5 (“Establecimiento permanente”) del MC OCDE recoge algunas consideraciones y directrices que en cierto modo ayudan a definir el alcance de dicha expresión; sin embargo, dada la amplísima casuística que puede llegar a darse, dichas directrices son insuficientes. Además, se observó por algunos intervinientes que la Administración tiende a realizar una interpretación amplia de la expresión “a disposición de”.

Existió un amplio consenso entre los participantes en la mesa acerca de que la solución a esta problemática no pasaría por incluir una definición de la mencionada expresión, ya que se trata de un concepto excesivamente amplio; por lo que la vía recomendable sería la de acoger de forma consistente las directrices que la OCDE propone en el Comentario al Artículo 5 del MC OCDE.

## **VI. ASUNCIÓN DE RIESGO EMPRESARIAL COMO EVIDENCIA DE INDEPENDENCIA**

En el contexto de situaciones en que una empresa española preste servicios de maquila y/o agencia a una afiliada extranjera, se plantea, a raíz de la jurisprudencia reciente, la relación entre el riesgo empresarial asumido por cada una de dichas entidades y la asunción por parte de la empresa española del riesgo empresarial inherente a su actividad de prestación de servicios, como elemento indiciario de la existencia de EP. En el supuesto de que la filial no asuma el riesgo y ventura de su propia actividad

y que sea la empresa extranjera la que los asume, se incrementarán las probabilidades de que se considere que la actividad desarrollada en las instalaciones de la empresa española (a través de sus medios materiales y humanos) es en realidad la actividad de la empresa extranjera, lo cual avocaría a la existencia de EP.

La determinación de la existencia de un EP en virtud de la ausencia de asunción de riesgos por parte de la empresa española invita a plantear la cuestión de cuál sería el margen o base imponible que debería tributar en España cuando se concluya que existe EP, dado que, con la legislación vigente en materia de precios de transferencia, a menor riesgo menor es el margen que se ha de entender atribuible.

En este sentido, se señaló que, considerándolos Comentarios al MC OECD, el riesgo empresarial debería ser un tema relevante exclusivamente desde la perspectiva de los precios de transferencia.

El ponente señaló que la competitividad de las empresas no se consigue per se con menos impuestos, pero sí con seguridad jurídica. La figura del EP genera un gran número de cuestiones controvertidas que merman la seguridad jurídica.

Durante el debate se apreció cierto grado de consenso en que, si bien es cierto que los precios de transferencia deben de ser el primer mecanismo a utilizar para determinar el beneficio que debe tributar en España, en aquellos casos de estructuras que adolezcan totalmente de coherencia económica, la utilización de los precios de transferencia para regularizar una situación desfigurada acarrearía grandes problemas para la Administración española, desde el momento en que se invertiría la carga de la prueba. Por otra parte, utilizar precios de transferencia de por sí no es tarea sencilla dado que son necesarios comparables que muchas veces no existen para supuestos de reestructuraciones como las que son objeto de debate.

En resumen, a la hora de examinar la existencia de EP en situaciones donde una entidad española realiza toda o gran parte de su actividad para una entidad afiliada extranjera, debería analizarse si es esta última entidad la que, formalmente o *de facto*, asume el riesgo empresarial asociado a la actividad desarrollada por la entidad española. A estos efectos deberían valorarse de forma conjunta tanto los acuerdos contractuales (por ejemplo, la fórmula para determinar la remuneración de la entidad española), como otras circunstancias de hecho bajo las cuales la entidad española realiza su actividad para la extranjera.

### **VII. EP EN EL CONTEXTO DE RESTRUCTURACIONES/CONVERSIONES DE MODELO DENEGOCIO: ESTRUCTURAS OPERATIVAS MEDIANTE FILIALES MAQUILADORAS Y/O COMISIONISTAS**

La determinación de la existencia de EP en supuestos de reestructuraciones empresariales no es unacuestión en la que España haya sido una excepción, sino que existen antecedentes y actuaciones similares en Europa y en otras jurisdicciones.

La necesidad de determinar la posible existencia de un EP en España de una empresa extranjera a raíz de reestructuraciones empresariales responde a situaciones desfiguradas donde existe un alto grado de confusión operativa entre las distintas entidades residentes y no residentes que intervienen en la cadena de producción y distribución.

Estas estructuras suelen contar con empresas españolas que desarrollan servicios para su matriz sin asumir riesgos. En ocasiones, su remuneración se configura como un mero reembolso de sus costes más un cierto margen, en lugar de fundarse en aspectos tales como el desempeño efectivo, indicadores de eficiencia, etc.

Se hizo referencia de nuevo a la figura/doctrina del asentamiento operativo complejo, que la DGT ha utilizado en varias consultas<sup>3</sup>, y se ha incorporado a varias resoluciones de tribunales<sup>4</sup> al objeto de determinar si existe EP en este modelo de negocio.

Igualmente, se señaló que los criterios que se recogen en los Comentarios al MC OCDE respecto a la existencia de un EP en otro Estado no son incompatibles con la aplicación de la normativa antiabuso de nuestro Ordenamiento.

En los supuestos de reestructuraciones empresariales, se debería prestar especial atención a la retribución de las funciones y riesgos que asumen cada una de las partes y no atribuir la remuneración en función de los costes incurridos por la entidad española. En la determinación de estos parámetros debe quedar clara la independencia económica y jurídica de las partes.

Se percibe una utilización deliberada de la figura del EP por parte de los tribunales como instrumento para atraer rentas a España. A este respecto algunos participantes consideraron que la utilización de la figura del EP para atraer renta a España no resulta ser una vía más sencilla que la de utilizar las reglas de precios de transferencia para determinar la parte de beneficio que debería tributar en nuestro país. Gran parte de los participantes estimó poco acertadas ciertas resoluciones y sentencias que han seguido este modo de proceder y manifestaron la conveniencia de recurrir en mayor medida a los mecanismos previstos por la Ley como medidas antiabuso para resolver sobre la tributación de beneficios que debe localizarse en España en el contexto de este tipo de estructuras, en lugar de acudir a conceptos no contemplados en la legislación.

Finalmente, se hizo hincapié en la necesidad de una revisión de la normativa, dotándola de una mayor utilidad práctica.

### **VIII. PROBLEMÁTICA EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA RENTA ATRIBUIBLE AL EP EN EL CONTEXTO DE ACTUACIONES INSPECTORAS (I.E. AUSENCIA DE CONTABILIDAD ESPECÍFICA DEL EP NO DECLARADOPOR EL CONTRIBUYENTE)**

---

<sup>3</sup>Consultas vinculantes de 20 de noviembre de 2008 v2191-08 y v2192-08.

<sup>4</sup>Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2012 (Caso Roche).



Se abordó la problemática relativa a la determinación de la renta atribuible al EP, incidiendo en los requisitos legales exigidos. Entre estos últimos, se mencionaron formalidades tales como la llevanza de una contabilidad independiente relativa a la actividad del EP, que en la práctica resulta ser de difícil cumplimiento, especialmente en los supuestos de EP sobrevenido por motivo de una comprobación de la Administración. Se plantearon aspectos no resueltos por la norma, tales como los derivados de que la casa central utilice una moneda funcional distinta del euro.

También se trajo a colación la problemática de la determinación del capital libre asignable al EP, así como la justificación de los gastos de dirección y generales de administración mediante la aportación de memoria justificativa, cuestión ésta que suele generar problemas de índole práctica.

Varios de los participantes incidieron en que en muchas actuaciones de comprobación que resultan en un EP sobrevenido, la postura del actuario a la hora de determinar la renta atribuible al EP no tiene en consideración suficientemente sus funciones, activos y riesgos, tendiendo a aplicar una cierta *vis atractiva*, no amparada ni por la normativa doméstica, ni por la OCDE, lo cual desemboca en situaciones de doble imposición.

Se observó un amplio consenso entre los participantes en cuanto a la necesidad de revisar la normativa relativa a los EPs recogida en el TRLINR, de manera que se regulen de forma adecuada determinadas cuestiones que a día de hoy no tienen respuesta, especialmente en el plano práctico ya que se considera que el marco normativo actual no contempla el tratamiento aplicable a diversos aspectos que se presentan de forma habitual en las empresas que operan con EP en España.

### **IX. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS (CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION Y CONVENIO DE ARBITRAJE) EN RELACIÓN CON EL EP**

Se puso de relieve por algunos intervinientes que en este tipo de procedimientos, en ocasiones la Administración centra mucho sus esfuerzos en fundamentar la existencia de un EP, descuidándose la cuestión relativa a los criterios empleados para imputarle rentas. En este sentido, se aprecia la aplicación por parte de la Administración de un enfoque invertido, en el que toma como punto de arranque que la totalidad de la renta derivada de la operativa en España es atribuible al EP, y a partir de ahí se va imputando parte de ese beneficio obtenido en España a la casa central extranjera en atención a las funciones, activos y riesgos que se aprecian por la Administración como asumidos/localizados por/en la casa central extranjera. Se considera que el enfoque debería ser el contrario.

La determinación de la existencia de un EP a través del enfoque sustancialista, en el marco de negociaciones con las autoridades de otro Estado (ej. procedimiento amistoso) con enfoque más acorde con la OECD, impediría la aplicación por parte de la Administración española de la *vis atractiva* que se viene percibiendo en determinadas actuaciones de comprobación.



En definitiva, existe la percepción bastante generalizada entre los participantes en la mesa de que la Administración tiende a aplicar en cierta medida el principio de *vis atractiva*, que no está contemplado ni en nuestro ordenamiento interno ni en las directrices de la OCDE. Esta problemática se viene manifestando en especial en situaciones de “EP sobrevenido”; es decir, en aquellas situaciones en las que el contribuyente no residente había adoptado la posición de que no disponía de un EP en España, siendo la Administración (en el marco de un procedimiento de comprobación) la que decide regularizar la situación tributaria de la entidad no residente a partir de la consideración de que actuó en España a través de EP. En estas situaciones es frecuente que la entidad extranjera no disponga de información *ad hoc* de las rentas atribuibles al presunto EP, lo que en muchas ocasiones resulta en la imputación de todos, o cuando menos una parte muy relevante de los ingresos que la entidad extranjera ha obtenido en España. La aplicación del principio de *vis atractiva* en la atribución de rentas a los EPs se considera es contraria a Derecho.

### **C. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS Y TENDENCIAS EN RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO**

#### **I. INTRODUCCIÓN**

La sesión celebrada el 11 de julio de 2013 se centró en el análisis de los principales problemas que plantea el Impuesto sobre Sociedades actual en relación con la internacionalización de la empresa española y los principales elementos que pueden afectar a su modificación en el seno de la reforma del sistema tributario español que se prevé realizar en el año 2014.

La organización de esta parte del proyecto fue realizada por Baker &McKenzie. El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración fue llevado a cabo por profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos, tales como la Dirección General de Tributos (Begoña García-Rozado), la Universidad (José Manuel Calderón), las empresas españolas multinacionales (Carmen Alonso, de Banco Santander y Rocío Bressel, de Telefónica), Ginés Navarro, como Director General de la Fundación, y los despachos profesionales Baker &McKenzie (Luis Briones e Isabel de Otaola), Cuatrecasas, Gonçalves Pereira (Andrés Sánchez), Deloitte Abogados (Ricardo Gómez Acebo y José Antonio Bustos), EY (José Luis Gonzalo y Alfonso Puyol), J&A Garrigues (Luis Manuel Viñuales y Alvaro de la Cueva), KPMG (José A. Tortosa, Julio César García, Carolina del Campo y Carlos Marín), Landwell-Pricewaterhouse (Ramón Mullerat, Luis Antonio González y Francisco González) y Uría Menéndez (Guillermo Canalejo).

#### **II. TENDENCIAS Y LÍNEAS DE REFORMA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Como indicó el Profesor Calderón, la evolución reciente del Impuesto sobre Sociedades es consecuencia del equilibrio inestable y dinámico entre tres vectores que motivan la necesidad de

revisar sus principios rectores y, al mismo tiempo, marcan las tendencias de dicha evolución, a saber: la consolidación fiscal, la competitividad y la gobernanza

La confluencia de estos tres vectores está en la base del enorme interés que está generando internacionalmente la discusión de los principios que inspiran la imposición sobre sociedades. La iniciativa que mayor nivel de atención pública ha requerido es la promovida por la OCDE, hecha suya por la Unión Europea y el G-20, que se ha plasmado en el plan de acción contra la erosión de la base y la transferencia de beneficios (Base Erosion and Profit Shifting, "BEPS"), que dista de ser la única y va unida a una multiplicidad de movimientos realizados por los organismos internacionales y por los Estados individualmente.

En la exposición del Profesor Calderón y el debate posterior se analizaron múltiples ejemplos concretos de propuestas de trabajo o evolución normativa que tenían su origen en la confluencia de estos tres vectores. Los ejemplos analizados pueden resumirse en cinco grandes tendencias:

- (i) **Tipos de gravamen y base imponible:** hasta el año 2011 la tendencia generalizada fue la reducción de los tipos nominales de gravamen, unida a la reducción relativa de los tipos efectivos mediante la introducción de incentivos fiscales y regímenes preferenciales con un alto componente de competencia fiscal entre los Estados. Más de 90 países redujeron el tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades entre 2004 y 2011. En los años 2012 y 2013 la situación ha sido menos homogénea, con una cierta tendencia a la estabilización de los tipos nominales de gravamen y la congelación o reducción de incentivos fiscales. Paralelamente, los distintos Estados han impuesto normas encaminadas a aumentar la base imponible mediante la limitación de las pérdidas de ejercicios anteriores y de todo tipo de gastos, especialmente los financieros, utilizando fórmulas distintas, lo que ha generado un marco internacional confuso en el que se multiplican las posibilidades de doble imposición e, incluso, llegandose a establecer diversas modalidades de imposición mínima.
- (ii) **Atribución de los beneficios entre los países:** desde el punto de vista técnico y político, la parte más compleja de la discusión está relacionada con la distribución del beneficio obtenido por la empresa entre los países en los que opera. Las posiciones encontradas de los países desarrollados entre sí, especialmente los Estados Unidos con la UE, y de estos con los denominados BRICS en relación con esta atribución, ha dado una nueva dimensión a la tradicional discusión sobre residencia/fuente o las normas sobre precios de transferencia, siendo poco probable que pueda obtenerse un consenso razonable en los próximos años. Entre los temas que marcan esta debate, cabe destacar el tratamiento de los intangibles, en el que se esperan desarrollos por parte de la OCDE en el futuro cercano, si bien es difícil obtener una posición que concilie los intereses de los países de la OCDE y los países BRICS; las normas de atribución de beneficio en supuestos de actividades globalizadas que obligarán a redefinir los criterios de valoración de operaciones vinculadas y de definición de los establecimientos permanentes, toda vez que parece inviable se alcance un consenso razonable sobre fórmulas de distribución de beneficios semejantes a las previstas en la Unión Europea a través de la base

imponible consolidada; o la atribución de beneficios en los nuevos modelos de negocio, como es el caso del E-Commerce. Existe consenso a la hora de diagnosticar el problema, pero no existe consenso en relación con la forma de resolverlo.

- (iii) **Normas para evitar la elusión y fraude fiscal:** la combinación de los factores de consolidación y gobernanza tributaria, unida a la percepción generalizada de que las grandes empresas no contribuyen de forma equitativa ha llevado a la proliferación de medidas anti-elusión. Especialmente relevante es el auge de las cláusulas generales anti-abuso que están siendo aprobadas por países que eran muy reacios a su establecimiento por considerar que suponían una merma a la seguridad jurídica. Adicionalmente, ha surgido una multiplicidad de cláusulas anti-abuso específicas, encaminadas a evitar la utilización de las diferencias entre los regímenes jurídicos de distintos países o las derivadas de los tratados internacionales, para reducir la base imponible, dando lugar a una variada panoplia de medidas anti-híbridos, anti-doble deducción de bases imponibles, anti-abuso de convenios, etc. Paralelamente, algunas administraciones tributarias han comenzado a interpretar las normas aplicando criterios amplios de calificación o aplicando la llamada "interpretación dinámica" de las disposiciones legales o incluidas en los tratados internacionales. La falta de coordinación internacional vuelve a provocar problemas, en este caso de doble imposición, y genera múltiples conflictos para las MNEs.
- (iv) **Seguridad jurídica:** la seguridad jurídica es uno de los elementos esenciales a la hora de fomentar la inversión y la predictibilidad de los impuestos forma parte del vector de gobernanza. Las actuaciones unilaterales en relación con la atribución de beneficios y las medidas generales anti-elusión fiscal han dañado significativamente dicha predictibilidad. La iniciativa BEPS postula la necesidad de alcanzar un consenso sobre la definición de conceptos claves en el ámbito internacional; de generar mecanismos de resolución de conflictos más ágiles, tales como el arbitraje internacional, que se va imponiendo en los nuevos tratados internacionales y de prever mecanismos multilaterales de adaptación de los tratados internacionales para conseguir una mayor rapidez en la aplicación de los nuevos consensos. En la práctica, no es esperable que se produzcan avances significativos en estos temas en el corto plazo.
- (v) **Transparencia:** tanto los organismos internacionales como los gobiernos locales están haciendo propuestas o aprobando mecanismos encaminados a la obtención de una mayor transparencia y a obligar a las empresas a suministrar mayor nivel de información a las distintas administraciones tributarias. Nuevamente, existen significativas diferencias entre los países.

De la exposición del Profesor Calderón y la subsiguiente discusión cabe extraer las siguientes conclusiones:

- El escenario internacional en relación con el Impuesto sobre Sociedades es altamente complejo. Se están planteando debates multilaterales que ponen de manifiesto la inadecuación de los principios de tributación internacional mantenidos históricamente y la necesidad de

alcanzar un nuevo consenso internacional. Entre tanto, los países están en un proceso continuado de reforma fiscal que fragmenta los mercados y afecta negativamente la actividad internacional de las empresas.

- Más allá de ciertos consensos mínimos, tales como la necesidad de acercar los tipos nominales a los tipos efectivos de gravamen o la tendencia a mantener unos tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades no demasiado elevados, existen fuertes discrepancias en relación con aspectos esenciales del impuesto como, por ejemplo, la atribución de beneficios a las distintas fases del ciclo de generación de valor cuando se realizan en diversos territorios, o el gravamen de las rentas generadas en los nuevos modelos de negocio derivados del E-Commerce.

En este contexto, el Profesor Calderón indicó que debería avanzarse hacia un Impuesto sobre Sociedades más globalizado. Algunos países están comenzando a diseñar un régimen fiscal específico para las multinacionales que tenga en cuenta las particularidades de la economía globalizada. El caso del Reino Unido, que mantiene un observatorio mundial del Impuesto sobre Sociedades desde el año 2008, con participación de las empresas, la Administración, los grandes despachos y la Universidad, es un ejemplo que podría servir igualmente de base en España para garantizar la competitividad del sistema fiscal español, a la vez que se le dota de una razonable capacidad recaudatoria y de los parámetros de gobernanza tributaria requeridos por la sociedad.

- Mientras se logra el consenso internacional, si llega a lograrse, o se genera un derecho fiscal adecuado a las necesidades de las multinacionales, la empresa española se enfrentará a un confuso escenario internacional en el que se multiplican las posibilidades de conflicto y se reduce la predictibilidad de los impuestos. La reforma de la fiscalidad internacional española debería ir encaminada a luchar contra este aumento de la inseguridad jurídica que, en la opinión de alguno de los participantes, es especialmente preocupante en el Impuesto sobre Sociedades español.

### **III. EXENCIÓN DE LAS RENTAS EMPRESARIALES GENERADAS POR LAS FILIALES SITUADAS EN EL EXTRANJERO (ARTÍCULO 21 TRLIS)**

#### **a) Finalidad que debe perseguir la norma**

El Real Decreto Ley 8/1996, de 7 de junio, supuso un cambio histórico en el tratamiento de las rentas empresariales obtenidas en el extranjero a través de filiales de empresas españolas, al sujetar los dividendos distribuidos por estas filiales a un tratamiento semejante al que tenían los dividendos distribuidos por filiales españolas. El Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, sustituyó este régimen por el de exención, que perseguía un objetivo similar, estableciendo un sistema que, con pequeñas modificaciones, se ha mantenido hasta el momento actual y se regula en el artículo 21 del TRLIS.

El objetivo de la exención concedida a los rendimientos y ganancias de capital derivadas de participaciones significativas en filiales extranjeras no es estrictamente evitar la doble imposición internacional (como indicaban las primeras contestaciones a consultas emitidas por la DGT) sino lograr la neutralidad en destino. El sistema actual persigue incentivar la internacionalización de la empresa española, permitiéndola competir en condiciones de igualdad con las restantes empresas que operan en el país donde realiza sus actividades. Adicionalmente, elimina la penalización a la repatriación de capitales. Desde esta triple perspectiva (incentivo, neutralidad en destino y no penalización de la repatriación) debe valorarse la adecuación del texto legal a su finalidad.

### **b) Condicionalidad**

En la opinión de los participantes en la sesión, si la reforma decidiera condicionar la concesión de la exención, tal condicionalidad debería cumplir los siguientes requisitos:

- Las condiciones deben ser claras y evitar ambigüedades. Dotar al régimen de seguridad jurídica es esencial para que se cumpla la finalidad incentivadora que persigue la norma.
- El coste de administración debe ser razonable, lo que implica que debe ser relativamente sencillo determinar si se cumplen o no los requisitos para que sea de aplicación la exención. En este sentido, el sistema previsto en el artículo 21 del TRLIS fue objeto de fuertes críticas, por cuanto que obliga a realizar un trabajo de investigación sobre la composición de las rentas y actividades de las filiales, imposible de llevar a cabo en la práctica en grupos complejos, lo que es una fuente de inseguridad jurídica, pues la carga de la prueba, en principio, corresponde al contribuyente.
- Las normas que la regulan no deben solaparse con otras normas relativas a la tributación internacional. Las condiciones exigidas para valorar el carácter empresarial de las rentas en el artículo 21 del TRLIS se solapan con el régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI), cuando su ámbito de actuación debería estar netamente diferenciado.
- Debe ser coherente con los requisitos establecidos para eliminar la doble imposición interna. Las diferencias entre ambos regímenes no se justifican por su finalidad, ya que su objetivo es el mismo: limitar la tributación a la que corresponde pagar a la filial que realiza la actividad económica. La diferencia del tratamiento puede suponer una infracción a la normativa de la Unión Europea (UE) en relación con las libertades de movimiento de capitales y de establecimiento, como ha puesto de manifiesto el expediente que inició la Comisión Europea.
- No debe ser manipulable: la normativa actual es susceptible de elusión mediante la planificación de la estructura internacional encaminada a la obtención de la exención. En otros términos, si una empresa organiza su inversión para gozar de la exención, es relativamente sencillo cumplir los requisitos exigidos por el TRLIS, mientras que si la empresa atiende únicamente a las motivaciones empresariales, es altamente probable que no

se obtenga tal exención. La norma debería estar diseñada de forma tal que su resultado no dependa de la forma en que se realiza la inversión sino de su naturaleza.

En la discusión se revisaron los distintos condicionantes de la exención contemplados en el artículo 21 del TRLIS y, además de las indicaciones concretas que posteriormente se enunciarán, se realizaron los siguientes planteamientos generales:

- La mayor parte de los participantes consideró razonable, con los matices que posteriormente se indican, que se establecieran requisitos encaminados a:
  - evitar que se produzca la obtención de un doble beneficio en España (deducción de pérdidas y exención de beneficios u operaciones similares); y
  - distinguir las inversiones de cartera de las inversiones estables, exigiendo un porcentaje mínimo de titularidad o un período mínimo de tenencia, con las matizaciones que posteriormente se indicarán.
- Sin embargo, se expresaron posiciones críticas en relación con el mantenimiento de los requisitos encaminados a evitar la deslocalización de rentas o actividades, tales como:
  - Los encaminados a evitar la deslocalización de rentas pasivas (exigencia de que el 85% de los ingresos provengan de actividades empresariales), por considerar que se solapan con la TFI, lo que implica una doble "penalización" de los mismos hechos. Se plantearon dos posibles formas de evitar este problema:
    - Otorgar prioridad a la norma de TFI, de forma tal que si se obtiene un montante significativo de rentas pasivas sujetas a baja tributación, éstas sean imputadas directamente a la matriz española y sujetas a tributación en este momento sin que afecte a la exención del resto de las rentas.
    - Establecer un criterio de proporcionalidad, de forma tal que el porcentaje de beneficios distribuidos que corresponda a las rentas pasivas no goce de la exención sino de un crédito de impuesto.

Tanto desde el punto de vista técnico como del punto de vista práctico, el primero de los sistemas parece el más recomendable, puesto que el segundo añade un nivel adicional de complejidad a una norma ya de por sí complicada.

- Los encaminados a evitar la deslocalización de actividades que podrían realizarse directamente en España. En parte, cabe extender el razonamiento indicado anteriormente: en la medida en que se trate de rentas imputables por TFI, debiera prevalecer ésta sobre la exención. En cuando a la pura deslocalización de actividades empresariales, tras el caso Cadbury, la opinión mayoritaria consideraba que, si las actividades económicas se realizan realmente en el extranjero, el hecho de que

previamente se hubiesen realizado en España no debe suponer penalización alguna, ya que el desplazamiento estará protegido por la libertad de establecimiento. Sin embargo, en caso de simulación de deslocalización de la actividad, tendría sentido establecer normas anti-elusión.

### **c) Test de actividad económica**

La exigencia de que más del 85% de las rentas tengan su origen en actividades empresariales realizadas en el extranjero fue objeto de amplias críticas. De una parte, es un requisito que no se exige prácticamente en ningún país de nuestro entorno. De otra, como se ha indicado anteriormente, colisiona con el régimen de TFI y la mayor parte de los problemas que plantea se resolverían simplemente dando prioridad a dicho régimen. Por otro lado, establece un requisito para conceder la exención que no existe en el supuesto de que los dividendos hubieran sido distribuidos por una sociedad española, con independencia de la actividad económica o régimen fiscal de esta actividad, salvo las excepciones expresamente contempladas por la norma. La combinación de estos factores lleva a que la propuesta de la mayoría de los presentes fuera eliminar o simplificar sustancialmente este requisito.

En el supuesto de que se mantenga, se discutió si la valoración del carácter empresarial de la actividad debía realizarse a nivel de la filial directa o del grupo consolidado no residente. La experiencia de las empresas participantes en el debate ponía de manifiesto el hecho de que la información significativa es la consolidada. Al mismo tiempo, es casi imposible aplicar este test sobre las cuentas individuales de la filial directa en el caso de grupos complejos, ya que obliga a realizar el análisis en cascada para cada una de las rentas percibidas de las filiales de tercer o posterior orden. Sin embargo, es fácil aplicar el test de actividad sobre las cuentas consolidadas.

Se consideró discriminatorio, y en la mayor parte de los casos ineficaz, excluir a una sociedad porque obtuviera rentas de actividades con España. En el supuesto de que se produjeran estructuras encaminadas a erosionar la base imponible española, la fórmula de solución no debería ser negar el régimen general, sino aplicar la TFI o, en su caso, las medidas anti-elusión.

Como mecanismo alternativo a la composición de las rentas para determinar el carácter empresarial o no empresarial de una inversión, se analizó la posibilidad de realizar un test de afectación de los activos de la sociedad a la actividad empresarial, en forma semejante a lo previsto en relación con las sociedades patrimoniales. No obstante, la opinión mayoritaria se decantó por la simplificación de los requisitos y evitar la colisión con la TFI.

### **d) Porcentaje mínimo de participación**

Sobre la base de que el objetivo de esta condición es distinguir las rentas pasivas de las que suponen una inversión significativa, se realizaron las siguientes propuestas:



- Requerir una inversión del 5% del capital puede ser excesivo en relación con entidades cotizadas y existen en el propio TRLIS ejemplos en los que se utilizan otros criterios (por ejemplo, el artículo 16 TRLIS supone la existencia de vinculación con una participación del 1% en el caso de entidades cotizadas, o la normativa aplicable a las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros -ETVEs-, concede la exención si la inversión realizada es igual o superior a 6 millones de euros). Por ello, se propuso extender a todas las entidades los criterios previstos para las ETVEs, de forma que se complemente el criterio de porcentaje de participación con el del coste de la inversión.
- En relación con las filiales de segundo o posterior orden, se propuso extender igualmente el criterio de las ETVEs, incluyendo las entidades dependientes de la filial extranjera, con independencia del porcentaje de participación indirecta que ostente la entidad residente en España.
- Por último, se propuso que el contribuyente pueda probar el carácter empresarial de una inversión inferior a la establecida legalmente por darse condiciones específicas derivadas de la actividad económica de la entidad española y de la filial (por ejemplo, participaciones en sociedades titulares de satélites, en el caso de empresas de comunicaciones).

### **e) Período de tenencia**

Se puso de manifiesto que son numerosos los países en los que no se requiere un período mínimo de tenencia de la participación en relación con los dividendos. No obstante, la norma española ofrece un nivel alto de flexibilidad.

### **f) Sujeción a impuestos**

La opinión generalizada de los participantes fue que la norma española es suficientemente flexible en relación con el requisito de sujeción a impuestos. No obstante, si la condicionalidad se aplicase sobre las cuentas consolidadas de las filiales extranjeras, el criterio establecido en la normativa actual sería muy difícil de aplicar.

Por otro lado, la doctrina reciente de la DGT parece indicar la posibilidad de que este requisito pueda valorarse parcialmente en el supuesto de que las entidades no residentes perciban rentas no sujetas y rentas sujetas a impuestos o cuando perciban rentas que no gozan de la protección del correspondiente Convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI). Dada la complejidad que supone tratar separadamente estas rentas y la falta de apoyo normativo, los participantes expresaron la conveniencia de que estos criterios se establecieran claramente en ley o en su desarrollo reglamentario o se eliminasen.

### **g) Paraísos fiscales**

La exención no es aplicable cuando la filial que distribuye los beneficios o se transmite es residente en un paraíso fiscal y en el caso de las rentas derivadas de la transmisión, cuando el adquirente resida en



un paraíso fiscal. Los participantes consideraron que se trata de una norma insatisfactoria, que provoca inconvenientes prácticos importantes cuando las actividades realizadas en el paraíso fiscal tienen carácter empresarial (por ejemplo, la realización de obras de infraestructuras en una jurisdicción que tenga tal calificación) y la Administración española puede obtener información sobre su actividad (por ejemplo, por formar parte de un grupo consolidado español).

La importancia de este problema disminuirá conforme vayan reduciéndose las jurisdicciones que tengan esta calificación. No obstante, se planteó la necesidad de establecer normas más afinadas que permitan asegurar que no queden excluidas de la exención las actividades económicas legítimas realizadas en jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales, cuando soportan impuestos en el lugar donde se opera (como sucede en la mayor parte de los casos) y España pueda disponer de la información necesaria para conocer la naturaleza de las rentas. De igual forma, los participantes manifestaron que la adquisición por parte de una entidad de paraíso fiscal no debería llevar a perder la exención, siempre que pudiera demostrarse quién es el beneficiario efectivo de la entidad adquirente.

Adicionalmente, se generó un encendido debate en relación con las consecuencias sobre la exención de las rentas derivadas de la transmisión de filiales de la existencia de entidades situadas en paraíso fiscal a lo largo de la cadena de filiales extranjeras. Aunque el consenso general fue considerar que la repercusión se limitaba a tener en cuenta las distribuciones realizadas por las entidades situadas en paraíso fiscal para computar el test de actividad empresarial durante los años en que se hubieran poseído las participaciones, la existencia de opiniones muy cualificadas no coincidentes puso de manifiesto la necesidad aclarar la norma para evitar la inseguridad jurídica generada por la situación actual.

### **h) Dividendos y participaciones en beneficios**

Los participantes resaltaron la necesidad de que la ley establezca criterios claros de calificación que eviten situaciones como las que se han producido en relación con las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades brasileñas que han sido tratadas a efectos fiscales en España como intereses, clarificando asimismo el tratamiento de instrumentos híbridos (como, por ejemplo, las participaciones preferentes australianas), o el de las rentas recalificadas como consecuencia de otras disposiciones legales, tales como las rentas que se califican como distribuciones de beneficios como consecuencia del ajuste secundario tras un ajuste de precios de transferencia.

Se discutieron diversos criterios para la calificación, planteándose la posibilidad de dar prevalencia a la calificación fiscal en el país de origen, con vistas a dar un tratamiento coherente a las rentas, en la línea en que están evolucionando los países de nuestro entorno, pese a que ello pueda suponer una cierta cesión de soberanía al depender la calificación en España de la que se realice por el legislador del país en que opera la filial. En el caso de los ajustes secundarios, la calificación otorgada a efectos de precios de transferencia debería igualmente prevalecer a efectos de la aplicación del artículo 21 del TRLIS, cuando proceda.

### **i) Rentas derivadas de la transmisión de participación**

Los participantes pusieron de manifiesto la gran complejidad que plantea la normativa española, derivada de la necesidad de revisar si se cumplen o no las condiciones en todos los ejercicios durante los que se ha poseído la participación y de aplicar la exención de forma proporcional en caso contrario, aunque la evolución de la doctrina administrativa ha flexibilizado por vía interpretativa algunos de los requisitos exigidos por la norma.

Las intervenciones de la mayor parte de los participantes señalaban la necesidad de simplificar la normativa actual en términos semejantes a la de los países de nuestro entorno. Si ello no fuera posible, el principio que debiera inspirar la tributación de las rentas derivadas de la transmisión es el de obtener un tratamiento semejante al que se produciría en el supuesto de que la filial hubiera realizado todos sus activos y distribuido los beneficios. Si en este supuesto los dividendos hubieran estado exentos, las rentas derivadas de la transmisión también deberían estarlo. Como criterio alternativo se planteó la aplicación de un régimen semejante al previsto en el artículo 118 en relación con las rentas derivadas de la transmisión de una ETVE, de forma que la parte del precio de venta que fuera imputable a las actividades empresariales en el extranjero estuviera exenta, sin necesidad de tener que acudir al análisis histórico de la configuración de los activos y rentas de la sociedad durante todo el período de tenencia. Por último, si el legislador no considerase oportuno llevar a cabo la simplificación de esta compleja normativa, se consideró imprescindible que se dicten normas reglamentarias detalladas que permitan reducir la incertidumbre.

### **j) Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVEs)**

Adicionalmente a los temas que han sido comentados en apartados anteriores, la discusión en relación con las ETVEs se centró en la conveniencia de mantener o no este régimen como independiente del régimen general y en las diferencias de tratamiento de las plusvalías generadas por la ETVE y las generadas por los socios de la ETVE.

En relación con el primero de los temas, la gran mayoría de los intervinientes se mostró contraria al mantenimiento del régimen separado de ETVEs. En muchos países, y en particular en el ámbito latinoamericano, las ETVEs se ven como un régimen especial que se considera privilegiado y, por tanto, se les niega la aplicación de los CDI o están sujetas a un especial escrutinio. En la práctica, el régimen de ETVEs es muy similar al régimen general del artículo 21 del TRLIS. Por ello, la mayoría de los participantes en el debate consideraban conveniente unificar ambos regímenes, aplicando el régimen de ETVE, con carácter general, a todas las sociedades.

También se analizaron las discrepancias que existen en cuanto a la tributación soportada por los socios en el supuesto de la venta de las participaciones de una ETVE frente al supuesto de que la ETVE venda los activos y distribuya los beneficios como dividendo. La opinión general fue que la norma debería producir un resultado semejante y, sin embargo, se pusieron de manifiesto supuestos en los que no es así. Por tanto, se consideró necesario unificar los requisitos de forma que la tributación soportada por los socios fuera idéntica en uno y otro supuesto, con independencia de que se mantenga el régimen especial de las ETVEs o se convierta en el régimen general para todas las sociedades españolas.

#### **IV. RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SITUADO EN EL EXTRANJERO (ARTÍCULO 22 DEL TRLIS)**

Teniendo en cuenta que buena parte de los conflictos generados por el artículo 22 del TRLIS son coincidentes con los ya comentados en relación con el artículo 21 del mismo texto legal, la discusión se centró en las particularidades que diferencian la actuación a través de un establecimiento permanente (EP) o de una filial y que se plasman fundamentalmente en la indefinición de alguno de los conceptos de EP y la posibilidad de que los conceptos utilizados por la Administración española no coincida con los de la Administración del otro Estado. Este punto fue también objeto de análisis en la reunión celebrada el 23 de abril sobre cuestiones controvertidas en torno a la figura del EP desde el punto de vista de la tributación de los no residentes en España.

##### **a) Concepto de establecimiento permanente**

La primera parte de la discusión se centró en las asimetrías existentes en relación con el concepto de EP. De una parte, la norma interna española (artículo 13 de la LIRNR) no coincide exactamente con la definición contenida en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, que se sigue por la práctica totalidad de los CDI firmados por España. De otra parte, la Administración y los Tribunales españoles vienen haciendo una interpretación extensiva del concepto de EP que no siempre es aceptada por los demás países. Por último, el propio concepto de EP está siendo objeto de debate en el ámbito de la adaptación de los Comentarios al Convenio de la OCDE y, más recientemente, al hilo de las iniciativas anti-elusión internacional.

La mayor parte de los participantes estuvo de acuerdo en que las diferencias interpretativas entre los países no deberían afectar al régimen fiscal aplicable a la empresa, al tratarse de una discusión entre países soberanos.

Desde el punto de vista práctico, la solución más sencilla sería que la definición de EP que prevalezca a efectos del artículo 22 del TRLIS sea la del país en el que está operando. De esta manera se evitarían los tratamientos asimétricos. Nuevamente, como en el caso de la calificación de las entidades híbridas, se plantea un problema de cesión de soberanía, desde el momento en que la norma española estaría remitiendo a una norma extranjera para la calificación de una determinada actividad. Al entender de los participantes, las ventajas que se derivarían tanto para las empresas como para la reducción de la litigiosidad del sistema superan con mucho a los inconvenientes que pueden derivarse de esa renuncia limitada de "soberanía", teniendo en cuenta además que podrá matizarse por aplicación de las normas anti-elusión ya existentes.

La única alternativa posible a esta propuesta es la de profundizar en la creación de una definición común, bien a través de la mejora del concepto de EP multilateralmente (lo que parece difícil de realizar en el corto y medio plazo), bien mediante sistemas de consultas vinculantes bilaterales que puedan permitir a la empresa tener la seguridad jurídica o mediante el sistema de arbitraje que se comentará posteriormente.

**b) Renta imputable al establecimiento permanente**

La normativa española carece de criterios para imputar las rentas a los EP de empresas españolas en otros países. En la práctica, el único criterio utilizable es aplicar analógicamente las reglas de imputación previstas para los EP en España de las entidades no residentes. No obstante, estas reglas son deficientes en la práctica.

Adicionalmente, las reglas de imputación son muy distintas entre los distintos países y ello plantea importantes problemas prácticos.

Existió unanimidad en que es necesario mejorar las normas de imputación de rentas españolas y se planteó la procedencia de seguir el ejemplo de países como Alemania para establecer el enfoque de la normativa española en relación con la atribución de rentas.

**c) Seguridad jurídica**

La conclusión práctica de los dos problemas anteriormente indicados fue poner de manifiesto la existencia de una amplia zona de incertidumbre en relación con los EP. Por ello, además de considerar necesario mejorar la normativa actual y realizar un desarrollo reglamentario adecuado, se planteó la conveniencia de establecer sistemas que permitan la resolución de este tipo de conflictos. En términos generales, el sistema que se consideró preferible fue el de las consultas previas multilaterales, semejante al que se está estableciendo en el ámbito de la UE en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, pues permitiría obtener certidumbre con carácter previo al comienzo de las actividades.

Además, se consideró recomendable extender el ámbito del Convenio de Arbitraje existente en Europa, no sólo a la pura determinación de los precios en operaciones vinculadas, sino también a la propia existencia del EP, si bien sería también necesario mejorar los mecanismos de aplicación del Convenio de Arbitraje, ya que en la práctica son sumamente deficientes.

Por último, se consideró como un ejemplo a seguir la inclusión de cláusulas de arbitraje en los CDI que España está suscribiendo en los últimos años y se glosó la eficacia del arbitraje en relación con la definición de EP y las rentas atribuidas al mismo entre Estados Unidos y Canadá.

## V. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS (ERAR)

La normativa española en relación con las ERAR es muy deficiente, ya que parte del limitado uso de estas entidades en nuestro país y en particular su escasa utilización en el ámbito empresarial.

Sin embargo, múltiples ERAR no residentes se utilizan en el ámbito empresarial internacional y las normas previstas en la Ley del IRPF (aplicables a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades) son muy inadecuadas.

### a) Definición de ERAR constituida en el extranjero

El concepto de las ERAR no residentes o extranjeras (ERARE) viene dado por el art. 37 de la Ley del IRNR, según el cual las ERARE son las entidades que están constituidas en el extranjero, cuya naturaleza jurídica es idéntica o análoga a las ERAR constituidas en España. El primer problema que tenemos es la ausencia de una definición de las ERAR españolas, aunque la normativa contiene una serie de ejemplos, existiendo una gran inseguridad jurídica al menos de inicio de cara a determinar cuándo una entidad no residente tiene o no una naturaleza jurídica idéntica o análoga a las ERAR españolas.

En general, las contestaciones a consultas que se han emitido son acertadas; contienen unos criterios más o menos consistentes a la hora de determinar qué requisitos se toman en consideración para determinar si estas entidades tienen características similares a las ERAR españolas, pero eso no impide que cada vez que se plantee un problema (haya sido o no resuelto por parte de la Administración), para tener una mayor seguridad, se vuelva a pedir una consulta para confirmar que el criterio de la Administración no se ha modificado.

Las principales características que la Administración ha tomado en consideración a la hora de determinar la naturaleza jurídica de estas entidades son: (1) si los miembros gestionan o no dicha entidad, (2) si dichos miembros tienen derecho a los beneficios de la entidad extranjera sin necesidad de que haya una declaración de distribución de beneficios, (3) si los miembros tienen o no responsabilidad limitada o ilimitada y (4) si la sociedad es contribuyente o no en el país de constitución, es decir, si goza de un régimen de transparencia fiscal o bien es contribuyente directo.

Creemos que la mejor solución sería considerar tan solo la naturaleza fiscal que tiene esa entidad en el país de origen o de constitución. De esa manera se conseguiría una seguridad jurídica automática, ya que antes de hacer cualquier transacción se sabría cuál va a ser el tratamiento fiscal que le vamos a dar en España. Además, sucede que este es el requisito comúnmente exigido en las contestaciones a consulta emitidas por la Administración.

Estados Unidos, hasta el año 94, tenía una norma reglamentaria que indicaba 5 criterios y una lista extensa calificando las entidades de todos los países al objeto de dar seguridad jurídica. Sin embargo,

creemos que una fórmula mucho más sencilla sería modificar el art. 37 y darle a esta entidad en España el tratamiento fiscal que tiene en el país de constitución.

Como alternativas se plantean los modelos recogidos en el Protocolo del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) con Estados Unidos (que, tal y como está redactado, permite tratar a la entidad como transparente si cualquiera de los dos países la considera como tal) o el nuevo CDI con el Reino Unido, (que para determinar el tratamiento acepta la definición del Estado donde se encuentra constituida la ERAR, que al final es quien la conoce). Si se acepta vía CDI la definición del otro Estado, de la misma manera que el otro tendrá que aceptar la de España, habrá seguridad jurídica. Por ello, se considera muy positivo que la Administración española esté contemplando este tipo de cláusulas en la negociación de los CDI.

No obstante, dar un tratamiento específico para cada país es parchear un problema. La normativa debería dar una solución a un problema global, que puede surgir de cualquiera de los países en los que invierta España o que inviertan en España, no solamente con los que hay CDI.

Se necesita una modificación de la norma y también mayor homogeneidad en los CDI porque hay mucha particularidad bilateral. Ahora bien, el esfuerzo preciso para homogeneizar los CDI es grande, por lo que muchas veces es mejor una norma que no sea perfecta pero igual para todos y que dé seguridad jurídica al contribuyente.

### **b) Reglas para determinar la renta imputable**

Otro aspecto especialmente relevante es la norma que establece que la determinación de la renta debe efectuarse conforme a las reglas del IRPF cuando todos los inversores no sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS).

La remisión a las normas del IRPF se aplicará a las ERAR no residentes participadas por entidades españolas (siempre que exista algún socio que no sea una sociedad española, lo que será el caso general). Esta remisión genera importantes conflictos prácticos, dado que las normas del IRPF persiguen una finalidad totalmente distinta a la del IS, incluyendo normas distintas en relación con la calificación de rentas o de gastos deducibles.

Esta norma singular habría que cambiarla, porque la atribución de rentas debería ser neutral, adecuada a la naturaleza del sujeto pasivo y a la norma fiscal que se le aplica de modo general.

### **c) Tratamiento a los paraísos fiscales**

Se considera que se está tratando a los paraísos fiscales de forma injusta y se está recaudando en exceso cuando hay un puro *partnership* establecido en un paraíso fiscal que obtiene rentas en España, dado que según la normativa aplicable, la retención se aplicará, en tal supuesto, con arreglo al régimen general de la Ley del IRNR sin considerar el lugar de residencia de sus miembros.

No se entiende por qué no se le puede dar el tratamiento de entidad transparente por el hecho de que sea un paraíso fiscal.

### **d) ERAR de segundo nivel**

En relación con las ERAR de segundo nivel, aunque vía resolución, queda claro que en la medida en que tributen los socios se cumple con el test de sujeción a tributación análoga, sería conveniente que este punto se regulase para dejar claro que el test de tributación análoga en la ERAR se cumple cuando ha habido tributación a segundo o ulterior nivel o se paga en sede de los socios.

### **e) A quién debe atribuirse la renta**

Hay múltiples supuestos (por ejemplo, los trusts) en los que es prácticamente imposible conocer a quién debe realizarse la imputación, debido a sus especiales características, por lo que es necesaria una norma clara sobre los criterios aplicables en estos casos.

### **f) Calificación de las rentas**

Debería aclararse que las rentas derivadas de actividades empresariales realizadas por una ERAR deben considerarse como obtenidas a través de un EP a todos los efectos incluidos en el artículo 22 del TRLIS.

### **g) Período impositivo de imputación de las rentas**

Se echan en falta normas claras sobre imputación de las rentas obtenidas a través de las ERAR.

### **h) Tributación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de una ERAR y las rentas derivadas de la transmisión de la participación**

Tal y como está redactado el artículo 89 de la Ley del IRPF, las ERAR quedarían excluidas del régimen de exención previsto en los artículos 21 y 22 TRLIS, lo que carece de sentido. No obstante, la DGT ha admitido su aplicación en un supuesto de inversión a través de una ERAR constituida en el extranjero. Por tanto, sería necesario clarificar este aspecto en la norma.

### **i) Acceso a la información**

Además de los problemas jurídicos que se han planteado hay un problema práctico: cuando una entidad está claramente en atribución de rentas, hay veces que cumplir con la norma es materialmente imposible porque no se tiene acceso a la información. Habría que buscar alguna forma de simplificación para que, al menos, trasladando la información disponible en las cuentas anuales de la entidad, se pueda entender razonablemente cumplida la obligación de información.

## **VI. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO (ARTÍCULO 31 TRLIS)**

### **a) Naturaleza del impuesto satisfecho en el extranjero**

Para aplicar la deducción por doble imposición jurídica, el artículo 31 del TRLIS exige que el impuesto sea de naturaleza idéntica o análoga al IS. Si bien es cierto que no existe una presunción como la del artículo 21 del TRLIS, parece razonable aplicar dicha definición, para determinar cuáles son impuestos extranjeros análogos, que son los que tengan por finalidad la imposición de la renta, siquiera sea parcialmente con independencia del objeto de tributo.

A este respecto son de gran ayuda determinadas sentencias de la Audiencia Nacional (muchas de ellas referidas a Dubái), según las cuales, la comparabilidad no debe basarse en la carga efectiva sino en la estructura del impuesto. A juicio de los asistentes, hay que estar a la comparabilidad de aquellas rentas que han sido obtenidas y sometidas a gravamen efectivo en el extranjero y que se han integrado en la base imponible del IS español, con independencia de que en el país de origen existan regímenes *off-shore*, territoriales, vacaciones fiscales, incentivos, exenciones, etc.,

### **b) Deducción de Impuestos no pagados**

La norma establece que el importe que se deduce de la cuota del IS es el efectivamente satisfecho en el extranjero y, en consecuencia, *no se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.*

Nuestro sistema no admite sistemas de *tax sparing* o de *matching credit*. Existe una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo en un caso relativo al BBVA, resuelta en sentido negativo por parte del TJUE a través de la STJUE de 8 de diciembre de 2011, *BBVA*, C-157/10, donde el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la UE no prohíbe la doble imposición internacional, correspondiéndoles a los Estados la articulación de medidas para su eliminación. El TJUE indicó que la desventaja alegada por el contribuyente (la no deducción de un impuesto belga objeto de una bonificación fiscal en relación con los intereses percibidos) deriva del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria sin que ello tenga la naturaleza de restricción para la libre circulación de capitales a menos que exista un elemento discriminatorio. Es decir, los Estados miembros no están obligados a adaptar su legislación tributaria a fin de permitir al contribuyente disfrutar de un beneficio fiscal otorgado por otro Estado miembro en el marco del ejercicio de su potestad tributaria, siempre que su regulación no sea discriminatoria.

El pronunciamiento del TJUE es relevante, por el concepto de restricción que utiliza (no incluyendo las derivadas de disparidades fiscales) y sus consecuencias.

Por tanto, salvo que el correspondiente CDI suscrito entre España y el país de la fuente prevea expresamente la posibilidad de deducir la cuota devengada y no sólo la pagada, en el supuesto de que en el país de origen de las rentas existiese algún incentivo fiscal que redujese la tributación de la renta



satisfecha a la sociedad española, dicho incentivo se perdería en España dado que la sociedad perceptora sólo podría deducir el impuesto efectivamente pagado en el extranjero.

La administración tributaria española es la que se acaba beneficiando de los incentivos otorgados por otras jurisdicciones a los inversores privados, situación injusta y desincentivadora de la internacionalización.

Eso no debería ser así. Es decir, si se obtiene un beneficio fiscal en un país, España lo debería respetar. Si el Estado de la fuente está renunciando a una carga tributaria con el fin de atraer inversiones a su país y el otro Estado decide exigir esa carga tributaria, al final no hay medida incentivadora. Por ello, se plantea que la norma contemple la posibilidad de respetar en la declaración del IS los beneficios fiscales otorgados por otras jurisdicciones a los inversores españoles.

### **c) Límite del importe de la retención que proceda según Convenio**

Siendo de aplicación un CDI, la deducción no puede exceder del impuesto que corresponda según aquél. Esto ha ocasionado muchos problemas a las empresas españolas, incluso desde el punto de vista financiero. Hay numerosos países en África del norte (Egipto, Marruecos, Argelia) que no aplican el CDI *a priori*, o países de Oriente Medio que manifiestan que aplican el CDI, pero lo que hacen es retener conforme a la normativa interna, obligando a pedir la devolución. Son países burocráticos y formalistas y además del tiempo que se demoran (6-10-12 meses) en devolver las cantidades retenidas, también exigen que la petición de devolución de los ingresos indebidos se presente traduciendo al idioma local todos los contratos en los cuales se basa o en los cuales está enmarcado el servicio. Son claros los costes de honorarios, de traductores, de abogados, además del propio coste financiero de esta situación.

No parece planteable que se permita deducir el impuesto soportado y posteriormente regularizar, porque al final el Estado español estaría asumiendo el coste de la burocracia del otro país. En estas situaciones hay en teoría dos posibilidades: iniciar un procedimiento amistoso de devolución de ingresos indebidos en otro país o un *lobby* que es lo que ha pasado en alguno de estos países (a instancia de las grandes empresas constructoras y de infraestructuras españolas) que ya están aplicando el CDI desde el principio.

Tendría sentido solicitar que el Ministerio de Hacienda y las AAPP en general tomaran una posición activa en esos países o plantear un proceso amistoso. El CDI en principio no regula cuestiones formales, o sea, las Administraciones son libres para hacer lo que quieran y hacerlo como quieran. Pero sí existe la posibilidad de hablar con la Administración del otro Estado en el ámbito del procedimiento amistoso, que se podría iniciar por ejemplo, si por culpa de la normativa del otro país se genera una doble imposición.

Un problema adicional se plantea cuando el Estado de la fuente no aplica el CDI, por ejemplo, por una cláusula anti-abuso interna o por una cláusula convencional, un *treaty shopping*, etc. Técnicamente no es de aplicación el CDI, según el Estado de la fuente, porque lo decide

unilateralmente. Puede ser un tema temporal, perfectamente, pero en el *interin* ¿qué pasa? Eso no está regulado en ningún lado porque es el otro Estado el que de forma unilateral lo decide.

Una alternativa para solventar este problema y poder aplicar la tributación soportada es aportar un documento que justifique la negativa de aplicación del CDI. Una jurisprudencia americana establece en estos casos la posibilidad de deducción del impuesto extranjero cuando el contribuyente demuestra que ha agotado todos los medios para reducir su tributación extranjera como tributación final. Eso incluye procedimientos internos frente al Estado de la fuente y solicitud de inicio del procedimiento amistoso. Es una forma de probar la buena fe y de haber agotado las posibilidades del contribuyente de minimizar ese impuesto final en el Estado de la fuente, dando una posibilidad de deducir el impuesto extranjero.

Hay dos proyectos a nivel del OCDE y a nivel Unión Europea que van de la mano para conseguir que todos los países acuerden aplicar de forma automática la retención a tipo de CDI a nivel internacional. Es un macro proyecto, cuya finalidad es conseguir que los países se pongan de acuerdo, no ya en la negociación de los términos del CDI, sino en la forma de gestionar sus Administraciones.

### **d) Importe de la deducción**

La deducción no puede exceder del importe de la cuota íntegra que en España debiera haberse pagado si la renta se hubiese obtenido en territorio español. Está suficientemente claro qué es la renta neta, pero, ¿qué gastos se deducen para su determinación? Parece obvio que los gastos directos pero no tanto los indirectos y los *overhead expenses*, si es un establecimiento permanente. Alguna contestación a consulta de la DGT indica que para probar los gastos bastarían métodos prorata etc., no siendo necesario llevar una contabilidad analítica de renta por renta de lo que está en el extranjero, sino que bastaría con un sistema de imputación más o menos razonable, pero sigue sin haber una norma clara.

Es un tema que no tiene solución, porque la deducción de este impuesto se hace sobre la renta neta y generalmente se recupera una mínima parte de los impuestos soportados, sucediendo que se retiene sobre la renta bruta y en España se deduce el impuesto que resulte sobre renta neta. Además, el empresario está doblemente penalizado, porque el exceso tampoco es deducible como gasto del IS. Al menos, esta parte del impuesto, que es un coste real, aunque sea un impuesto pagado en el extranjero, debería ser deducible como gasto en la declaración del IS.

### **e) El sistema de agrupación de rentas**

En España tenemos un sistema que no permite compensar rentas obtenidas en países con tributación alta, con rentas obtenidas en países de tributación bajas. Las rentas se tienen que agrupar por países

La agrupación de rentas por país genera situaciones beneficiosas y perjudiciales. No se entiende este sistema, porque además sigue un criterio distinto al de los establecimientos permanentes.

En el supuesto de que existan rentas negativas y positivas, al compensarse unas con otras, el importe de la renta neta susceptible de tenerse en cuenta para determinar la deducción puede llegar a ser muy reducido, imposibilitando la deducción de los impuestos soportados por las rentas positivas. Además, se puede producir una situación en la que los mismos importes y tipos de rentas tributen en España de forma diferente según tengan su origen en un único país (porque se compensan entre sí) o de distintos países (tienen tratamiento individualizado).

En consecuencia, la inclusión de todas las rentas con origen en un mismo país en una única cesta agrava los problemas comentados en los puntos anteriores respecto al límite en el importe a deducir, si bien hay que reconocer que este sistema de agrupación de rentas también podría ser beneficioso para el sujeto pasivo en determinadas situaciones.

Una norma manipulable y que perjudica al que hace las cosas bien es una mala norma. Se puede conseguir la plena integración de todos los créditos fiscales, creando simplemente un vehículo, que es la razón por la cual Estados Unidos cambió su sistema. Si una entidad obtiene rentas en 25 países y las concentra en una entidad y esta entidad distribuye un dividendo, aunque no se aplique el artículo 21 si lo que se aplica es el artículo 32, se está consiguiendo efectivamente mezclar todos los créditos fiscales y probablemente aumentar significativamente el importe de crédito. Al final, una norma que está obligando a actuar artificialmente para conseguir un resultado favorable y normalmente perjudica al que no actúa así, no es una buena norma.

Entonces, debería revisarse la forma de agrupación de las rentas a los efectos de la determinación del crédito de impuestos. Se podría considerar ampliar la base de cómputo para la mayor deducción de impuestos extranjeros, como hacen algunos países como medida de competitividad, por ejemplo Irlanda hace poco, ha ampliado el *pooling* en *royalties* para permitir que entren más retenciones en las fuentes sobre impuestos extranjeros.

### **f) Diferencias entre el período impositivo de devengo de la renta y el del pago de la retención**

Según el régimen vigente, se difiere la deducción del impuesto soportado en el extranjero hasta tanto se efectúe su pago y no está claro el mecanismo de aplicación en tal situación. Aquí también se pueden producir situaciones no neutrales, puesto que en principio y como se desprende de la norma, la deducción ha de incluirse en la declaración del IS del ejercicio en el que se incluye la renta en la base imponible.

Cuando existen diferencias entre el período impositivo de devengo de la renta y el de pago de la retención en el país de origen, la sociedad española tributará plenamente por el ingreso percibido en el período impositivo de devengo de la renta, sin derecho a deducir el impuesto soportado en el extranjero hasta tanto se efectúe su pago.

Esta divergencia en el criterio aplicable a la renta y al impuesto, da lugar a que la empresa española tenga que adelantar impuestos. Además, en este caso, no está claro si la empresa española podría aplicarse la deducción en el ejercicio siguiente, en el que se efectúa el pago de la retención en el país

de origen, o bien debe presentar una declaración complementaria o solicitud de devolución de ingresos indebidos y rectificación de la declaración del IS del ejercicio anterior.

Sería recomendable que la normativa permitiese al sujeto pasivo la integración de la renta en el mismo ejercicio en el que puede aplicar la deducción por el impuesto satisfecho en el extranjero para evitar esta situación asimétrica.

La regularización también debería ser posible, si, por ejemplo, la Administración Tributaria del Estado de la fuente comprueba la situación tributaria de la unidad generadora de la renta y resulta un impuesto a pagar superior o inferior al que se consignó o al que se tuvo en cuenta en la declaración a efectos de la deducción.

### **g) Calificación de la renta**

Es preciso determinar si seguimos la calificación de la renta, en el país de origen o en destino. Por ejemplo, rentas que para España son empresariales, sin embargo, en muchos otros países se consideran *royalties*. A la hora de aplicar la deducción ¿qué calificación se aplica?, si no hay que retener con arreglo al CDI ¿se puede deducir en España la retención soportada? Este punto también habría que aclararlo. Si hay que hacer alguna propuesta en ese sentido, consideramos que habría que seguir la calificación de la renta en origen, que es lo más consistente con los CDI de la OCDE.

### **h) Deducción de impuestos de establecimientos permanentes**

La deducción de los impuestos soportados en el extranjero afecta también a los establecimientos permanentes situados en el extranjero. De acuerdo con la doctrina de la Administración Tributaria, la base imponible del IS se debe determinar con arreglo a las normas contables y fiscales españolas.

Sin embargo, según la STS (26-6-2006) este criterio no resulta ajustado a derecho, debiendo admitirse las normas del otro país para determinar el resultado. Sería conveniente aclarar este punto.

## **VII. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS PAGADOS POR LA FILIAL EXTRANJERA POR LOS BENEFICIOS CON CARGO A LOS CUALES SE DISTRIBUYEN LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS (ARTÍCULO 32 TRLIS).**

### **a) Porcentaje de participación**

Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación, directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%.

La exigencia del porcentaje de participación mínimo del 5% no tiene ninguna justificación, dado que la doble imposición se sufre con independencia del grado de participación en las filiales y, como veremos más adelante, se crean situaciones injustas y carentes de neutralidad fiscal. Además, ya se exige este requisito para aplicar el régimen de exención previsto en el artículo 21 del TRLIS, por lo que no entendemos la razón de que se mantenga en el artículo 32. De otro modo, tratándose de

sociedades residentes en España, la normativa del IS establece la posibilidad de deducir al menos el 50% del IS, cuando no se alcanza el porcentaje de participación del 5%, posibilidad no prevista cuando los beneficios se distribuyen por filiales no residentes en España.

### **b) Dedución de impuestos satisfechos por sociedades españolas de segundo o ulterior nivel**

Tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado, el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén directamente participadas por aquéllas, y así sucesivamente, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, siempre que dichas participaciones no sean inferiores al 5%.

De acuerdo con dicho precepto:

- La deducción puede aplicarse respecto de los dividendos procedentes de filiales de segundo y posteriores niveles;
- Aun cuando la sociedad residente no tenga la participación indirecta de, al menos, el 5%, siempre y cuando se alcance este porcentaje de forma directa por las sociedades no residentes, también procede la deducción del impuesto efectivamente soportado.
- Las entidades interpuestas a través de las cuales se alcanza el 5% de participación pueden ser residentes en España, por lo que, en consecuencia, también es deducible el impuesto pagado por estas entidades.

A continuación veremos que la existencia de una sociedad española en el grupo de sociedades extranjeras no es neutra, siendo el impacto en la matriz española diferente según la participación en la filial española de segundo (o posterior) nivel sea igual o superior al 5% o inferior:

- En la distribución de dividendos, cuando la participación es igual o superior al 5% no se puede aplicar directamente el régimen de deducción por doble imposición previsto en el artículo 30 del TRLIS, (que permite deducir la totalidad del impuesto por la matriz, con independencia de lo pagado por la filial española), porque la distribución se realiza a través de una entidad no residente. Esto conduce a que se pueda producir una tributación global superior si, por ejemplo, la filial española no ha satisfecho impuestos como consecuencia de la aplicación de bases imponibles negativas o deducciones.

Ejemplo: Filial española que obtiene un beneficio neto de 25 unidades. que no paga IS como consecuencia de la aplicación de bases imponibles negativas o aplica créditos fiscales. Reparte un dividendo de 25 a su matriz española. Ésta integra en su base imponible 25 que tributan al tipo del 30% (7,5) pero aplica una deducción de 7,5, equivalente a su IS por lo que al final no pagaría nada.

Si en este mismo supuesto existiera una sociedad no residente entre las dos sociedades españolas, asumiendo que la sociedad no residente es una sociedad de mera tenencia de valores y no paga IS cuando obtiene el dividendo por la filial española, al distribuirse ese mismo dividendo a la matriz española, ésta no podría deducirse ningún IS puesto que la filial española, de la cual realmente procede el dividendo no ha satisfecho ningún IS como consecuencia de la aplicación de bases imponibles negativas.

Por el contrario, si la participación indirecta en la sociedad española fuese inferior al 5%, pero la entidad no residente tuviera directamente más del 5% en la filial española, puede llegar a producirse una situación tributaria más ventajosa si el impuesto pagado por la filial no residente fuera superior al 15%, dado que la norma permite deducir el impuesto efectivamente pagado, mientras que el mencionado artículo 30 aplicable si la participación en la filial española fuera directa, establece una deducción de solo el 50% para estos supuestos.

- En el caso de plusvalías derivadas de la venta de la participación de la sociedad española la fiscalidad global también es superior al no poder aplicar la matriz española la deducción por doble imposición en relación con las reservas generadas durante el período de tenencia de la participación, si ésta es superior al 5%. Este perjuicio no se produce si el porcentaje de participación es inferior al 5% por cuanto que en este caso el artículo 30 del TRLIS no permite aplicar la deducción por este concepto.

A nuestro juicio, la existencia de una sociedad no residente entre dos residentes en España, no debería perjudicar la aplicación del artículo 30 del TRLIS. En estos casos, los dividendos distribuidos por la filial no residente de primer nivel pierden el derecho a la aplicación de la deducción más plena prevista en el ámbito interno y la plusvalía generada en la venta de la entidad no residente tampoco se beneficiaría de la deducción por las reservas generadas por la filial española de segundo grado durante el período de tenencia de la participación.

Por ello, consideramos recomendable que se establezca un tratamiento unificado para los dividendos de fuente española y extranjera (al menos de la UE) y, como se ha comentado, se suprima el requisito de participación mínima. De esta forma, la aplicación de esta deducción evitaría las distorsiones que se producen, entre otras situaciones, cuando en la cadena de filiales extranjera existe una residente en España.

### **c) Principio de no discriminación**

Sin perjuicio de lo anterior, el diferente tratamiento a los dividendos por motivos de residencia (cuando la entidad que los distribuye reside en España o en la UE) constituye una discriminación arbitraria no justificable y por lo tanto contraria al principio de libertad de movimientos de capital recogido en el artículo 67 del Tratado de la CE y Directiva 88/361 del Consejo de 29 de junio de 1988 y en este sentido se ha manifestado la Comisión el pasado mes de julio. El Gobierno español tiene plazo para dar una respuesta satisfactoria y en su defecto se remitiría el asunto al Tribunal de Justicia europeo. En consecuencia, sería necesario establecer una regulación que permitiera el mismo

tratamiento a los dividendos (y plusvalías que se correspondan con reservas generadas durante la tenencia de la participación) de fuente española o de otro Estado de la UE. De esta forma, además, se evitarían las situaciones descritas injustificadas y carentes de neutralidad.

### **d) Variaciones en la valoración a valor razonable de determinados activos**

Las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de los activos mantenidos para negociar o activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con el criterio de la DGT (CV 26/6/2006), aunque en sentido estricto no pueden calificarse como plusvalías, equiparan su tratamiento fiscal al correspondiente a las transmisiones de valores negociables (no a la distribución de dividendos). En el caso de activos en entidades no residentes no resulta aplicable el artículo 32 del TRLIS puesto que solo procede en la distribución de dividendos, mientras que si se tratara de participaciones en entidades residentes sí sería aplicable la deducción prevista en el artículo 30.5 del TRLIS.

## **VIII. DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS**

Los gastos financieros en operaciones transfronterizas en circunstancias normales suponen un ingreso en el otro país, de tal manera que cuando la norma española limita la deducción de estos gastos, como es el caso de los artículos 14 y 20 del TRLIS, se produce una doble imposición. ¿Se puede aplicar algún mecanismo de eliminación de esta doble imposición económica? La tendencia es considerar que las normas que limitan la deducibilidad de los gastos financieros son normas anti-abuso internas. Cuando procede una norma anti-abuso interna, el CDI no impide que se aplique, y más en el contexto actual de BEPS. Además, al no tratarse de una indebida aplicación del CDI, no se tendría derecho a la aplicación del Convenio de Arbitraje, con lo cual la doble imposición está garantizada, aunque siempre cabe la posibilidad de conseguir que las Administraciones afectadas negocien para alcanzar un acuerdo.

En estos supuestos lo que debemos dilucidar es precisamente, si ese conflicto responde a una situación que no es estrictamente de fraude o que al menos es opinable que lo sea, en cuyo caso no es correcto vedarle el acceso a una instancia bilateral de contraste. En vez de aplicar la normativa anti-abuso, quizá sería más realista aplicar la normativa de precios de transferencia o de nivel de apalancamiento que debe de tener la compañía en España.

Aquí la reflexión es que nos encontramos con que determinadas normas (en este caso son las normas de restricción de la deducibilidad de gastos financieros) que intentan evitar ciertas situaciones no deseadas por el legislador, nos pueden llevar a una doble imposición como consecuencia de la aplicación de normas generales anti-abuso y no existen instrumentos legales para combatirla.

Se han creado una diversidad enorme de cláusulas anti-abuso para la exclusión de la plena deducibilidad de gastos financieros y cada país ha optado por su modelo, estableciendo cláusulas de



escape, que permiten un cierto juego. En nuestro caso, la norma tiene una cláusula de escape muy amplia, pero indefinida pues se basa en motivos económicos válidos.

Habría que buscar soluciones pragmáticas, no tanto aspirando a lo óptimo, sino para tratar de conseguir cierta seguridad jurídica y un procedimiento razonable en esta compleja situación.

### **D. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.**

#### **I. INTRODUCCIÓN**

La sesión celebrada el 3 de octubre de 2013 constituyó el acto final de los trabajos centrados en el análisis de diversas cuestiones controvertidas relativas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).

La organización correspondió en esta ocasión a Deloitte Abogados. El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración ha sido llevado a cabo por profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos, tales como la Dirección General de Tributos (Roberta Poza Cid), la Universidad (Félix Alberto Vega Borrego), las empresas españolas multinacionales (Marta Riaño, de Ford España), Ginés Navarro, como Director General de la Fundación Impuestos y Competitividad, y los despachos profesionales miembros del patronato de dicha Fundación Baker & McKenzie (Isabel de Otaola, Patricia Rodríguez y Manuel Alonso), Cuatrecasas, Gonçalves Pereira (Andrés Sánchez), Deloitte (Ricardo Gómez-Acebo, José Antonio Bustos, Castor Gárate Mutiloa, Francisco Martín Barrios y Alfonso Vaamonde), EY (José Luis Gonzalo y Alfonso Puyol), Garrigues (Álvaro de la Cueva), KPMG (Carolina del Campo y Carlos Marín), Landwell-Pricewaterhouse Coopers (Ramón Mullerat, Javier Gonzalez Carcedo, Carlos Concha y Miguel Angel González) y Uría Menéndez (Guillermo Canalejo).

#### **II. LA CLÁUSULA ANTI-ABUSO DE LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL: ARTÍCULO 14.H DEL TRLIRNR**

Para el ponente, en los últimos años se aprecia que la Administración y los tribunales españoles vienen haciendo una interpretación excesivamente amplia de la cláusula antiabuso recogida en el Artículo 14.1.h del TRLIRNR, convirtiéndola en una especie de presunción de fraude fiscal, que en muchas ocasiones pone al contribuyente en una situación en la que le resulta muy complicado acreditar que concurren las circunstancias que neutralizan la aplicación de la cláusula, a saber:

- i. Que la matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial; o
- ii. Que la matriz tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales; o



- iii. Que se pruebe que la matriz se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente de la exención prevista en el Artículo 14.1.h del TRLIRNR.

Son varias las resoluciones y sentencias en las que los tribunales económico-administrativos y los tribunales de justicia han abordado la concurrencia o no de las citadas circunstancias. En dichas resoluciones y sentencias se observa una tendencia a considerar que cuando no concurren ni la primera ni la segunda de las indicadas circunstancias, casi automáticamente se concluye que tampoco concurre la tercera de ellas (i.e. que la matriz se haya constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente de la exención), salvo cuando la matriz existía con anterioridad a la entrada en vigor de la directiva matriz-filial. El ponente y varios de los participantes en la sesión consideraron que tal interpretación del artículo 14.1.h del TRLIRNR no resulta ajustada a Derecho, pudiendo incluso resultar contraria a las disposiciones de la Directiva Matriz – Filial (si bien el TJUE ha considerado que la cláusula antiabuso española en sí misma no infringe la normativa comunitaria).

El ponente abordó específicamente la problemática relativa a la concurrencia de la condición de que la matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial, en aquellos supuestos en los que la matriz es una entidad meramente holding, planteando la posibilidad de que se aceptase la concurrencia de dicha condición cuando la matriz disponga de medios materiales y humanos adecuados para dirigir y administrar la participación en la filial española, en términos similares a como se recoge este requisito en el ámbito de la aplicación del régimen de las ETVE.

Asimismo, a juicio del ponente y de gran parte de los participantes en la sesión, debe realizarse una interpretación mucho menos restrictiva de la condición referente a que se pruebe que la matriz se ha constituido por motivos económicos válidos, partiendo de la premisa de que esta condición puede cumplirse aún cuando no concorra ninguna de las otras dos condiciones. Varios participantes manifestaron su opinión en el sentido de que la sustancia requerida no debe ser significativa, siendo suficiente con que se demuestre que la interposición de la sociedad no responde a una estrategia de acceso indebido a la exención (similar a estrategias de *treaty shopping*).

Algunos participantes señalaron que la problemática expuesta viene motivada en gran medida por una jurisprudencia errática, que no aporta parámetros objetivos para medir el cumplimiento o no de las tres circunstancias antes mencionadas, configuradoras de la cláusula antiabuso, lo cual genera inseguridad jurídica. Asimismo, algunos participantes coincidieron en señalar que existiendo cláusulas antiabuso de carácter general como las recogidas en los artículos 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y 16 (simulación) de la LGT, no resultaría necesaria una cláusula específica como la actualmente recogida en el artículo 14.1.h del TRLIRNR.

Se mencionó la posible vulneración de la normativa de la UE al tratar de forma diferente a las matrices residentes en España que no alcancen un 5% respecto de las que residan en la UE que tampoco alcancen dicha participación.

Como propuesta para mitigar esta problemática, se planteó por parte de varios intervinientes la posibilidad de modificar la redacción del artículo 14.1.h del TRLIRNR, y en especial la cláusula antiabuso en él recogida, de manera que ésta pase a configurarse como una excepción a la regla general, y no al revés, como *de facto* viene ocurriendo en muchas ocasiones.

Asimismo se planteó la conveniencia de aclarar, concretar o modificar los siguientes extremos:

- Definición de beneficio a efectos de esta norma, al objeto de incluir cualquier operación societaria que implique la distribución de beneficios, como la reducción de capital con cargo a beneficios no distribuidos o similares.
- Permitir avalar o asumir compromisos similares para aplicar el régimen hasta que se cumpla el plazo de tenencia de un año de las participaciones, como en la mayoría de los países europeos, en lugar de exigir el pago y posterior devolución del impuesto pagado.

### **III. REGLA DE LOCALIZACIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS RECOGIDA EN EL ARTÍCULO 13.1(B)(2º) DEL TRLIRNR: ASPECTOS CONFLICTIVOS EN RELACIÓN CON SU APLICACIÓN PRÁCTICA**

El ponente hizo hincapié en el alto nivel de conflictividad existente en torno a la aplicación del Artículo 13.1.b.2º del TRLIRNR<sup>5</sup>, relativo a las reglas de localización de rentas procedentes de prestaciones de servicios.

Uno de los principales aspectos que ocasionan dicha conflictividad es la propia forma en que está configurada dicha norma, la cual sujeta a tributación por el IRNR las rentas obtenidas por no residentes con ocasión de prestaciones de servicios, por el mero hecho de que tales servicios sean “utilizados” en España, y con independencia de que los mismos hayan sido realizados total o parcialmente fuera de España.

El TRLIRNR establece que un servicio se entenderá utilizado en España cuando tal servicio sirva a actividades económicas realizadas en territorio español o se refiera a bienes situados en éste, y añade que cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, las rentas derivadas de tales prestaciones se considerarán obtenidas en España sólo en proporción a la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

---

<sup>5</sup>Artículo 13 Rentas obtenidas en territorio español: 1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...)b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos: (...)2º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.(...)”

La determinación de si la prestación de un determinado servicio es utilizada en España es en muchos casos compleja, y no ausente de subjetividades. Este punto de conexión basado en el lugar de utilización del servicio es mucho más susceptible de generar conflictividad que el recogido en el anterior marco normativo, a saber la regla del pagador.

Otra de las dificultades prácticas en su aplicación resulta de la determinación de la base imponible en aquellos supuestos en los que el servicio generador de la renta es utilizado en España sólo de forma parcial, ya que la norma carece de parámetros objetivos que permitan una aplicación sencilla de esta norma. Si bien la DGT ha evacuado varias consultas que proporcionan ciertos criterios y referencias que resultan de ayuda, la amplísima casuística que existe en torno a las prestaciones de servicios hace que dichas consultas de la DGT resulten insuficientes para resolver, o al menos mitigar, esta problemática.

Entre los participantes en el turno de debate prevaleció la opinión de que la problemática abordada no es de fácil solución, generando inseguridad jurídica no sólo para el contribuyente no residente, sino en muchas ocasiones también para el obligado a retener.

Entre las soluciones propuestas por los participantes cabe mencionar, por un lado la de que se grave la renta en función de en donde se haya realizado la parte del servicio que lleva aparejado un mayor valor, así como la posibilidad de introducir reglas de localización específicas para determinados tipos de servicios.

#### **IV. TEST DE NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ENTIDADES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO A EFECTOS DE SU CALIFICACIÓN COMO ENTIDADES EN RÉGIMEN ATRIBUCIÓN DE RENTAS (ERAR) <sup>6</sup> A EFECTOS DEL IRNR: ARTÍCULO 37 DEL TRLIRNR.**

El tratamiento de las ERAR ha sido también objeto de análisis en la sesión anterior, celebrada el 11 de julio, pero desde la perspectiva de las inversiones realizadas por las empresas españolas en el extranjero.

El ponente comenzó remarcando la necesidad de que exista una normativa que permita determinar con certidumbre la calificación como entidad en atribución de rentas (ERAR) o entidad opaca respecto de aquellas entidades constituidas en el extranjero que obtienen rentas en España, ya que la tributación que dichas rentas soportarán en nuestro país dependerá de si el contribuyente es la propia entidad que las obtiene, o sus miembros/socios/partícipes. En este sentido, la norma contenida en el

---

<sup>6</sup>El tratamiento de las ERAR ha sido también objeto de análisis en la mesa de trabajo celebrada el 11 de julio de 2013, pero desde la perspectiva de las inversiones realizadas por las empresas españolas en el extranjero.

artículo 37 del TRLIRNR<sup>7</sup> resulta en muchas ocasiones insuficiente a estos efectos, y genera inseguridad jurídica.

La mencionada norma se configura sobre diversos conceptos jurídicos indeterminados, como se desprende por ejemplo de las referencias a “constituida en el extranjero”, “naturaleza jurídica”, “idéntica o análoga”. Ni la Ley ni el Reglamento del IRNR desarrollan ninguno de dichos conceptos, lo cual hace que su aplicación requiera en muchas ocasiones de una alta dosis de interpretación.

Ante la ausencia de desarrollo normativo, la principal fuente orientativa para interpretar y aplicar el artículo 37 del TRLIRNR se encuentra en las consultas evacuadas por la DGT, en las que esta Dirección se ha pronunciado acerca de si determinadas entidades constituidas en el extranjero debían considerarse entidades opacas o en atribución de rentas a efectos fiscales españoles. No obstante, se trata de apenas ocho consultas en donde se aborda la calificación de seis tipos de entidades extranjeras. Teniendo en cuenta que hay decenas de distintos tipos de entidades extranjeras, las mencionadas consultas no resultan ser suficientes a efectos de que la norma se aplique con suficiente grado de certeza.

Por otro lado, si bien las mencionadas consultas de la DGT arrojan algo de luz en cuanto a cuales son en opinión de dicho centro las características relevantes a la hora de analizar la naturaleza jurídica de una entidad, no es menos cierto que ninguna de las consultas establece cuáles de dichas características tienen más relevancia a efectos del análisis de comparabilidad con la naturaleza jurídica de las entidades en atribución de rentas constituidas bajo la legislación española.

Otra dificultad en la aplicación del artículo 37 del TRLIRNR radica en el hecho de que las ERAR españolas apenas se limitan a las comunidades de bienes y a las sociedades civiles, dado que las sociedades colectivas y comanditarias españolas (cuya naturaleza jurídica presenta muchos aspectos análogos a las de los *partnerships* anglosajones) son consideradas entidades gravables, y por tanto sujetos pasivos a efectos del IS.

Por último el ponente apuntó diversas medidas que, sujetas a mayor análisis, podrían ayudar a reducir el grado de inseguridad jurídica que la aplicación del artículo 37 del TRLIRNR puede llegar a ocasionar en determinados casos:

- Elaboración de una lista cerrada de entidades constituidas en extranjero, para las cuales se establezca de antemano su calificación bien como entidades en atribución de rentas, bien como entidades gravables a efectos fiscales españoles. Se señaló que esta opción, por su naturaleza estática, probablemente no resultaría suficiente por sí sola.

---

<sup>7</sup>Artículo 37 Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero: tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

- Combinar la actual norma con un listado de entidades que fuese actualizado regularmente, de manera que la norma actual sólo sería de aplicación en relación con entidades no recogidas en la lista.
- Modelo basado en que sea la propia entidad la que opte por tributar en España como entidad gravable o como entidad en atribución de rentas (Ej. Reglas norteamericanas “*Check-the-box*”).

### **V. LA NEGOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN (CDI), Y SU IMPACTO EN LA LEY DEL IRNR.**

Durante la ponencia se resaltaron algunos aspectos y circunstancias que están siendo de especial consideración por parte del negociador español a la hora de concluir CDIs.

Entre dichos aspectos se hizo especial hincapié en las cláusulas antiabuso que se han introducido en algunos CDIs recientemente concluidos y/o modificados por España. En opinión de la ponente, cabe esperar que la principal tendencia sea la de introducir en los CDIs cláusulas antiabuso de carácter general, que operen a modo de excepción (se menciona a modo de ejemplo el nuevo CDI recientemente concluido con Argentina), en lugar de cláusulas similares a la de limitación de beneficios recogida en el nuevo texto del artículo 17 del CDI España – EE.UU. (el cual todavía no se encuentra en vigor), la cual opera en el sentido de que los beneficios del citado CDI no aplican a no ser que se cumpla alguno de los test previstos en dicha cláusula.

Asimismo, en opinión de la ponente cabe esperar la introducción en los CDIs de disposiciones destinadas a evitar situaciones de doble desimposición, como las que se producen en ocasiones en el contexto de instrumentos y/o entidades híbridas. En este sentido, se prevé que la configuración de dichas disposiciones vaya en línea con las pautas y propuestas recogidas en los recientes trabajos realizados por la OCDE en relación con esta cuestión.

Otra tendencia que señaló la ponente es la relativa a la introducción en los CDIs de cláusulas relativas a la aplicación de las disposiciones de dichos CDIs a entidades que son tratadas como transparentes a efectos fiscales por uno de los Estados contratantes, mientras que el otro Estado las trata como entidades gravables, siendo buenos ejemplos de esta tendencia las disposiciones recogidas en el artículo 4 del nuevo CDI España – Reino Unido (que todavía no ha entrado en vigor), y en el nuevo texto del artículo 1.6 del CDI España – EE.UU.

También se resaltó por la ponente la tendencia que se observa a introducir cláusulas de arbitraje en las disposiciones de los CDIs relativas a procedimientos amistosos, con el objetivo de favorecer que en el mayor número posible de casos dichos procedimientos amistosos resulten eficaces y reduzcan en la mayor medida posible el riesgo de que se genere doble imposición.

Por último, la ponente señaló que no habrá que perder de vista cómo evolucionan los trabajos de la OCDE relativos al proyecto de BEPS, ya que varias de las líneas de trabajo enmarcadas en dicho

proyecto resultarán, previsiblemente, en modificaciones al MC OCDE, lo cual podría resultar en nuevas tendencias en cuanto a los CDIs que España concluya en los próximos años. En particular, se mencionó el impacto que dichos trabajos podrían tener en diversos aspectos vinculados a la tributación de la denominada “economía digital”.

Entre los aspectos que se plantearon durante el turno de debate, son de destacar las consideraciones que se hicieron en relación con la acción número 15 del proyecto BEPS, relativa a la conclusión de un convenio multilateral que permita una implementación rápida de las medidas que resultasen de los trabajos que se están llevando a cabo en el marco de dicho proyecto. Algunos de los participantes en el debate manifestaron cierta dosis de escepticismo en cuanto a la viabilidad de desarrollar dicho convenio multilateral; mientras que otros participantes señalaron que España ya ha suscrito en anteriores ocasiones convenios fiscales de carácter multilateral, si bien es cierto que surgen dudas en cuanto a cómo se integraría el convenio multilateral previsto en la acción número 15 del proyecto BEPS con los CDIs previamente concluidos por España.

### **VI. LAS CLÁUSULAS DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: ESTADO ACTUAL Y CUESTIONES PENDIENTES.**

El ponente comenzó planteando si realmente resultan necesarias las cláusulas de limitación de beneficios que se vienen recogiendo en muchos de los CDIs suscritos por España, a efectos de evitar que los beneficios de dichos CDIs se apliquen a situaciones no deseadas (Ej. “*Treaty Shopping*”).

En este sentido, el ponente ahondó en la reflexión de que, existiendo en nuestro ordenamiento cláusulas antiabuso de carácter general cómo las contenidas en el artículo 15 (“Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”) y en el artículo 16 (“Simulación”) de la LGT, resulta cuestionable la necesidad de introducir, a mayores, cláusulas antiabuso específicas en los CDIs.

A este respecto, el ponente consideró que uno de los motivos por los que el negociador español introduce tales cláusulas antiabuso en los CDIs podría ser el de conseguir una inversión de la carga de la prueba hacia el contribuyente que pretenda aplicar los beneficios de un CDI, evitando así a la Administración el tener que ser ella la que, a efectos de invocar la aplicación de las normas antiabuso generales previstas en la LGT, tenga que justificar que concurren las circunstancias que justificarían tal aplicación.

Tras hacer un interesante repaso de las distintas tipologías y configuraciones que presentan las cláusulas antiabuso que con mayor frecuencia pueden encontrarse en los CDIs suscritos por España, el ponente planteó la problemática relativa a las obligaciones que cabe exigir al pagador / retenedor. En opinión del ponente, esta problemática aflora por el hecho de que en muchas ocasiones la aplicación de un CDI o de algunas de sus cláusulas no dependen únicamente de la residencia fiscal de la persona que invoca dicho CDI, sino de que adicionalmente concurren otra serie de circunstancias. En muchas ocasiones el retenedor no tiene forma de verificar la concurrencia de esas otras circunstancias, por lo que se plantea la duda de qué grado de diligencia cabe exigirle.

Un ejemplo en el que puede surgir esta situación sería en relación con la cláusula de limitación de beneficios recogida en el artículo 17 del CDI España – EE.UU., en la cual se establecen ciertos requisitos que han de cumplirse para poder invocar los beneficios de dicho CDI, ya que en muchas ocasiones resulta prácticamente imposible para el retenedor verificar si tales requisitos se cumplen. En este sentido, el ponente terminó señalando que sería deseable que la legislación española avanzara estableciendo un sistema parecido al formulario W-8BEN de la legislación estadounidense, que exonera al retenedor de responsabilidad si posteriormente la Administración tributaria comprueba que el no residente no tenía derecho a los beneficios del CDI bien en virtud de la cláusula del beneficiario efectivo o las cláusulas de limitación de beneficios que pudiera contener el CDI, siempre y cuando la Administración tributaria no pruebe que el retenedor conocía o podía conocer que el no residente no tenía derecho a los beneficios del CDI.

Durante el turno de debate varios de los participantes manifestaron la opinión de que al retenedor únicamente debería exigírsele que esté en posesión de un certificado de residencia del perceptor de las rentas. Por el contrario, otros participantes opinaron que en determinadas ocasiones el certificado de residencia no sería suficiente para eximir de responsabilidad tributaria al retenedor, ya que el propio reglamento del IRNR establece que el retenedor debe disponer de la documentación oportuna para justificar las retenciones practicadas.

### **VII. CUESTIONES PRÁCTICAS CONTROVERTIDAS EN LA EJECUCIÓN DE ACUERDOS ALCANZADOS A TRAVÉS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.**

La ponente comenzó haciendo hincapié en la escasa participación que el contribuyente tiene en los procedimientos amistosos desarrollados en el marco de los CDIs concluidos por España. Se resaltó el hecho de que en muchas ocasiones la participación del contribuyente se limita a la actuación de éste encaminada a solicitar la iniciación del procedimiento, y que muchas veces a partir de ese momento la participación del contribuyente es mínima, adoptando éste un papel pasivo. La ponente considera que ese papel tan limitado que se le asigna al contribuyente en el marco de los procedimientos amistosos es en muchas ocasiones el que origina problemas de índole práctica a la hora de ejecutar los acuerdos alcanzados por las autoridades de ambos Estados en virtud de estos procedimientos amistosos.

En relación con lo anterior, la ponente señaló que habitualmente el contribuyente no solo no participa activamente en el procedimiento, sino que además recibe información muy limitada durante el proceso de tramitación del procedimiento.

Entre los diversos problemas de índole práctica que surgen en torno a la ejecución de los acuerdos derivados de procedimientos amistosos, la ponente resaltó, entre otros, los siguientes:

- Problemática relativa a la ejecución de los acuerdos cuando los mismos tienen impacto en períodos que ya se encuentran prescritos.
- Problemática relativa a la contabilización del efecto de los ajustes de naturaleza fiscal derivados de la ejecución de los acuerdos. En el caso de los cargos intra grupo se plantea la



cuestión de si resulta necesario contabilizar el efecto de los ajustes valorativos derivados de este tipo de acuerdos, o si tan solo debe registrarse el efecto fiscal, así como la problemática de los ajustes secundarios en caso de que no se recoja el efecto contable de los ajustes fiscales.

Durante el turno de debate fueron varios los participantes que insistieron en la necesidad de que exista una mayor comunicación entre el contribuyente y las autoridades de los Estados implicados en los procedimientos amistosos durante la tramitación de estos últimos. También se percibió un importante consenso entre los participantes en cuanto a la conveniencia de que en la fase de ejecución del acuerdo exista involucración de los representantes de las administraciones que han adoptado el acuerdo, de cara a que se asegure la correcta aplicación del acuerdo por parte del órgano de la Administración competente para emitir la correspondiente liquidación que ejecute dicho acuerdo.

### **E. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE EXPATRIADOS**

La sesión celebrada el 3 de diciembre de 2013 se centró en el análisis de los principales problemas que plantea la regulación tributaria de la expatriación de los empleados en la internacionalización de la empresa española y los principales elementos que pueden afectar a su modificación en el seno de la previsible reforma del sistema tributario español que se prevé realizar en el año 2014.

La organización de esta parte del proyecto ha sido realizada por Baker & McKenzie. El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración ha sido llevado a cabo por profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos, tales como la Dirección General de Tributos (Roberta Poza y Manuel de Miguel), las empresas españolas multinacionales (Ana María Bayón y Elena Javaloy de Repsol y Diana Narciso y Evelyn García de Acciona), y los despachos profesionales Baker & McKenzie (Patricia Rodríguez, Manuel Alonso, Esther Hidalgo e Isabel de Otaola), Cuatrecasas, Gonçalves Pereira (Carmen Pascual), Deloitte Abogados (Victoria de las Heras), EY (Fernando López Olcoz), J&A Garrigues (Eduardo Gómez de Salazar), KPMG (María Antonia del Rio y Jaime Sol), PWC (Jose María Leis) y Uría Menéndez (Ana Suárez).

Las cuestiones planteadas a lo largo de la sesión se refieren a las dificultades a las que se enfrentan las empresas españolas al desplazar a su personal a otros países y también las derivadas del régimen de impatriados. Muchos de los problemas identificados tienen su origen en los países de destino, por lo que es difícil plantear soluciones a nivel normativo en España. No obstante, el consenso general de los asistentes a la reunión fue que el legislador español debería ser sensible a todas estas cuestiones que dificultan y encarecen la movilidad de los trabajadores, particularmente en una época de bajo crecimiento de la economía española y altas tasas de paro.

### **I. PROBLEMAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL**

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley del IRPF son contribuyentes del impuesto las personas físicas que tienen su residencia habitual en territorio español. La normativa española no contiene una definición del concepto de “residencia habitual”, limitándose el artículo 9 de la LIRPF a establecer



dos criterios (sin orden de prelación) y una presunción. La verificación de cualquiera de estos dos criterios determina la residencia habitual de una persona física en España: a) la permanencia de la persona durante más de 183 días durante el año natural en territorio español y b) la localización en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

### **a) Ausencias esporádicas**

Con respecto al criterio de permanencia, el artículo 9 de la LIRPF establece que se computan como periodo de permanencia en territorio español las ausencias esporádicas (salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país). Sería conveniente un desarrollo reglamentario que aportase una definición del concepto de “ausencia esporádica” y la forma en la que debe computarse. Por ejemplo, en un supuesto en el que una persona física permaneciera en España 160 días desde los meses de enero a junio, se marchase de forma permanente de España, estando 100 días en Reino Unido y finalmente se trasladase de forma definitiva a Estados Unidos (estando, por tanto, 105 días en dicho país durante el año natural), si la persona física no pudiera acreditar la residencia fiscal ni en Reino Unido ni en Estados Unidos, ¿se deben considerarlos 205 días una ausencia esporádica a efectos del artículo 9 de la Ley del IRPF?

### **b) Acreditación de la residencia en otro país**

Tradicionalmente la Administración española sólo ha admitido como medio de prueba el certificado de residencia fiscal. No obstante la práctica administrativa ha demostrado que existe un gran número de países que no emiten tales certificados (por ejemplo, Arabia Saudí), otros no tienen autoridad fiscal que emita tales certificado (Bahamas), e incluso algunos solo los emiten a los nacionales del país (EAU).

La DGT ha tenido en cuenta este problema en una reciente contestación a consulta del año 2013 (V0665-13) en la que ha admitido, para un caso en el que el país no emite certificados de residencia fiscal, probar la residencia con otros medios de prueba pero, con carácter subsidiario si se prueba que las autoridades competentes no emiten certificados. Esta consulta parece ser una contestación "ad hoc" para el caso concreto, puesto que la propia Administración habría verificado que las autoridades fiscales del otro país (Arabia Saudí) no emiten certificados de residencia, por lo que es dudoso que el criterio que recoge (acreditación de la residencia a través de otros medios de prueba distintos del certificado de residencia) se puedan extender a otros supuestos. Convendría que esta situación se aclarase y, que los criterios recogidos en la mencionada contestación, se extiendan a todos los supuestos, pero sin necesidad de que el contribuyente tenga que acreditar la imposibilidad de obtener el certificado. En definitiva, que en todo caso se pueda acreditar la residencia fiscal en otro país mediante cualquier prueba admitida en derecho.

### **c) Centro de actividades e intereses económicos**

Con respecto al segundo criterio de residencia, sería aconsejable definir con mayor concreción qué se debe entender por *núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos*, ya que no existen criterios interpretativos únicos y ello genera inseguridad jurídica. Se propone priorizar qué elementos son los que se deben tener en cuenta a la hora de determinar la residencia habitual en España sobre la base de este criterio. Por ejemplo, ¿qué debe primar, la principal fuente de renta, la localización o la administración del patrimonio? Otros países como Bélgica han establecido criterios claros al respecto. Así, por ejemplo, en el citado país el centro de intereses económicos es el lugar desde el cual se gestiona el patrimonio del individuo, con independencia del lugar en el que esté situado dicho patrimonio.

Quizás sería deseable adaptar la redacción de la norma española al MC OCDE y sustituir el concepto del *núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos* por el de *centro de intereses vitales* que utiliza el MC OCDE. El concepto de intereses vitales es más amplio que el *núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos* ya que incluye otros elementos que los puramente económicos (relaciones familiares, sociales, ocupaciones, actividades políticas o culturales, la localización de las actividades empresariales o profesionales y el lugar de administración del patrimonio). El análisis conjunto de todos estos elementos debería permitir conformar el comportamiento de una persona y su vinculación a un territorio.

Alternativamente, sería conveniente definir con claridad el concepto de intereses vitales, estableciendo e incluso priorizando los criterios a tener en cuenta para su determinación.

### **d) Presunción de residencia**

La norma establece una presunción, en virtud de la cual se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios generales, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

A efectos de destruir la presunción de residencia, nos encontramos con los mismos problemas comentados en los apartados anteriores.

Con la propuesta de sustituir el concepto del *núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos* por el de *centro de intereses vitales* mencionada en el punto anterior, la existencia de las relaciones familiares se incluiría como un factor adicional a tener en cuenta para determinar el centro de intereses vitales y se podría eliminar esta presunción.

### **e) Cómputo del plazo**

El legislador español considera a una persona física residente/no residente tomando como referencia el periodo impositivo del IRPF, esto es, el año natural. Esto plantea problemas de colisión con la normativa de otros países de nuestro entorno, con distintos periodos impositivos (por ejemplo, el

Reino Unido en el que periodo impositivo comprende desde el 6 de abril al 5 de abril del año siguiente). Sería conveniente una norma que permitiera resolver estos conflictos.

**f) Fiscalidad del empleado desplazado temporalmente**

Los trabajadores que son, con carácter habitual, residentes fiscales en España y que dejan de serlo como consecuencia de su traslado temporal al extranjero pierden muchos beneficios fiscales que les eran aplicables cuando eran residentes en España. Nos estamos refiriendo, por ejemplo, a la deducción por adquisición de vivienda habitual, a las reducciones por aportaciones a planes de pensiones, a la exención por reinversión de vivienda habitual, etc. Esto supone, con frecuencia, una carga adicional de impuestos para el individuo o de costes laborales para la empresa cuando asume la compensación de tales importes.

Para tales supuestos se propone la aplicación de un régimen de aplazamiento en la aplicación de dichos beneficios fiscales, que quedarían en suspenso durante el tiempo del desplazamiento, pero cuyos importes se acumularían y resultarían de aplicación en los ejercicios posteriores al regreso del desplazado a España, siempre y cuando el desplazamiento no exceda de un determinado número de años (por ejemplo, de 3 a 5).

**II. PROBLEMAS ESPECÍFICOS EN LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS: CONSEJEROS, PENSIONES Y RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO MULTI-PAÍS.**

**a) Consejeros**

La remuneración de los consejeros se califica como rendimientos de trabajo por expresa decisión legal, y ello aunque el trabajo no se preste concurriendo dependencia y ajenidad, de modo que dichas rentas quedan sometidas a tributación en España cuando la entidad para la que los consejeros desarrollan sus funciones reside en España.

Cuando el consejero perciba remuneraciones por otros conceptos, tales rentas deberán tributar con arreglo a la naturaleza de las mismas, esto es, como rendimientos del trabajo personal, pensiones, servicios profesionales, etc.

**b) Pensiones**

De acuerdo con el artículo 18 de los CDI, con carácter general, las pensiones pagadas respecto del trabajo personal están sometidas a tributación en el Estado de residencia del percceptor, con independencia de cuál sea el Estado pagador o aquél en el que se hayan realizado las aportaciones.

En el caso de los Planes de Pensiones, la disparidad existente entre los sistemas de tributación establecidos por los Estados respecto de las aportaciones y prestaciones realizadas por los individuos da lugar a que se puedan generar situaciones de doble imposición o no imposición. Así por ejemplo, algunos países no permiten deducir las aportaciones y posteriormente no sujetan a imposición la prestación, situación totalmente contraria a la española que permite deducir las aportaciones en el

IRPF y posteriormente grava las aportaciones que percibe el individuo. Se ha planteado la necesidad de que la normativa española establezca algún mecanismo que evite los supuestos de doble imposición cuando el perceptor residente en España justifica el pago de los impuestos en otro país al realizar la aportación.

Otro problema relevante en relación con la movilidad de los trabajadores y los planes de pensiones es la implicación derivada de la transferencia de los derechos consolidados de un plan de pensiones establecido en un Estado contratante a otro, como consecuencia por ejemplo del cambio de empleador. Este punto será objeto de un mayor desarrollo en el apartado V.

### **c) Retribuciones a largo plazo multi-país**

El criterio general establecido en relación con este tipo de rentas en el MC OCDE es el previsto para las rentas derivadas del ejercicio de opciones sobre acciones (artículo 15). En la medida en que tengan por finalidad compensar servicios prestados, tributan en cada uno de los países de forma proporcional al tiempo de estancia respecto del total período de generación de la renta

Cuando la persona física percibe remuneraciones que se han devengado a lo largo de varios años y durante los cuales ha sido residente en varias jurisdicciones, parece clara la tributación si el individuo es residente fiscal en España cuando percibe las rentas, pues en tal caso tributa por la totalidad del importe percibido con derecho a deducir los impuestos, en su caso, soportados por esas rentas en otras jurisdicciones.

El problema se plantea cuando los otros países no aceptan este criterio (por ejemplo se quiere hacer tributar por la totalidad en el país de otorgamiento del beneficio diferido) o no existe acuerdo entre las jurisdicciones respecto a la parte de la renta sometida a tributación, o el impuesto soportado en otro país es superior al que correspondería pagar en España. En estos supuestos, la norma debería permitir que el individuo no tribute en España si acredita que la renta ya estuvo sometida a impuestos en origen en otro país y subsidiariamente establecer el derecho a deducir la totalidad de los impuestos satisfechos en el extranjero.

Otra de las cuestiones que se planteó es si dichas retribuciones variables diferidas serían susceptibles de beneficiarse de la exención del artículo 7p) de la Ley del IRPF cuando se cumplan las condiciones previstas en la norma para su aplicación, considerando la mayor parte de los asistentes que sí sería de aplicación dicha exención. En este sentido, sería conveniente que la normativa española recogiera los criterios de aplicación de esta exención a supuestos de retribución a largo plazo en los cuales el individuo ha sido residente en diferentes jurisdicciones.

Cuando el individuo percibe la renta siendo residente fuera de España y parte de la misma se ha generado en este país, existiría la obligación de tributar en España por parte de dicha renta. El problema se plantea respecto a la obligación de la compañía española de retener en aquellos casos en los que desconoce la percepción de tales rentas por la persona física. En tales situaciones debería quedar clara la exoneración de la compañía de la práctica de la correspondiente retención.

### **III. DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE EXPATRIACIÓN Y LOS PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN LA REPERCUSIÓN A LOS PAÍSES DE DESTINO.**

Se plantearon las siguientes cuestiones en relación con este tema:

#### **a) Repercusión del gasto**

Idealmente, la empresa extranjera que contrata al expatriado español debería soportar los gastos correspondientes. No obstante, en la práctica, pueden darse situaciones de hecho en las que la empresa española que desplaza a su trabajador soporte determinados gastos. Por ejemplo, los empleados que mantienen la cotización a la Seguridad Social en España, cuando se tienen que efectuar pagos a la familia que no se desplaza o amortizar la hipoteca. En tales casos, la empresa española soporta el gasto y debería repercutirlo a la empresa beneficiaria de sus servicios.

En la práctica, esta repercusión plantea numerosos problemas en los países de destino por las restricciones existentes en los mismos (no deducibilidad del gasto, existencia de un límite sobre el importe de gastos refacturados por el grupo, etc.), circunstancias que encarecen enormemente el desplazamiento del personal al exterior y trae como consecuencia la contratación directa de personal en el país de destino.

Para aquellos supuestos en los que la empresa española pueda justificar la imposibilidad de repercutir la totalidad o parte de estos gastos, se debería evaluar cómo mitigar el impacto que tiene la no deducibilidad de los mismos en el Impuesto sobre Sociedades.

#### **b) Establecimiento Permanente de servicios**

Los servicios prestados por el personal desplazado en determinadas jurisdicciones dan lugar a la existencia de un “establecimiento permanente (EP) de servicios” en el país de destino, incluso por el mero hecho de puesta a disposición de personal a favor de una entidad del otro Estado, cuando tales servicios exceden de una determinada duración. Se trata de un concepto procedente del Modelo de Convenio de la ONU y alguna jurisprudencia internacional ya lo recoge, así como diversos convenios suscritos por EE.UU.

Así, por ejemplo, en el caso Morgan-Stanley 9/07/2007, el Tribunal Supremo de la India consideró que las actividades desarrolladas por los empleados de la matriz americana a la filial de la India constituían EP en India por el mero hecho de la puesta a disposición del personal, dado que el CDI USA-India contiene una cláusula de EP de servicios. El razonamiento principal esgrimido por el Tribunal es que los empleados desplazados a la India trabajaban bajo las direcciones de la empresa americana y, por lo tanto, dicha prestación quedaba encuadrada dentro del concepto de EP. En la práctica, no resultó en regularización porque se consideró que no había base imponible pero es una tendencia creciente.

Actualmente, los Comentarios al MC OCDE (versión julio 2010) contienen una definición y explicación del EP de servicios, si bien España todavía no los está incluyendo en la mayoría de sus

CDIs (a excepción de, por ejemplo, Argentina). Tampoco la jurisprudencia española lo está aplicando en casos de desplazamiento de personal a España para prestar servicios a favor de la filial española.

En cualquier caso, es un aspecto esencial a considerar en el desplazamiento del trabajador a España y fuera de España, dado que las implicaciones fiscales para las partes (trabajador y compañía) pueden variar sustancialmente, en la medida en que sea irrelevante el empleador formal contrapuesto al empleador real, según el art. 15 del MC OCDE.

### **c) Concepto e importe de la refacturación.**

Otro tipo de problema que genera la refacturación de este tipo de gastos en determinados países es la calificación fiscal de los mismos.

Muchos Estados equiparan la refacturación de conceptos de esta naturaleza a prestaciones de servicios o a cánones y, conforme a su normativa interna o al Convenio para evitar la doble imposición que corresponda (incluso excediendo los límites del Convenio, como ocurre con muchos países del Norte de África como Marruecos o Argelia), aplican una retención en la fuente. En la práctica, dado que se trata de gastos que se repercuten sin margen o aplicando uno relativamente limitado, esas retenciones de impuestos no son recuperables en España por vía de la deducción por doble imposición internacional de impuestos soportados en el extranjero.

Dicha repercusión de gastos/prestación de servicios estaría doblemente penalizada, por cuanto que difícilmente sería recuperable vía deducción por doble imposición internacional (salvo por la parte del margen que, en su caso, se facture), y además, en caso de no realizarse, generaría un gasto no deducible en el IS de la entidad española que soporta originalmente el gasto. Lo anterior se acrecienta porque la obligación de asignación del gasto al beneficiario del desplazamiento nunca ha sido totalmente neutra por el impacto de las retenciones y se acrecienta el problema con la prohibición de deducir el deterioro de filiales o las pérdidas de EPs y consorcios extranjeros

Por lo anterior, es necesario hacer partícipe a la Administración de las dificultades para eliminar la doble imposición soportada en el extranjero si se repercuten los gastos, bien por extralimitación en la aplicación del Convenio, bien por no existir renta neta española contra la que deducir el impuesto soportado

En este tipo de situaciones (que son comunes a muchos otros supuestos de facturación a entidades no residentes) habría que establecer unas reglas claras respecto al país cuya calificación de las rentas prevalece. Aunque implique cierta cesión de soberanía parece que la solución más adecuada es dar prioridad al país de destino del empleado desplazado.

Por otro lado, también se comentó la práctica habitual de aplicar un pequeño margen en la refacturación de estos gastos, en función de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, circunstancia que no siempre es aceptada por todos los países de destino, lo que implica un mayor coste para la empresa española. Para evitar este problema se planteó que la norma estableciera de

forma clara que la refacturación de este tipo de costes se puede efectuar sin inclusión de margen, cuando no hay valor añadido en el servicio repercutido y se trate de una mera refacturación de costes, siguiendo los criterios de la OCDE para operaciones que no formen parte del “*core business*” de la empresa y se produzcan de forma ocasional. No obstante, se trata de una cuestión controvertida en la medida en que pueda llegar a conceptuarse el desplazamiento de personal desde la matriz a los proyectos internacionales como una cesión implícita de know-how: ello plantea, de nuevo, el problema de (i) su cuantificación y (ii) el sometimiento a tributación en la fuente más los posibles límites a la deducción de este tipo de gastos.

#### **IV. TRATAMIENTO DE APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES, FONDOS DE PENSIONES Y OTROS BENEFICIOS SOCIALES ESPAÑOLES O DE TERCEROS PAÍSES.**

El tratamiento fiscal de las aportaciones a planes de pensiones, la percepción de prestaciones y la movilización de los derechos económicos, cuando intervienen varias jurisdicciones es un tema que va a adquirir una gran relevancia en el futuro próximo debido a la gran movilidad internacional de trabajadores españoles como consecuencia de la situación económica del país. Se puso de manifiesto la ausencia de normativa que contemple la gran variedad de situaciones que se puedan dar, tal y como se expone a continuación.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 22 de la Ley del IRPF, los distintos sistemas de previsión social previstos en los artículos 51 y 53 de esta ley<sup>8</sup> ("sistema de previsión social cualificado") podrán realizar movilizaciones de derechos económicos entre ellos sin consecuencias tributarias. En estos casos, las movilizaciones de los derechos económicos no dan lugar a tributación en el IRPF, difiriéndose la misma hasta que se perciben las prestaciones.

La ley española no contempla la movilización de derechos económicos a sistemas de previsión social de otra jurisdicción. Entendemos que una interpretación razonable sería aplicar el mismo criterio que a los planes de pensiones españoles. Sin embargo, el criterio de la DGT es considerar que sólo se aplica este tratamiento cuando las aportaciones se efectúen a planes de pensiones regulados bajo la Directiva 2003/41/CE. En consecuencia, no parece probable que se acepte la cesión de derechos económicos salvo si se realiza a este tipo de planes de pensiones.

La norma española tampoco contempla el tratamiento fiscal de las movilizaciones y percepción de pensiones por personas que pasan a ser residentes en España, cuando las aportaciones las han realizado siendo no residentes. En estos supuestos se plantean las siguientes cuestiones:

---

<sup>8</sup>Planes de pensiones regulados en la directiva 2003/41/CE, Mutualidades de previsión social que cumplan determinadas condiciones, Planes de previsión asegurados, Planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la ley de regulación de planes y fondos de pensiones, Seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la ley de promoción de autonomía personal de atención a las personas en situación de dependencia, y Planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65% psíquica igual o superior al 33% así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente.



- Obligación del individuo de tributar por el IRPF, en concepto de rendimiento de trabajo cuando la movilización no se efectúe exclusivamente entre planes de pensiones regulados bajo la Directiva 2003/41/CE. No parece que ésta sea la solución más adecuada si el individuo no percibe las pensiones, sino que los fondos acumulados se destinan íntegramente a un sistema de previsión social cualificado (aunque el plan de origen no tenga esta consideración).
- Tributación de las prestaciones que reciba el individuo cuando las aportaciones han sido objeto de tributación en el país de origen. El planteamiento que contempla la norma es la tributación de la pensión como renta del trabajo personal. Sería por tanto conveniente que la norma establezca un mecanismo específico de tributación de estas rentas cuando el individuo pruebe que han tributado en origen. En tal caso, se debería dar el mismo tratamiento que cuando las aportaciones han tributado en España, esto es, al percibir la pensión en España, el individuo ha de tributar como si la aportación se hubiera realizado a un sistema de previsión español, esto es, tributaría como rendimiento de capital mobiliario (si el perceptor es el mismo que el aportante) o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si el beneficiario es una persona distinta del aportante, y siempre que sea residente fiscal en España
- Aplicación de la reducción del 40% en el supuesto de aportaciones realizadas antes del 31 de diciembre de 2006, cuando la persona residente en España perciba el capital. A nuestro juicio, en principio, debería tener derecho a la reducción del 40% si justifica la fecha de aportación, pero es una cuestión no planteada por la norma.

Por otro lado, se pueden producir situaciones en las que la persona física perciba la pensión siendo residente en España, y habiendo realizado distintas movilizaciones de derechos económicos que con arreglo a la norma española no habrían cualificado para el régimen de diferimiento, pero que no han tributado en España porque el individuo no era residente en nuestro país cuando se realizaron. En estos casos, se plantea si las prestaciones deben tributar como rendimiento de trabajo personal al tipo progresivo que corresponda o como rendimientos de capital mobiliario. Creemos que el tratamiento más adecuado sería considerar las prestaciones percibidas sujetas al IRPF como rendimientos del trabajo personal, siempre que no se haya tributado en la aportación, y con independencia de las movilizaciones realizadas en el extranjero. Si por el contrario la persona tributó en el país de origen al realizar la aportación, el tratamiento más adecuado sería considerar las prestaciones como rendimientos de capital mobiliario.

### **V. "EXIT TAXES" O IMPUESTOS DE SALIDA: REGLAS ESPECIALES, REGLAS DE IMPUTACIÓN OBLIGATORIA POR CAMBIO DE RESIDENCIA Y SUS MODIFICACIONES CON EFECTOS 2013. CUARENTENA FISCAL.**

En nuestra normativa existen, fundamentalmente, 3 tipos de supuestos que podríamos encuadrar dentro del concepto de "exit taxes": a) Imputación de rentas pendientes en el supuesto de cambio de residencia (art. 14.3 de la Ley del IRPF), b) Traslado de residencia a paraísos fiscales (art. 8.2 Ley del



IRPF) y c) Tributación de las plusvalías diferidas del socio persona física en operaciones protegidas (art. 88.3 Ley del IS).

### **a) Imputación de rentas en supuestos de cambios de residencia (art. 14.3 de la Ley del IRPF)**

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición de residente en España por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

No obstante, con efectos 1 de enero de 2013, cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la UE, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno.

Este párrafo ha sido incluido en la normativa fiscal como consecuencia de la Sentencia TJUE de 12 Julio 2012, que trae causa de una denuncia por parte de la Comisión Europea a España y que declaró que la norma española era contraria al ordenamiento de la UE. Se plantea la duda sobre la posibilidad de instar rectificaciones de autoliquidaciones y solicitar devoluciones de ingresos indebidos con respecto a ejercicios anteriores en la medida en que se hayan integrado las rentas en la base imponible del contribuyente en el momento del cambio de residencia (y no en atención a los cobros, con el efecto financiero que dichas devoluciones pueden producir).

Parece claro que esta regla sólo afecta a:

- Rentas diferidas imputadas conforme a las reglas especiales del art. 14.2 de la Ley del IRPF.
- Otros regímenes especiales, como es el caso de anticipos derechos autor, bases imponibles sociedades TFI, etc.

Igualmente, aunque el entender unánime de los asistentes es que quedan excluidos del "exit tax" los supuestos de plusvalías latentes y de rendimientos exigibles a largo plazo, sería conveniente aclararlo de forma expresa en el propio artículo 14.3 de la Ley del IRPF.

Adicionalmente y como alternativa de mejora a la redacción de la norma, se propone que la misma norma que se ha introducido para países de la UE se aplique también a países de fuera de la UE.

### **b) Traslado de residencia a paraísos fiscales (art. 8.2 Ley del IRPF)**

Cuando la persona física de nacionalidad española se traslada a un país o territorio considerado como paraíso fiscal, no pierde su condición de contribuyente por este impuesto en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Se trata de una norma que extiende la consideración de contribuyente por el IRPF por un período extraordinariamente alto, que penaliza los cambios de residencia a paraísos fiscales de nacionales españoles.

La norma presume que todos los cambios de residencia a paraísos fiscales se hacen por motivos de índole fiscal y no admite prueba en contrario. Sin embargo, la práctica demuestra que tales cambios pueden responder a muy diversos motivos que, sin embargo, la norma no contempla y penaliza.

De este modo se plantea la necesidad de que, cuanto menos, la norma se viera modificada para que no se penalizase a aquellos nacionales españoles que se trasladen a paraísos fiscales por motivos económicos válidos distintos a los de naturaleza fiscal (desplazamiento por motivos laborales, ordenado por el empleador, etc.).

Por otro lado, la redacción actual de esta norma entra claramente en conflicto con el derecho comunitario en relación con aquellos territorios que España considera como paraísos fiscales y que, sin embargo, forman parte de la UE o del EEE, tales como Chipre o Liechtenstein. Esta segunda razón justifica, si cabe aún más, la propuesta de modificación legal antes mencionada.

### **c) Tributación de plusvalías diferidas del socio persona física en operaciones protegidas (art. 88.3 Ley del IS)**

Cuando el socio que ha participado en una operación fiscalmente protegida pierda la cualidad de residente en territorio español, integrará en la base imponible del IRPF del período impositivo en que se produzca esta circunstancia, la diferencia entre el valor normal de mercado de las acciones o participaciones y el valor de las acciones entregadas como consecuencia de la operación protegida (fusión, escisión, etc.) más o menos el importe de la compensación en metálico recibida o entregada. La deuda tributaria podrá aplazarse, ingresándose conjuntamente con la declaración correspondiente al período impositivo en el que se transmitan los valores, a condición de que el sujeto pasivo garantice el pago de aquella.

Se trata de una medida análoga a la del artículo 14.3 de la Ley del IRPF, con la diferencia de que en este caso, para poder aplazar el pago de la deuda tributaria se exige la aportación de garantía.

La exigencia de la aportación de garantía restringe la libertad de establecimiento en el seno de la UE y plantea serias dudas de compatibilidad con el derecho comunitario. Adicionalmente, podría plantearse la aplicación directa de la jurisprudencia recogida en la sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012 a estos supuestos.

Por lo tanto, consideramos que sería deseable modificar el artículo 88.3 de la Ley del IS y eliminar la necesidad de constituir garantía para diferir el pago de la deuda tributaria.

## **VI. RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 7 P) DE LA LEY DEL IRPF**

El artículo 7 p) de la Ley del IRPF establece una exención para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales y con sujeción a ciertas condiciones.

A continuación detallamos las principales cuestiones surgidas en relación con la aplicación de este régimen:

### **a) Tributación efectiva en el país de destino y paraísos fiscales**

La norma exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF, cuando el país en el que se realicen los trabajos no tenga suscrito con España un CDI que contenga cláusula de intercambio de información.

Dado que la normativa no exige tributación efectiva en el país de destino para aplicar la exención (como así ha ratificado la DGT en contestaciones a consulta), sería deseable eliminar el requisito de la existencia en el país de destino de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF. Cuando el destino es un país con el que España no ha firmado ningún CDI, la determinación de la existencia de dicho impuesto no es siempre sencilla, y genera incertidumbre a la hora de aplicar la exención.

En línea con lo anterior, no deberían quedar excluidos los paraísos fiscales para no penalizar a los trabajadores desplazados a dichos territorios, dado que en ocasiones los desplazados sí tienen una tributación análoga en dichos países y, en todo caso, la norma no exige la tributación efectiva en el territorio en el que se desarrollan los trabajos.

### **b) Trabajos realizados para compañías del grupo**

En los supuestos de traslados de empleados a compañías del grupo, la DGT ha considerado la refacturación de costes de dicho empleado como un indicio de que el servicio se presta en beneficio de la entidad a la que es destinado el empleado. Convendría aclarar/matizar esta exigencia porque en muchos casos, como ha quedado señalado en otro apartado de esta nota, la refacturación a las empresas de destino no es posible, por las propias normas legales que se aplican en los países de destino (por ejemplo porque hay restricciones de control de cambios a los pagos o se limita el importe máximo de la cantidad a refacturar).

Por tanto, en muchas ocasiones, esa prohibición/limitación de refacturación no supone que el trabajo no se preste en beneficio de la entidad a la que se traslada el empleado, sino que obedece a razones de índole jurídica en el país de destino. En la práctica la Inspección viene exigiendo dicha refacturación como condición necesaria, aunque no suficiente, por lo que entendemos que habría que aclarar este criterio dado que la ausencia de refacturación en determinados casos no debería impedir la aplicación de la exención. Además, en estas situaciones también se acaba penalizando a la empresa si no se le permite deducir en el IS el gasto.

### **c) Importe de la exención**

Convendría también actualizar el importe máximo de la exención, que es el mismo desde que la norma entró en vigor en el año 2000, por lo que actualmente es excesivamente reducido. No se debe olvidar que, en multitud de ocasiones en las que se aplica esta exención, el empleado está pagando impuestos en el país de destino. En situaciones de salarios altos en los que el límite de los 60.100 € se supera con facilidad, los empleados soportan en muchas ocasiones una doble retención, en España y en el país de destino, que no recuperan hasta que presentan su declaración de la renta anual en el ejercicio siguiente.

### **d) Administradores**

La DGT ha venido denegando la aplicación de este régimen a los Administradores, cuando la norma califica los rendimientos que éstos obtienen como del trabajo. En la medida en que la teoría del vínculo es de aplicación, para los empleados con relación laboral de alto cargo que desarrollan funciones directivas y ostentan un puesto en el órgano de administración toda la remuneración obtenida se califica como retribución derivada de una relación mercantil y no laboral.

No obstante, no parece justificable la no aplicación de la exención en caso de que el Administrador preste servicios en beneficio de la entidad no residente, especialmente cuando la remuneración deriva fundamentalmente de la relación laboral de alto cargo y no del cargo de Administrador.

### **e) Aplicación directa por el empleado**

De acuerdo con la experiencia de la mayoría de los asistentes, algunas empresas, para simplificar su gestión de personal u otros motivos de diversa índole, no aplican la exención en la nómina de los empleados, a pesar de que cumplan los requisitos previstos en la norma. En estos casos, es el propio empleado el que se aplica directamente la exención, restando su importe del total de rentas del trabajo, al presentar su declaración anual del IRPF.

La práctica ha demostrado que los órganos de gestión de la administración son muy inflexibles a la hora de permitir aplicar la exención, ya que tienden a denegar de forma cuasi-automática la exención, aun cuando los empleados aporten todo tipo de documentación soporte para aplicar la exención. Se exige que la empresa modifique las declaraciones del IRPF (modelos 190) presentadas como requisito previo para conceder la exención.

Para eliminar este tipo de prácticas administrativas contrarias al texto de la norma, sería deseable que se regulase un sencillo mecanismo de justificación.

### **f) Imputación temporal**

Por último, sería conveniente aclarar cómo aplicar la exención a supuestos de rentas que se devengan en un determinado ejercicio pero que son pagaderas en un ejercicio posterior como, por ejemplo, los bonos por objetivos (que se suelen satisfacer en un ejercicio posterior a aquél en el que se devengan, una vez que los resultados de las compañías se cierran). ¿Se debe seguir el criterio del devengo o el de la exigibilidad?

En nuestra opinión, el criterio más lógico sería seguir el criterio del devengo. No obstante, la posición de la Administración parece ser la de la exigibilidad.

## **VII. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A ESPAÑA**

El artículo 93 de la Ley del IRPF regula el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, dándoles la posibilidad de optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan determinadas condiciones.

A continuación resumimos las principales cuestiones que se suscitaron en relación con la aplicación de este régimen fiscal.

### **a) Plazo de solicitud**

El plazo para la solicitud del régimen es excesivamente corto. Se producen muchas situaciones en las que la persona que solicita el régimen finalmente no llega a adquirir la residencia fiscal en España, o no lo solicita en dicho plazo de 6 meses pensando en que no va a adquirir la residencia y finalmente sí la adquiere. Por lo tanto, sería deseable que el plazo de los 6 meses se extendiera o incluso se eliminara.

### **b) Justificación documental**

La opción por la aplicación del régimen se ejercita mediante comunicación a la Administración tributaria, en la que se incluyen determinados datos (la identificación del trabajador, del empleador, la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad, entre otros) debiendo además adjuntarse: i) un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, o ii) un documento justificativo emitido por empresa o entidad residente en España en el que se exprese el reconocimiento de la prestación de servicios para aquéllos, al que se adjunta copia de la carta de desplazamiento del empleador.

La práctica ha demostrado que cada órgano de la Administración solicita documentos distintos a la hora de aprobar la aplicación del régimen, por lo que recomendamos que se homogenicen los documentos necesarios para que se apruebe la opción por el régimen.

### **c) Comunicación de exclusión del régimen**

La exclusión del régimen surte efectos en el período impositivo en que se produce el incumplimiento de las condiciones para su aplicación, debiendo los contribuyentes comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde que se produce tal incumplimiento. Asimismo, los contribuyentes podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos.

Sería deseable eliminar la obligación de comunicar el fin de la vigencia del régimen como medida facilitadora para el impatriado, que en algunos casos puede marcharse inmediatamente después del incumplimiento de los requisitos de España, y por tanto olvidar efectuar dicha comunicación.

### **d) Traslados temporales al extranjero durante el régimen**

El régimen deja de ser aplicable una vez que el desplazamiento a territorio español finaliza. Por otro lado, los contribuyentes excluidos de este régimen especial no pueden volver a optar por su aplicación.

Se planteó la conveniencia de que el régimen pudiera ser de aplicación durante los 6 años de vigencia, con independencia de que el empleado se marche de España y luego vuelva a residir en territorio español. Se trata de amparar aquellas situaciones que se producen en la práctica en las que los trabajadores tienen que volver temporalmente a su país de origen por tiempo prolongado, lo que hace que pierdan la posibilidad de seguir aplicando el régimen cuando finalmente retornan de nuevo a España.

### **e) Residencia durante los 10 años anteriores**

El plazo de no residencia de 10 años con carácter previo a la llegada a España es excesivamente largo. Se plantean muchos problemas de acreditación de la residencia fiscal en otro país durante tantos años, especialmente cuando el empleado ha residido en varios países (circunstancia bastante habitual en el caso de los expatriados). Por este motivo, sería conveniente que la norma redujera este plazo.

### **f) Prestación efectiva del trabajo en España y salario**

La norma exige que los trabajos se realicen efectivamente en España, entendiéndose cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, si las retribuciones correspondientes a los citados trabajos, no exceden del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural o del 30% cuando el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo.

El hecho de que los trabajos se presten de forma efectiva en España debería desligarse del importe de las retribuciones que recibe el empleado por actividades fuera de España. Si lo que quiere la norma es que el trabajo se preste de forma efectiva en España debería referirse al tiempo y no al porcentaje de remuneración. Si, por el contrario, lo que pretende la norma es limitar el importe de la remuneración recibida del exterior, que se establezca como un criterio separado, pero no parece razonable que se vincule efectividad de la prestación del trabajo en España con importe de las remuneraciones.

Por otro lado, la DGT en relación con este requisito, se ha pronunciado en el sentido de que en el año de llegada a España, a la hora de determinar si se cumple con el límite, hay que computar sólo el salario que percibe el empleado desde su llegada a España. Sin embargo, en el año de salida parece que el criterio es computar la totalidad del salario. A juicio de los asistentes, sería deseable que el mismo criterio se aplicase para la salida, de forma tal que, por congruencia jurídica, sólo se compute el salario hasta la fecha de salida.

### **g) Importe máximo de remuneración**

Las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplica este régimen especial no deben superar la cuantía de 600.000 euros anuales.

Se comentó la conveniencia de que la norma eliminase la referencia al concepto de "previsibles", ya que es un término indeterminado que genera inseguridad jurídica. A juicio de los asistentes lo más

adecuado sería que los primeros 600.000 € pudieran beneficiarse de un tipo de tributación reducido y sólo el exceso tributase al tipo que correspondiese de acuerdo con la tablas generales del IRPF.

### **h) Vivienda habitual**

Convendría aclarar si el impatriado tiene o no la obligación de imputar rentas inmobiliarias con respecto a una vivienda habitual de su propiedad en España. Parece que con el actual texto normativo sí que existe esa obligación de tributación. Ello carece de lógica puesto que el impatriado es residente fiscal en España, pero con un régimen de tributación distinto, y no debería penalizarse la tenencia de una vivienda habitual en nuestro país, esto es, debería tener el mismo tratamiento fiscal que se aplica para las personas físicas residentes en España.

### **i) Tributación del cónyuge**

Sería deseable que el cónyuge del impatriado pueda también aplicar el régimen fiscal especial, a efectos de poder simplificar la tributación de la unidad familiar, que se ha trasladado a España, de modo que ambos se encuentren amparados por el mismo régimen. Pueden producirse situaciones en las que, de impedirse la aplicación del régimen al cónyuge (por ejemplo en el caso de que disponga de inversiones fuera de territorio español), se impida su llegada a España por motivos de índole fiscal, lo que a su vez podría impedir la llegada del propio impatriado.

### **j) Extinción de la relación laboral**

En la práctica se dan situaciones en las que el empleado desplazado a España concluye su relación laboral e inicia otra con un nuevo empresario, sin incumplir los requisitos para aplicar el régimen de impatriados.

Se propone que la norma establezca claramente la posibilidad de que el contribuyente pueda seguir aplicando este régimen durante su plazo máximo de vigencia si se cumplen las condiciones, y por tanto que el régimen no se pierde en los supuestos de extinción de la relación laboral en virtud de la cual el impatriado llegó a España. Subsidiariamente se podría establecer un plazo cierto a partir del cual el impatriado pierda la posibilidad de la aplicación del régimen tras la extinción de la relación laboral si no inicia otra relación laboral con un empleador español.

### **k) Administradores**

No parece razonable, al igual que sucede en el régimen del artículo 7.p de la Ley del IRPF, la no aplicación de este régimen a los Administradores. De hecho, es muy común, en el caso de trabajadores de muy alta cualificación, que los mismos pertenezcan a órganos de administración de la sociedad española.

Por tanto, en estas situaciones se debería aplicar el régimen, independientemente de la calificación de su relación como mercantil o laboral, en la medida en tales personas presten servicios a la entidad española que, en cualquier caso, cualifican como rendimientos del trabajo.



## VIII. PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES POR NO RESIDENTES

Conforme a los plazos vigentes, el contribuyente no residente en España estará obligado a realizar autoliquidaciones del impuesto sin la información suficiente para calcular las cantidades a ingresar, puesto que en el momento en el que tiene que realizar la declaración es altamente probable que todavía desconozca elementos tributarios básicos (ingresos computables, gastos deducibles, etc.).

Así, por ejemplo, en los rendimientos del trabajo satisfechos en diciembre de un año, la entidad retenedora facilitará la información normalmente al contribuyente en los meses de marzo o abril con la entrega del certificado de retenciones y si como resultado de la liquidación del impuesto resultase una cuota a ingresar por la diferencia entre las retenciones practicadas e ingresadas y el 24,75%, el contribuyente no residente tendría que presentar una autoliquidación del IRNR fuera del plazo establecido para ello, que habría finalizado el 20 de enero.

Ello obliga al contribuyente a optar entre hacer una declaración sin certeza sobre la información que está consignando o bien esperar a que la entidad retenedora facilite la información necesaria para preparar la declaración, en cuyo caso presentará la declaración fuera de plazo con las consecuencias que ello acarrea.

Esta situación se agrava en aquellos supuestos en los que el contribuyente no tiene certeza ni de la información, ni de la propia obligación de tributar por el IRNR. Por ejemplo, en desplazamientos al extranjero con anterioridad al 2 de julio que finalmente provoquen la pérdida de la residencia fiscal en España (situación que sólo se sabrá a 31 de diciembre).

Otro supuesto similar es el de trabajos realizados en España por empleados extranjeros por menos de 183 días, cuando sus entidades pagadoras no residentes en España repercutan el gasto a las entidades residentes en España, hecho que hace nacer la obligación de tributar en España, ya que en caso contrario, si no hubiese cargo a la entidad española, dichas rentas caerían dentro de la exención del artículo 15 de los CDI.

En similar situación se encuentra el no residente en España que obtiene rendimientos del capital inmobiliario por arrendamientos, ya que si son residentes en otro país de la UE cabrá la deducibilidad de gastos, pero se verá obligado a realizar liquidaciones trimestrales y definitivas, desconociendo algunos gastos (por ejemplo, el IBI).

Ante la situación descrita, ha sido práctica habitual la presentación de declaraciones del IRNR una vez que el contribuyente tenía certeza de su obligación de tributar por tal impuesto y conocía la información a consignar en tales declaraciones.

Dado que la información es usualmente facilitada al contribuyente por las entidades pagadoras en los meses anteriores al plazo para la elaboración de las declaraciones del IRPF, fechas para las cuales están diseñados los sistemas para facilitar la información, el contribuyente no residente elabora y

presenta su autoliquidación en los meses de mayo y junio, cuando ya dispone de la información imprescindible para realizar con seguridad las citadas declaraciones del IRNR.

En ejercicios anteriores, aun teniendo la misma norma sobre los plazos de las declaraciones del IRNR, la AEAT no solía emitir recargos por presentaciones extemporáneas de los modelos 210 a ingresar si dichos ingresos se realizaban en los mismos plazos establecidos para el IRPF, es decir, mayo/junio.

No obstante, en los últimos meses, la AEAT ha emitido numerosos recargos por presentación fuera de plazo a contribuyentes no residentes en España, en contra de lo que venía siendo habitual, aunque ciertamente, en aplicación de la norma.

Esto ha generado problemas e incertidumbre especialmente entre el colectivo de españoles expatriados en el extranjero, que con la intención de cumplir con las obligaciones tributarias han venido realizando declaraciones en España en todos y cada uno de los ejercicios ateniéndose a la práctica consolidada. Sin embargo, ahora se ven “sancionados” sin posibilidad de solución.

Teniendo en cuenta la situación descrita y la dificultad que entraña cambiar los sistemas para obtener y enviar la información imprescindible a los contribuyentes no residentes en España de forma que puedan cumplir sus obligaciones tributarias en plazo, consideramos que la situación podría solucionarse ampliando los plazos hasta el 30 de junio del ejercicio siguiente al del devengo de las rentas.

Ello posibilitaría que el contribuyente pueda elaborar las correspondientes declaraciones con la debida seguridad en cuanto al impuesto del que son contribuyentes (IRPF o IRNR), habiendo ya obtenido la información y documentación imprescindibles para la formalización de las mismas.

Este plazo, hasta el 30 de junio, podría establecerse para todo tipo de rentas, excepto para el caso de transmisión de inmuebles, siempre dejando abierta la posibilidad de realizar las declaraciones de forma trimestral para aquellas personas no residentes en España que opten por la liquidación de su IRNR en un momento anterior, por ejemplo, en caso de abandonar España.

En conclusión, solicitamos que se abra la posibilidad de optar por declarar el IRNR en los plazos ya en vigor actualmente o bien, alternativamente, en el plazo establecido para el IRPF.

## **F. RESUMEN EJECUTIVO**

### **I. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (EP)**

#### **a) El EP en las directivas de armonización del impuesto sobre sociedades.**

Ausencia de un concepto de EP armonizado

Conveniencia de modificar las Directivas de armonización del IS para que recojan una definición clara, única y completa del término EP, que contemple los supuestos de actividades auxiliares, obra y montaje, agente dependiente (con exclusión del agente independiente), de manera que dicha definición pueda utilizarse de forma armonizada por todos los países de la UE.

**b) La problemática de las interpretaciones dinámica/estática de los convenios de doble imposición en relación con la tributación del EP.**

Interpretación dinámica del concepto EP en el ámbito de los convenios de doble imposición

Conveniencia de reformar la normativa relativa a la tributación de los EPs, con el propósito de evitar situaciones en las que, a partir de una supuesta interpretación dinámica de los convenios de doble imposición, se atribuyan al concepto de EP ciertos elementos y/o requisitos que realmente no están recogidos en la definición normativa de dicho concepto, lo cual no es acorde con nuestro ordenamiento, genera inseguridad jurídica y, potencialmente, doble imposición. Asimismo, establecer por norma la obligatoriedad de acudir a la aplicación de las normas antiabuso a la hora de determinar la existencia de EP en situaciones donde se hayan utilizado fórmulas o estructuras artificiosas o forzadas con el fin primordial de evitar la existencia de EP.

**c) Concepto de “personal”: personas formalmente empleadas por una entidad pero que son “personal” de otra entidad.**

Determinación de existencia de “personal”

La determinación de cuándo un trabajador debe ser considerado personal de una entidad distinta de aquella que formalmente lo tiene contratado debe realizarse a partir de una valoración conjunta y global de los hechos y circunstancias que concurren en cada situación. La Administración debería tener en consideración, a estos efectos, los criterios establecidos en el Comentario al Artículo 15 (“Renta del trabajo dependiente”) del MC OCDE.

**d) Significado de “a disposición de”.**

Inseguridad jurídica que se deriva de la expresión “a disposición de”

Si bien no parece apropiado introducir en la norma una definición de la expresión “a disposición de”, es necesario que se apliquen de forma consistente las directrices recogidas en el Comentario al Artículo 5 (“Establecimiento permanente”) del MC OCDE.

**e) Asunción del riesgo empresarial como evidencia de independencia.**

Factores que evidencian la asunción de riesgo empresarial

La determinación de si una entidad española que realiza toda o gran parte de su actividad para una entidad afiliada extranjera asume el riesgo empresarial asociado a su propia actividad (como una circunstancia relevante a efectos de determinar la existencia de EP de la citada afiliada extranjera) debería realizarse a partir de una valoración conjunta tanto de los acuerdos contractuales, como de otras circunstancias de hecho que puedan concurrir en cada caso. A estos efectos, la fórmula en base a la cual se determine la remuneración a recibir por la entidad española no debe ser el único aspecto que debe tenerse en consideración, ya que hay otros factores, tales como la exposición real a incurrir en pérdidas, que también deben valorarse.

**f) EP en el contexto de reestructuraciones/conversiones de modelo de negocio: estructuras operativas mediante filiales maquiladoras y/o comisionistas.**

1. Medidas antiabuso

Conveniencia de acudir a la aplicación de la normativa antiabuso en aquellas situaciones donde la Administración considere que se ha evitado la existencia de EP en España mediante estructuras artificiosas; en lugar de realizar regularizaciones basadas en interpretaciones forzadas del concepto de EP, las cuales no estarían amparadas ni por la LIRNR, ni por los convenios de doble imposición.

2. Perspectiva práctica

Resulta necesario revisar nuestra normativa interna en lo relativo al concepto de EP, a efectos de dotar dicho concepto de mayor practicidad, y adaptarlo a la realidad empresarial actual.

**g) Problemática en la cuantificación de la renta atribuible al EP en el contexto de actuaciones inspectoras (i.e. Ausencia de contabilidad específica del EP no declarado por el contribuyente).**

Inseguridad jurídica en el plano práctico derivada de ausencia de una regulación adecuada

Necesidad de revisar la normativa relativa al EP de manera que regule de una forma adecuada cuestiones que a día de hoy no tienen respuesta, especialmente en el plano práctico. En especial sería necesario revisar aquellas disposiciones relativas a la atribución de rentas al EP.

**h) Aspectos controvertidos de los procedimientos amistosos (CDIS y convenio de arbitraje) en relación con el EP.**

Tendencia de la Administración a la aplicación *de facto* del principio de *vis atractiva*

Necesidad de revisar la normativa del IRNR para que recoja criterios y reglas de atribución de rentas al EP más detallados y desarrollados, de manera que se eviten situaciones en las que las

regularizaciones practicadas por la Administración resultan en una cierta aplicación *de facto* del principio de *vis atractiva*, lo cual a su vez genera doble imposición.

## II. CUESTIONES CONTROVERTIDAS Y TENDENCIAS EN RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS OBTENIDAS PARA LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO

### a) Exención de rentas empresariales generadas por las filiales situadas en el extranjero (artículo 21 TRLIS)

#### 1. Cuestiones Generales

- Evitar solapamiento de las condiciones para valorar el carácter empresarial de las rentas con las normas sobre Transparencia Fiscal Internacional (TFI).
- Unificar el régimen previsto en el artículo 21 TRLIS con el de las deducciones para evitar la doble imposición internacional (artículo 32), en especial con países de la UE.
- Establecer requisitos que:
  - Eviten obtención de doble beneficio en España y
  - Distinguir entre inversores de cartera y estables.
- La exigencia de que el 85% de los ingresos procedan de actividades empresariales se solapa con el régimen de TFI: Aplicar el régimen de TFI a las rentas pasivas sujetas a baja tributación, sin que afecte a la exención del resto de las rentas
- El hecho de que las actividades económicas se hubiesen realizado con anterioridad en España, no debe afectar a la exención si la deslocalización es real. En caso contrario, se aplicarían las normas antielusión.

#### 2. Test de actividad económica

- Eliminar este requisito dando prioridad al régimen de TFI.
- Si se mantiene este requisito realizar la valoración del carácter empresarial a nivel del grupo consolidado, no de la filial directa.
- Es discriminatorio e ineficaz excluir sociedades que obtengan rentas en España. En estos casos, aplicar el régimen de TFI o normas anti-elusión, si procede.

#### 3. Porcentaje mínimo de participación:

- Excesiva la exigencia del 5% en el caso de sociedades cotizadas. Aplicar los mismos criterios que para la ETVE, esto es, completar porcentaje con inversión mínima. Incluir filiales al 2ª o

ulterior orden, con independencia del porcentaje de participación indirecta de la entidad residente.

- Posibilidad de probar el carácter empresarial de una inversión inferior por el sujeto pasivo, debido a condiciones específicas del negocio.

#### 4. Sujeción a impuestos:

Aclarar normativamente la posibilidad de valorar este requisito parcialmente cuando la entidad no residente percibe rentas sujetas y no sujetas a impuesto o no protegidas por el correspondiente CDI.

#### 5. Paraísos fiscales:

Establecer normas más concretas que permitan aplicar la exención cuando se realiza actividad económica legítima en el paraíso fiscal, las entidades soportan impuestos donde operan y España puede obtener información.

#### 6. Dividendos y participaciones en beneficios

- Dar prevalencia a la calificación fiscal de la renta en el país de origen, en línea con la evolución de los países de nuestro entorno.
- En el caso de ajustes secundarios, debería prevalecer la calificación a efectos de precios de transferencia.

#### 7. Rentas derivadas de la transmisión de la participación

- Simplificar el requisito que exige el cumplimiento de las condiciones durante todos los ejercicios de tenencia de la participación, excesivamente complejo.
- Si no fuera posible, establecer un tratamiento semejante al que se produciría en el supuesto de que la filial hubiera realizado todos sus activos y distribuido el beneficio.
- Alternativamente, aplicar criterio semejante al previsto para las rentas derivadas de la transmisión de una ETVE.

#### 8. Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVES)

- Unificar el régimen de ETVES y el de exención del art. 21 TRLIS, aplicando las peculiaridades de aquél con carácter general.
- Unificar el régimen de tributación de los socios en ambos casos.

#### **b) Rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente (EP) en el extranjero (art. 22 TRLIS).**

### 1. Concepto de EP:

Para evitar diferencias interpretativas la solución más sencilla sería que la definición de EP que prevalezca sea la del país en el que está operando la entidad, evitando de esta forma tratamientos asimétricos.

### 2. Renta imputable al EP:

Mejorar las normas de imputación de rentas recogiendo el enfoque que la normativa española establece en relación con la atribución de rentas.

### 3. Seguridad Jurídica:

- Realizar un desarrollo reglamentario adecuado y establecer sistemas que permitan la resolución de este tipo de conflictos, siendo el sistema preferible el de las consultas previas multilaterales.
- Extender el ámbito del Convenio de Arbitraje a la propia existencia del EP.

### c) **Entidades en régimen de atribución de rentas (ERAR)**

#### 1. Definición de ERAR constituida en extranjero:

Para evitar la inseguridad jurídica a la hora de determinar cuándo una entidad no residente tiene la consideración de ERAR, la solución más adecuada sería atender únicamente a la naturaleza fiscal que dicha entidad tiene en su país de origen o a la propia definición que se establezca en el CDI, en su caso.

#### 2. Reglas para determinar la renta imputable:

Establecer una norma que permita que la atribución de rentas sea neutral, es decir, que al sujeto pasivo se le apliquen las consecuencias fiscales de acuerdo con la normativa que le sea aplicable de acuerdo con su naturaleza o configuración.

#### 3. Tratamiento de paraísos fiscales

Permitir transparentar las ERAR residentes en paraísos fiscales.

#### 4. ERAR de segundo nivel.

Regular específicamente que el test de tributación análoga en la ERAR se cumple cuando ha habido tributación a segundo o ulterior nivel o se paga en sede de los socios.



### 5. ¿A quién debe atribuirse la renta?

Establecer normas claras aplicables particularmente en los supuestos especiales en los que es difícil conocer a quien debe imputarse la renta (trust).

### 6. Calificación de las rentas:

Aclarar que las rentas derivadas de actividades empresariales realizadas por el ERAR deben considerarse como obtenidas a través de un EP.

### 7. Periodo impositivo de imputación de las rentas

Establecer normas sobre imputación de las rentas.

### 8. Tributación rentas obtenidas en el extranjero a través de una ERAR y las rentas derivadas de la transmisión de la participación

Aclarar que el régimen de exención previsto en los artículos 21 y 22 del TRLIS también se aplica a las rentas derivadas de las ERAR.

### 9. Acceso a la información

Para solventar las dificultades respecto al acceso de la información, establecer algún sistema sencillo de utilización de la información disponible en cuentas anuales.

### **d) Deducción de impuestos satisfechos en el extranjero:**

#### 1. Naturaleza del impuesto satisfecho en el extranjero.

Aplicar la presunción del art. 21 del TRLIS y la definición allí contemplada.

#### 2. Deducción de impuestos no pagados:

Mantener los beneficios fiscales otorgados en el país de la fuente.

#### 3. Límite del importe de la retención que proceda según convenio.

- Solicitar que el Ministerio de Hacienda tome una posición activa con aquellos países que o no reconocen el CDI aplicable o retienen conforme a la normativa interna siendo necesario pedir posteriormente la devolución.
- Alternativamente plantear estos problemas y la búsqueda de posibles soluciones a las Administraciones de los otros Estados en el marco del Procedimientos Amistoso.

- Para aquellos supuestos de negativa del país de origen a aplicar el CDI, establecer la posibilidad de aportar documentación que justifique dicha negativa y que el contribuyente ha agotado todos los medios para reducir su tributación extranjera.

4. Importe de la deducción:

Posibilidad de deducir el exceso del impuesto extranjero no deducible como gasto en el IS al suponer un coste real.

5. Sistema de agrupación de rentas:

Revisar la forma de agrupar las rentas por país a efectos de determinar el crédito de impuestos ampliando la base de cómputo de forma tal que permita la deducción de los impuestos extranjeros.

6. Diferencias entre el periodo impositivo de devengo de la renta y el del pago de la retención:

La normativa debería permitir al sujeto pasivo la integración de la renta en el mismo ejercicio en el que aplique la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero.

7. Calificación de la renta:

Habría que seguir la calificación de la renta en origen a la hora de determinar el importe de la deducción aplicable.

8. Deducción de impuestos de EPs:

En el caso de EPs, sería conveniente aclarar con arreglo a qué normativa contable y fiscal se determina la base imponible del IS.

e) **Deducción de impuestos pagados por la filial extranjera por los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 TRLIS).**

1. Porcentaje de participación:

Eliminar el porcentaje mínimo de participación del 5%.

2. Deducción de impuestos satisfechos por sociedades españolas de segundo o ulterior nivel:

Establecer un tratamiento unificado que evite las distorsiones que se producen cuando en la cadena de filiales extranjeras existe alguna residente en España.

3. Principio de no discriminación.

Establecer el mismo tratamiento a los dividendos y plusvalías que se correspondan con reservas generadas durante la tenencia de la participación de fuente española o de otro Estado de la UE.

4. Variaciones en la valoración de determinados activos.

Establecer un tratamiento homogéneo, que permita aplicar un mecanismo de evitación de doble imposición para las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de los activos mantenidos para negocios o activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, tanto si corresponden a activos de entidades residentes como de entidades no residentes.

5. Doble imposición en caso de limitación a la deducibilidad gastos financieros

Aplicar normativa sobre precios de transferencia en estos supuestos y permitir la aplicación del Convenio de Arbitraje.

**III. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA RENTE DE NO RESIDENTES.**

**a) La cláusula antia-abuso de la directiva Matriz- Filial: Artículo 14.H del TRLIRNR.**

1. Configuración actual de la cláusula anti-abuso

Conveniencia de modificar la redacción de la cláusula anti-abuso recogida en el artículo 14.1.h del TRLIRNR, de tal manera que pase a configurarse como una excepción a la regla general, y no al revés, como en la práctica viene ocurriendo con bastante asiduidad.

2. Definición de beneficio

Conveniencia de concretar la definición de beneficio a efectos de incluir en el ámbito de la exención operaciones que impliquen una distribución de beneficios, tales como las reducciones de capital con cargo a beneficios no distribuidos, las distribuciones de primas de emisión y otras operaciones de similar naturaleza.

3. Requisito del periodo de tenencia

Introducir en la norma mecanismos que permitan la inmediata aplicación de la exención respecto de dividendos satisfechos antes de que se haya completado el período de tenencia de un año, tales como la constitución de aval; evitando así situaciones en las que haya que ingresar el impuesto y posteriormente solicitar la devolución del mismo una vez ha transcurrido el año de tenencia.

- b) **Regla de localización de rentas procedentes de la prestación de servicios recogida en el artículo 13.1(b)(2º) del TRLIRNR: aspectos conflictivos en relación con su aplicación práctica.**

Reglas de localización

Modificar la normativa actual para introducir una regla en virtud de la cual se grave la renta en función de donde se haya realizado la parte del servicio que lleva aparejada un mayor valor. Asimismo, introducir en la norma reglas de localización específicas para determinados tipos de servicios.

- c) **Test de naturaleza jurídica de las entidades constituidas en el extranjero a efectos de su calificación como entidades en régimen atribución de rentas (ERAR) a efectos del IRNR: artículo 37 del TRLIRNR.**

Falta de seguridad jurídica debido a la indeterminación del concepto de ERAR análoga a las ERAR españolas, que se podría intentar reducir con algunas de las siguientes medidas:

- Elaboración de una lista cerrada de entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica se considere análoga a la de las ERAR constituidas de acuerdo con las leyes españolas.
- Combinar la actual norma recogida en el Artículo 37 del TRLIRNR con un listado de entidades extranjeras cuya naturaleza jurídica se considere análoga a la de las ERAR constituidas de acuerdo con las leyes españolas, el cual fuese actualizando regularmente.
- Modelo basado en que sea la propia entidad quien opte por tributar en España como entidad gravable o como entidad en régimen de atribución de rentas (Ej. Regla norteamericana conocida como “*Check-the-box*”)

- d) **La negociación española de convenios de doble imposición (CDI), y su impacto en la Ley del IRNR.**

Aspectos relevantes a tener en consideración por la Administración española a la hora de negociar y concluir CDIs con terceros Estados.

- Conveniencia de introducir cláusulas específicas que regulen la aplicación de las disposiciones de los CDIs a entidades que sean transparentes a efectos fiscales en España, en el otro Estado contratante y/o en terceros Estados.
- Conveniencia de introducir cláusulas de arbitraje.

- Conveniencia de que las cláusulas de limitación de beneficios que se introduzcan en los CDIs tengan carácter excluyente, en lugar de tener carácter incluyente (como ocurre con la cláusula de limitación de beneficios recogida en el CDI España - EE.UU.).
  - Conveniencia de que los CDIs que suscriba España estén alineados con los criterios recogidos en el MC OCDE, y que tengan en consideración las propuestas que resulten del Plan de Acción de la iniciativa BEPS, a medida que éstas se vayan materializando.
- e) **Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición: estado actual y cuestiones pendientes.**
1. Cláusulas de limitación de beneficios a introducir en los CDIs que se concluyan a futuro.
    - Conveniencia de introducir cláusulas de limitación de beneficios excluyentes (en lugar de incluyentes), teniendo en cuenta que en nuestro ordenamiento interno ya existen cláusulas anti abuso de carácter general (Ej. conflicto en aplicación de la norma), las cuales resultan plenamente aplicables en relación con la interpretación y aplicación de las disposiciones recogidas en los CDIs.
  2. Obligaciones del retenedor en cuanto a la aplicación de las cláusulas de limitación de beneficios de los CDIs.
    - Necesidad de revisar la normativa del IRNR de manera que se concrete de forma concisa hasta donde alcanza la diligencia debida exigida al retenedor en cuanto a la aplicabilidad de las cláusulas de limitación de beneficios recogidas en los CDIs, en especial en relación con cláusulas de carácter incluyente como la recogida en el CDI España - EE.UU.
- f) **Cuestiones prácticas controvertidas en la ejecución de acuerdos alcanzados a través de procedimientos amistosos.**
1. Involucración del contribuyente durante el procedimiento.
    - Necesidad de modificar el reglamento de procedimientos amistosos para que prevea una mayor involucración del contribuyente durante todo el proceso de tramitación de los procedimientos amistosos, de manera que se establezca una mejor comunicación entre el contribuyente y las autoridades de los Estados implicados, y se anticipen problemas de índole práctica.
  2. Aspectos prácticos en la ejecución de los procedimientos amistosos.
    - Conveniencia de que en la fase de ejecución se involucren las administraciones que han adoptado el acuerdo de cara a asegurar la correcta aplicación del acuerdo por parte del órgano administrativo competente que deba emitir la liquidación que implemente el acuerdo alcanzado.

#### IV. ACTA DE LA SESIÓN SOBRE EXPATRIADOS

##### a) Problemas en la determinación de la residencia fiscal

###### 1. Ausencias esporádicas

Desarrollo reglamentario que aporte una definición del concepto de “ausencia esporádica” y aclare la forma en la que debe computarse.

###### 2. Acreditación de la residencia en otro país

Norma que permita acreditar la residencia a través de otros medios de prueba distintos del certificado de residencia, sin necesidad de que el contribuyente tenga que acreditar la imposibilidad de obtener el certificado. En definitiva, que en todo caso se pueda acreditar la residencia fiscal en otro país mediante cualquier prueba admitida en derecho.

###### 3. Centro de actividades e intereses económicos

Definir con mayor concreción qué se debe entender por *núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos*, ya que no existen criterios interpretativos únicos y ello genera inseguridad jurídica. Se propone además priorizar qué elementos son los que se deben tener en cuenta a la hora de determinar la residencia habitual en España sobre la base de este criterio.

###### 4. Presunción de residencia

Con la propuesta de sustituir el concepto del *núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos* por el de *centro de intereses vitales* mencionada en el punto anterior, la existencia de las relaciones familiares se incluiría como un factor adicional a tener en cuenta para determinar el centro de intereses vitales y se podría eliminar esta presunción.

###### 5. Cómputo del plazo

Norma que permitiera resolver los conflictos que se plantean cuando la normativa de otros países contempla periodos impositivos distintos al año natural que prevé la norma española.

###### 6. Fiscalidad del empleado desplazado temporalmente

Establecimiento de un régimen de aplazamiento en la aplicación de los beneficios fiscales cuando el individuo es residente en España, que quedarían en suspenso durante el tiempo del desplazamiento, pero cuyos importes se acumularían y resultarían de aplicación en los ejercicios posteriores al regreso del desplazado a España, siempre y cuando el desplazamiento no exceda de un determinado número de años (por ejemplo, de 3 a 5).

##### b) Problemas específicos en la aplicación de los convenios: consejeros, pensiones y retribuciones a largo plazo multi-país.

### 1. Consejeros

Cuando el consejero perciba remuneraciones por otros conceptos, tales rentas deberán tributar con arreglo a la naturaleza de las mismas, esto es, como rendimientos del trabajo personal, pensiones, servicios profesionales, etc.

### 2. Pensiones

Necesidad de que la normativa española establezca algún mecanismo que evite los supuestos de doble imposición cuando el perceptor residente en España justifica el pago de los impuestos en otro país al realizar la aportación, dada la disparidad existente entre los sistemas de tributación establecidos por los Estados respecto de las aportaciones y prestaciones realizadas por los individuos, circunstancias que dan lugar a que se puedan generar situaciones de doble imposición o no imposición.

### 3. Retribuciones a largo plazo multi-país

La norma debería permitir que el individuo no tribute en España si acredita que la renta ya estuvo sometida a impuestos en origen en otro país y subsidiariamente establecer el derecho a deducir la totalidad de los impuestos satisfechos en el extranjero.

Regular los criterios de aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley del IRPF a supuestos de retribución a largo plazo en los cuales el individuo ha sido residente en diferentes jurisdicciones.

Cuando el individuo percibe la renta no siendo residente en España y parte de la misma se ha generado en otro país, la compañía española debería quedar exonerada de practicar la correspondiente retención.

### **c) Deducibilidad de los gastos de expatriación y los problemas que se plantean en la repercusión a los países de destino.**

#### 1. Repercusión del gasto

Admitir la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades cuando la empresa española pueda justificar la imposibilidad de repercutir la totalidad o parte de estos gastos.

#### 2. Concepto e importe de la refacturación.

Establecer unas reglas claras respecto al país cuya calificación de las rentas prevalece, proponiéndose como solución más adecuada dar prioridad al país de destino del empleado desplazado.

Regular de forma clara que la refacturación de este tipo de costes se puede efectuar sin inclusión de margen.

**d) Tratamiento de aportaciones a planes de pensiones, fondos de pensiones y otros beneficios sociales españoles o de terceros países.**

Regular la movilización de derechos económicos a sistemas de previsión social de otra jurisdicción, aplicando el mismo criterio que a los planes de pensiones españoles.

Regular, asimismo, el tratamiento fiscal de las movilizaciones y percepción de pensiones por personas que pasan a ser residentes en España, cuando las aportaciones las han realizado siendo no residentes, estableciendo un mecanismo de tributación de estas rentas cuando el individuo pruebe que han tributado en origen, similar al tratamiento existente cuando las aportaciones han tributado en España (con independencia de las movilizaciones realizadas en el extranjero)

**e) "Exit taxes" o impuestos de salida: reglas especiales, reglas de imputación obligatoria por cambio de residencia y sus modificaciones con efectos 2013. Cuarentena fiscal.**

1. Imputación de rentas en supuestos de cambios de residencia (art. 14.3 de la Ley del IRPF)

Aclarar que quedan excluidas de tributación en estos casos, las plusvalías latentes y los rendimientos exigibles a largo plazo.

Adicionalmente, que la misma norma que se ha introducido para países de la UE se aplique también a países de fuera de la UE.

2. Traslado de residencia a paraísos fiscales (art. 8.2 Ley del IRPF)

Modificar la norma para que no se penalice a aquellos nacionales españoles que se trasladen a paraísos fiscales por motivos económicos válidos distintos a los de naturaleza fiscal (desplazamiento por motivos laborales, ordenado por el empleador, etc.), especialmente respecto a territorios que España considera como paraísos fiscales y que, sin embargo, forman parte de la UE o del EEE, tales como Chipre o Liechtenstein.

3. Tributación plusvalías diferidas del socio persona física en operaciones protegidas (art. 88.3 Ley del IS)

Modificar el artículo 88.3 de la Ley del IS porque restringe la libertad de establecimiento en el seno de la UE y eliminar la necesidad de constituir garantía para diferir el pago de la deuda tributaria.

**f) Régimen del artículo 7 p) de la Ley del IRPF**

1. Tributación efectiva en el país de destino y paraísos fiscales

Eliminar el requisito de la existencia en el país de destino de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF y la exclusión de los paraísos fiscales para no penalizar a los trabajadores desplazados a dichos territorios.



### 2. Trabajos realizados para compañías del grupo

Aclarar que la ausencia de refacturación cuando las normas del país de destino no lo permiten no impide la aplicación de la exención.

### 3. Importe de la exención

Actualizar el importe máximo de la exención, que es el mismo desde que la norma entró en vigor en el año 2000.

### 4. Administradores

Permitir aplicar la exención en caso de que el Administrador preste servicios en beneficio de la entidad no residente, especialmente cuando la remuneración deriva fundamentalmente de la relación laboral de alto cargo y no del cargo de Administrador.

### 5. Aplicación directa por el empleado

Regular un sencillo mecanismo de justificación por el empleado cuando la empresa no aplica la exención a pesar de que se cumplan los requisitos previstos en la norma.

### 6. Imputación temporal

Aclarar cómo aplicar la exención a supuestos de rentas que se devengan en un determinado ejercicio pero que son pagaderas en un ejercicio posterior, aplicando el criterio de devengo.

## **g) Régimen especial de trabajadores desplazados a España**

### 1. Plazo de solicitud

Ampliar el plazo de los 6 meses, al ser excesivamente corto, o incluso eliminarlo.

### 2. Justificación documental

Homogeneizar los documentos necesarios para aprobar la opción por el régimen.

### 3. Comunicación conclusión régimen

Eliminar la obligación de comunicar el fin de la expatriación, como medida facilitadora para el impatriado.

### 4. Traslados temporales al extranjero durante el régimen

Posibilidad de aplicar el régimen durante los 6 años de vigencia, con independencia de que el empleado se marche de España y luego vuelva a ser impatriado.

### 5. Residencia durante los 10 años anteriores

Reducir el plazo de no residencia de 10 años con carácter previo a la llegada a España exigido por la norma.

### 6. Prestación efectiva del trabajo en España y salario

Desligar la prestación efectiva de los trabajos en España del importe de las retribuciones que recibe el empleado por actividades fuera de España. En su caso, limitar el tiempo y no el porcentaje de remuneración o, alternativamente, limitar el importe de la remuneración recibida del exterior.

Para determinar si se cumple con el límite, hay que computar sólo el salario que percibe el empleado desde su llegada a España. Aplicar el mismo criterio para la salida, de forma tal que, por congruencia jurídica, sólo se compute el salario hasta la fecha de salida.

### 7. Importe máximo remuneración

Eliminar la referencia al concepto de "previsibles", ya que es un término indeterminado que genera inseguridad jurídica y establecer que los primeros 600.000 € pueden beneficiarse de un tipo de tributación reducido y que sólo el exceso tribute al tipo que correspondiese de acuerdo con la tablas generales del IRPF.

### 8. Vivienda habitual

Eliminar la obligación de imputar rentas inmobiliarias con respecto a una vivienda habitual de su propiedad en España para dar el mismo tratamiento fiscal que para las personas físicas residentes en España.

### 9. Tributación del cónyuge

Permitir que el cónyuge del impatriado pueda también aplicar el régimen fiscal especial, a efectos de simplificar la tributación de la unidad familiar, que se ha trasladado a España.

### 10. Extinción relación laboral

Permitir la posibilidad de que el contribuyente pueda seguir aplicando este régimen durante su plazo de vigencia si se cumplen las condiciones, de forma, que el régimen no se pierda en los supuestos de extinción de la relación laboral en virtud de la cual el impatriado llegó a España. Subsidiariamente se podría establecer un plazo cierto a partir del cual el impatriado pierda la posibilidad de aplicar el régimen tras la extinción de la relación laboral si no inicia otra relación laboral con un empleador español.

### 11. Administradores

Aplicar el régimen, independientemente de la calificación de su relación como mercantil o laboral, en la medida en tales personas presten servicios a la entidad española que, en cualquier caso, cualifican como rendimientos del trabajo.

#### **h) Presentación de declaraciones por no residentes**

Regular la posibilidad de optar por declarar el IRNR en los plazos ya en vigor actualmente o bien, alternativamente, en el plazo establecido para el IRPF, esto es, el 30 de junio del ejercicio siguiente al del devengo de las rentas debido a la dificultad de cambiar los sistemas para obtener y enviar la información imprescindible a los contribuyentes no residentes en España de forma que puedan cumplir sus obligaciones tributarias en los plazos actuales.

### **G. REFLEXIÓN FINAL**

Si para cerrar este documento se quiere hacer un resumen conceptual general, más allá de la prolija enumeración de problemas o puntos clave para la revisión y posible mejora de las distintas áreas de la fiscalidad internacional consideradas en cada una de las mesas organizadas, cabe aludir a las siguientes ideas:

- El escenario internacional en relación con el Impuesto sobre Sociedades y las demás figuras que configuran la fiscalidad internacional es altamente complejo. Se están planteando debates multilaterales que ponen de manifiesto la inadecuación de los principios de tributación internacional mantenidos históricamente y la necesidad de alcanzar un nuevo consenso internacional. Entre tanto, los países están en un proceso continuado de reforma fiscal que fragmenta los mercados y afecta negativamente la actividad internacional de las empresas.
- Más allá de ciertos consensos mínimos, tales como la necesidad de acercar los tipos nominales a los tipos efectivos de gravamen o la tendencia a mantener unos tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades no demasiado elevados, existen fuertes discrepancias en relación con aspectos esenciales del impuesto como, por ejemplo, la atribución de beneficios a las distintas fases del ciclo de generación de valor cuando se realizan en diversos territorios, o el gravamen de las rentas generadas en los nuevos modelos de negocio derivados del comercio electrónico.

En este contexto, es oportuno recordar la recomendación del Profesor Calderón en el sentido de que debería avanzarse hacia un Impuesto sobre Sociedades más globalizado que el actualmente existente. Algunos países están comenzando a diseñar un régimen fiscal específico para las multinacionales que tenga en cuenta las particularidades de la economía globalizada. El caso inglés, que mantiene un observatorio mundial del Impuesto sobre Sociedades desde el año 2008, con participación de las empresas, la Administración, los grandes despachos y la Universidad es un ejemplo que podría servir igualmente de base en

España para garantizar la competitividad del sistema fiscal español, a la vez que se le dota de una razonable capacidad recaudatoria y de los parámetros de gobernanza tributaria requeridos por la sociedad.

Mientras se logra el consenso internacional, si llega a lograrse, o se genera un derecho fiscal adecuado a las necesidades peculiaridades propias del funcionamiento de las multinacionales, la empresa española se enfrentará a un confuso escenario internacional en el que se multiplican las posibilidades de conflicto y se reduce la predictibilidad de los impuestos. La reforma de la fiscalidad internacional española debería ir encaminada a luchar contra este aumento de la inseguridad jurídica que, en la opinión de alguno de los participantes, es especialmente preocupante en el Impuesto sobre Sociedades español, dando reglas claras y con pretensión de estabilidad que aborden los problemas existentes, y lo hagan en términos que, protegiendo adecuadamente los intereses del Fisco español, no caigan en excesos o en fórmulas unilaterales generadoras de doble imposición que perjudiquen a la empresa multinacional española, y reduzcan la competencia fiscal de España como destino idóneo para la realización o mantenimiento de inversiones por parte de grupos empresariales extranjeros.