

LA OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR EN LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

JOAN HORTALÀ I VALLVÉ*

El Gobierno presentó antes de verano el «Informe para la Reforma del Impuesto de Sociedades» elaborado por la Dirección General de Tributos, en el que se indican las líneas básicas que van a configurar el nuevo Impuesto, a la vez que justifica las decisiones de reforma adoptadas. Esta reforma llega, sin embargo, con cierto retraso, pues la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 18/91 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas preveía la presentación del proyecto para 1992.

La internacionalización de la economía, que lleva a poder calificar a la española de abierta, impone una libertad de movimiento de actividades y capitales que afecta a todos los tributos que gravan los rendimientos del capital, y de forma especialmente relevante al Impuesto sobre Sociedades. Así, en el marco internacional, la reforma se configura en torno a responder a dos necesidades, cerrar las vías de elusión fiscal sometiendo a imposición las sociedades instrumentales no residentes¹, a tal fin se pretende establecer un sistema de transparencia fiscal internacional², y por otro lado mejorar la competitividad

* Inspector de Finanzas del Estado.

¹ Las entidades instrumentales son aquellas que carecen de actividad industrial, comercial o financiera, dedicándose preferentemente a la mera tenencia de bienes. Suelen radicar en territorios de baja tributación (se hallen o no comprendidos en el Real Decreto de Paraísos Fiscales) o en países en los que el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con España les permite reducir considerablemente su factura fiscal, ya sea por lo estipulado en el Convenio o bien, al amparo de operaciones de abuso de los mismos.

² Debe señalarse que las normas relativas a la transparencia fiscal internacional no van a esperar a la reforma global del Impuesto y presumiblemente se incluyan en la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (Ley de Acompañamiento de la Ley de Presupuestos Generales del Estado).

de las empresas españolas, fomentando su salida al exterior, a estos efectos se incluyen nuevos métodos de tratamiento de los precios de transferencia, entre los que destacan los acuerdos previos, que están teniendo un importante auge entre los países de la OCDE, que siguen el camino abierto por la administración fiscal estadounidense con los APAS (Advance Pricing Arrangement). Por ello en primer lugar desarrollaremos los problemas derivados de la erosión de las Bases Imponibles.

DESLOCALIZACIÓN DE BASES IMPONIBLES MEDIANTE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Es clásico ya en el modo de actuación de los grupos multinacionales el uso de precios de transferencia con la finalidad de reducir las bases imponibles de sus distintas filiales para transferir las rentas a sociedades situadas en paraísos fiscales u otros territorios que conceden regímenes tributarios privilegiados. Este fenómeno que tiene repercusiones de carácter mundial, es sufrido especialmente por España, dado su carácter de receptor de sucursales y establecimientos permanentes. La preocupación por esta cuestión halla su reflejo, entre otros aspectos, en la creación de un Grupo de Trabajo en la OCDE donde se discute la fiscalidad de las multinacionales. Dentro de breve dicho grupo de trabajo va a aprobar un nuevo documento acerca de los métodos de revisión de los precios de transferencia que sustituirá al vigente que data de 1979.

La situación ha ido empeorando recientemente pues el uso de sociedades residentes en paraísos fiscales así como la utilización abusiva de los Convenios, a la que nos referiremos más adelante, ya no sólo es usada por grupos multinacionales, sino que también por empresas de distintos tamaños e incluso profesionales y particulares con elevados niveles de renta que emplean distintas técnicas de fiscalidad internacional con el fin de erosionar las bases fiscales del país de residencia.

El nuevo Impuesto de Sociedades no podía dejar de lado cuestiones de esta naturaleza y esta decidido a abordar frontalmente la corrección de bases imponibles por operaciones vinculadas. A estos efectos, deben contemplarse legalmente todos los métodos sobre corrección de bases imponibles por operaciones vinculadas reconocidos por la OCDE, desde los tradicionales de:

- precio de mercado entre partes independientes: se considera que el valor de transacción es el que hubieren acordado dos partes independientes, por un producto de idéntica o similar naturaleza, composición y funciones,

- valor de adquisición o coste de producción incrementado: se parte del valor de adquisición para el enajenante del producto objeto de transacción al que se añade el margen comercial habitual, en caso de productos transformados el valor se fundamenta en el coste de producción en lugar del valor de adquisición; este método es subsidiario del anterior,
- precio de reventa minorado: se fundamenta en descontar el margen comercial habitual del valor por el que el adquirente ha enajenado con posterioridad el bien,
- *distribución de cargas en función de los riesgos asumidos: consiste en tener en cuenta los riesgos que son asumidos en una transacción entre partes independientes, y en caso de detectarse distribuciones anormales se evalúan estos para descontar o añadir el importe estimado al valor de transacción declarado; se aplica sólo cuando los anteriores métodos no han podido ser empleados,*

hasta los nuevos de acuerdos previos. Sin embargo, no se encuentran recogidos los fundamentados en los beneficios (intervalo de beneficios comparables y el método unitario basado en fórmulas de distribución de los beneficios entre las sociedades del grupo en función de reglas preestablecidas) pues han sido objeto de controversia y polémica en la OCDE.

Asimismo se establecen reglas específicas en relación a las contribuciones para actividades de Investigación y Desarrollo y a los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión, siendo el propósito de estas normas que la deducibilidad del gasto vaya acompañada de contrapartidas efectivas en la entidad deudora³.

Ahora bien, las correcciones valorativas a menudo provocan excesos de imposición que a su vez debieran ser corregidos, pero cuya ejecución en la práctica es muy difícil. A la espera de que sea aprobado el Convenio de Arbitraje de la Unión Europea conviene dar entrada a los Acuerdos Previos en materia de Precios de Transferencia (Advance Pricing Arrangement, APA), que otorgan mayor seguridad al sujeto pasivo, si bien exigen acuerdos con otras Administraciones fiscales. Debe sin embargo indicarse que la aplicación de estos métodos es hoy por hoy embrionaria y tan sólo en Estados Unidos se goza de cierta experiencia con los mismos⁴.

³ Es práctica relativamente habitual que las multinacionales centralicen sus actividades de Investigación y Desarrollo en una de sus filiales, distribuyendo los costes imputables a cada proyecto entre el conjunto de sociedades del grupo, sin que cuando los proyectos alcanzan éxito se distribuyan los resultados que se obtienen entre las entidades que han costado el mismo, desviándose los recursos hacia entidades situadas en territorios de baja tributación.

⁴ Los APA, en el caso estadounidense (el único que se halla desarrollado), consiste en la fijación de unos precios de transferencia de forma previa a la realización de las transacciones.

UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Este tipo de prácticas se ven favorecidas por la evolución del sistema económico, cada vez más abierto y globalizado. Ello redundará en reducciones ilegítimas de la carga tributaria lo que a su vez provoca situaciones de competencia desleal.

Atajar este tipo de actuaciones requiere un doble campo de actuación, en primer lugar a través de la legislación interna, reforzando en las rentas que más sufren esta erosión el gravamen en el país de origen, y en segundo lugar a través de la negociación de cláusulas específicas al efecto en los Convenios bilaterales que han sido o vayan a ser suscritos por España. En este último campo es donde se hace necesaria la introducción de las citadas cláusulas entre las que cabe destacar las de:

- **Transparencia:** supone la no aplicación de los beneficios del Convenio a entidades meramente instrumentales.
- **Exclusión:** conlleva la no aplicación de los beneficios del Convenio a aquellas sociedades que gocen de un régimen fiscal privilegiado.
- **Tránsito:** impiden que se beneficien del Convenio las entidades que destinen una parte sustancial de sus rentas a cumplir obligaciones contraídas con socios o personas o entidades no residentes en el país de su domicilio.

Todas estas cláusulas se van introduciendo de forma paulatina en los distintos Convenios, si bien teniendo en cuenta las especiales circunstancias que concurren en las relaciones comerciales de los países con los que se negocia, siendo la experiencia obtenida por la aplicación de las normas antiabuso de gran importancia en la trasposición a la normativa interna de Directivas Comunitarias relativas a la imposición directa.

Este precio acordado entre administración y contribuyente, a instancias de este, vincula a ambas partes durante la vigencia del acuerdo salvo que concurrieran circunstancias excepcionales que justificaren la modificación del mismo. El Internal Revenue Service (IRS, equivale a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT, en España) ha manifestado como ventajas fundamentales que el contribuyente debe suministrar menos información, que la duración de las relaciones es inferior, que el coste del APA (corre a cargo del contribuyente) es mucho menor que el de un arbitraje o un litigio (entre un 5% y un 10% de estos) y que por sus propias características permite adaptarlo a cualquier entorno económico por lo que no hay razón para que ninguna empresa quede excluida.

RESTRICCIONES DERIVADAS DE LA PERTENENCIA A ORGANIZACIONES SUPRANACIONALES

Ahora bien, desde que España efectuó su incorporación a entidades supranacionales, la política legislativa se haya condicionada por las normas emanadas y los acuerdos alcanzados en el seno de estos organismos. En el ámbito tributario son de especial importancia dos de ellas, la Unión Europea y el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), y su influencia se deja sentir en el Impuesto sobre Sociedades.

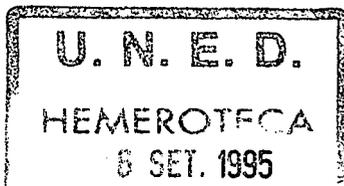
En relación a la Unión, el Tratado sólo hace mención expresa a la armonización de los impuestos indirectos, sin embargo el art. 100 ofrece el fundamento legal necesario para la adopción de las medidas armonizadoras en el ámbito de la imposición directa. Una muestra de ello son las Directivas 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones y la 90/435/CEE sobre deducción por doble imposición económica internacional en las relaciones matriz filial. Ambas fueron objeto de trasposición a la normativa interna quedando ello reflejado en el Impuesto sobre Sociedades.

En estos momentos y coincidiendo con la reforma, debe articularse, en el nuevo impuesto, la cabida de determinados principios de la Unión, como son los recogidos en los arts. 52 y 58 del Tratado relativos al derecho de establecimiento y el art. 92 que trata de las ayudas de Estado. Dar cumplimiento a estas exigencias no puede significar en ningún caso renunciar a la lucha contra el fraude, y los incentivos fiscales deben de seguir siendo concedidos, si bien habrán de regularse de forma que no supongan perjuicios para la libre competencia.

Por lo que respecta a la firma del GATT su incidencia en el Impuesto sobre Sociedades se deja sentir en el artículo primero del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias pues califica como subvención a la exportación, *las contribuciones financieras gubernamentales o públicas que supongan la condonación o no recaudación de ingresos públicos que en otro caso se hubieran percibido*. Este tipo de operaciones resultan prohibidas en virtud del artículo tercero, si bien el anexo 1 limita el ámbito de la definición del artículo primero al circunscribirlo a aquellas contribuciones que hubieren sido concedidas específicamente en función de las exportaciones.

El nuevo impuesto habrá de evaluar detenidamente los regímenes fiscales privilegiados en relación a las actividades exportadoras para evitar que entren en conflicto con el Acuerdo del GATT.

Efectuadas estas consideraciones de carácter más general, vamos a centrar nuestro análisis en la



TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL

1. *Concepto de no residente como sujeto pasivo*

La delimitación del Sujeto Pasivo no Residente, al igual que en la actual normativa se efectúa a través de una delimitación negativa pues el objeto de definición es el Sujeto Pasivo Residente. En la actualidad la concreción del concepto de Residente es aún más importante y detallada para evitar el uso de sociedades instrumentales instaladas en países de baja presión fiscal para eludir la carga tributaria.

Una de las líneas fundamentales del nuevo impuesto es la mejor concreción del concepto de dirección efectiva en que el énfasis se desplaza desde la gestión administrativa hacia las actividades de dirección y control y se presta especial atención a la residencia de los administradores o gestores de la entidad.

2. *Representante del no residente*

La reforma fundamental en este campo pretende aligerar las cargas derivadas de la obligación de nombrar a un representante, que en ocasiones resulta difícilmente justificable cuando existen suficientes garantías para la Hacienda Pública.

Al representante en lugar de exigirsele que su domicilio radique en España se pretende vincularlo a través de la noción de residencia.

Así mismo, se estima conveniente extender el ámbito de la obligación del nombramiento a las explotaciones económicas desarrolladas sin mediación de establecimiento permanente en el caso de que éste asuma una posición de retenedor.

3. *El hecho imponible*

Se mantiene la tradicional distinción de rendimientos obtenidos a través de un establecimiento permanente frente a los que se obtienen sin él.

a) Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente (EP)

La definición del EP se efectúa, como hasta ahora, sobre la base de la que

ofrece el modelo de la OCDE, si bien se realiza alguna modificación aconsejada por la experiencia como es la inclusión de los lugares de exploración de recursos naturales, y por otro lado, se excluye la mera realización de actividades profesionales o artísticas cuando no exista una referencia a un lugar fijo de trabajo.

b) Rentas obtenidas sin EP

Los criterios de conexión que se utilizan son:

- lugar de realización de la actividad,
- lugar de utilización de la prestación, y
- lugar de situación del inmueble.

Con carácter subsidiario se establece el lugar de residencia del pagador salvo en los supuestos de rendimientos de capital mobiliario, en el que es el criterio que prima, de acuerdo con las recomendaciones de la OCDE.

Alguno de los puntos de conexión se configura como una norma anti-elusión, como es el caso de rendimientos de deportistas y artistas atribuidos a sociedades o el de incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de sociedades no residentes titulares de inmuebles en España.

Establecidas las notas básicas sobre los regímenes de tributación analizaremos cada uno de ellos.

4. Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente

A los EP se les somete a imposición a través de un método similar al de la obligación personal, tributando por la totalidad de la renta imputable al EP, cualquiera que fuere el lugar de obtención o producción.

A estos efectos, se atiende a los criterios de explotación económica y de afectación de elementos patrimoniales, y para la afectación se atiende no a la mera afectación contable sino a la vinculación funcional, lo que permite evitar la imputación de gastos de elementos no necesarios a la explotación a la vez que incluir incrementos de patrimonio de elementos no contabilizados pero directamente relacionados.

Para poder considerar la existencia de varios EP deberán concurrir las siguientes circunstancias,

- que realicen actividades claramente diferenciables, y
- que la gestión se lleve de forma separada.

5. *Base liquidable*

La base liquidable del EP se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general, si bien con ciertas particularidades.

- No serán deducibles los pagos por rentas pasivas, esto es aquellos que efectúe el EP a la casa central o a otro EP por razón de cánones, intereses, comisiones, asistencia técnica o por el uso de otros bienes o derechos, salvo que el EP se dedique a la actividad bancaria y siempre y cuando los importes abonados sean necesarios para la realización de su actividad.
- La deducibilidad de la parte proporcional de los gastos de la casa central que corresponden al EP debe seguir restringida a los gastos de dirección y generales de administración. A efectos de imposición se exige racionalidad y continuidad en los criterios que se adopten, y en caso de no ser posible se atenderá a criterios tales como cifra de negocio, costes y gastos directos o inversión media. Ahora bien, cabe incluir otros gastos cuando existan fórmulas de cooperación administrativa en los Convenios.
- En ningún caso resultarán deducibles las cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos al EP de forma indirecta o directa.

Como principio que planea sobre la determinación de la base imponible del EP, las relaciones económicas que éste mantenga con la casa central u otros EP de ésta serán valoradas a los precios que hubieren sido acordados entre partes independientes siguiendo los criterios de *arm's length* establecidos por la OCDE, y que hemos comentado anteriormente.

Sobre este modelo general de la base liquidable de los EP deben reseñarse dos modalidades particulares.

a) **EP que no cierra un ciclo mercantil**

Para los EP que no cierran un ciclo mercantil se sustituye el sistema tradicional de cuantificación de la base imponible sobre un porcentaje del total de gastos y se va a tratar de elaborar una base similar a la de los EP de carácter

general, a través de una estimación del valor de mercado de los productos o servicios prestados a la casa matriz u otros EP, considerando como valor de mercado el que hubiere sido acordado entre partes independientes. Se prestará especial atención a los resultados que hayan obtenido empresas residentes derivados de una operatoria de la misma o similar naturaleza, con la finalidad de garantizar la máxima neutralidad.

El coeficiente de gastos, sin embargo, no desaparece del sistema pasando a tener un carácter subsidiario cuando las valoraciones de mercado a las que nos acabamos de referir no sean posibles en la práctica. Cuando proceda determinar la base por porcentaje de gastos no procederá practicar ningún tipo de deducción o bonificación.

b) EP que realizan operaciones aisladas

La segunda variante son los EP que realizan operaciones aisladas considerándose como tales:

- las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración no exceda de 12 meses,
- explotaciones económicas de temporada o estacionales, y
- actividades de explotación de recursos naturales.

Para estos EP, el impuesto se exigirá de conformidad a las rentas obtenidas sin EP, quedando por tanto los sujetos pasivos relevados de las obligaciones contables y registrales.

Ahora bien, cabe que a opción del contribuyente, se establezca la base atendiendo al régimen general de los EP, salvo que no llevare contabilidad separada que permita la cuantificación del impuesto en cuyo caso resultará obligatorio tributar conforme a las rentas obtenidas sin EP.

En la tributación de estas rentas en ningún caso podrán aplicarse las limitaciones de tributación que hayan sido negociadas en un Convenio para evitar la doble imposición.

6. Deuda tributaria

A la base liquidable obtenida de acuerdo con los criterios anteriores se le aplicará un tipo de gravamen del 35% salvo que el EP tuviere por actividad la

explotación e investigación de hidrocarburos en cuyo caso será de alrededor del 40%.

A la cuantía obtenida deberá añadirse en su caso el Impuesto Adicional sobre los Beneficios Transferidos al Exterior (Branch Profits Tax). Este impuesto establecido en la D.A. 5ª de la Ley 18/91 tiene por finalidad equiparar el régimen tributario de los EP con el de las sucursales. Este impuesto sólo se exigirá a los EP cuya casa central esté situada en algún país con el que España no tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición así como a aquellos en los que el Convenio permita la aplicación de este gravamen. En cualquier caso, no podrá exigirse a los EP cuyas casas centrales sean residentes en la Unión Europea de acuerdo con la Ley 29/91.

En relación a las bonificaciones y deducciones en la cuota podrán aplicarse las previstas para las entidades residentes con excepción de:

- la deducción por doble imposición jurídica internacional, y
- la deducción por doble imposición económica internacional de los dividendos.

Estas salvedades se deben a la cualidad de no residente del EP que impide que le sea de aplicación los Convenios suscritos por España con los terceros países en los que obtiene rentas sujetas al impuesto. Tampoco les resulta de aplicación la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio relativa a las relaciones matriz- filial.

Esta política tributaria es la habitual en los países de nuestro entorno.

7. Rentas obtenidas sin mediación de EP

Las novedades en relación a esta materia se centran en los tipos de gravamen:

- Se suprime el tipo reducido, fijado actualmente en el 14%, para los importes satisfechos en concepto de contraprestación de los servicios de apoyo a la gestión de las filiales a sus matrices no residentes. No hay ninguna razón técnico-tributaria que justifique este tipo reducido. Antes al contrario, este trato favorable tiende a estimular la sobrevaloración de estos servicios como vía de elusión fiscal, actitud que además se ve favorecida por tratarse de un concepto de perfiles borrosos.
- También se suprime el gravamen, fijado actualmente en el 14%, de los gastos generales de la casa central imputables al EP. Esta supresión se

fundamenta por un lado en que desde un punto de vista estricto no se trata de una renta obtenida en España, y por otro lado en que el establecimiento del Impuesto Adicional supone un incremento considerable de la carga tributaria.

- Otra novedad destacable se halla en las operaciones de reaseguro. En el sistema actual, se somete al 4% la diferencia entre los importes brutos satisfechos en cada período impositivo, y el importe de las comisiones e indemnizaciones recibidas del asegurador no residente. Este método supone una gran complejidad en su aplicación, con el consiguiente coste de gestión y exige una tributación por períodos impositivos que no resulta acorde con el de las rentas obtenidas sin mediación de EP. El sistema propuesto va a gravar directamente el 1,5% del importe bruto satisfecho en concepto de operación de reaseguro al asegurador no residente, salvándose así las desventajas que presenta el actual sistema.
- Finalmente se establece un gravamen del 4% a las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español. Este gravamen se inspira en nuestra normativa sobre navegación internacional que persigue la exoneración, estableciéndose su nueva regulación con vistas a poder hacer efectiva la reciprocidad en que se basa la exención.

8. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

En los últimos años han proliferado gran número de sociedades cuya única actividad es la mera tenencia de inmuebles, sociedades que residen en países que permiten estructuras societarias un tanto particulares (acciones al portador, sociedades sin acciones, ...), a ello se une la imposibilidad jurídica de articular intercambios de información entre Administraciones tributarias, lo que en definitiva impide en la práctica identificar a los titulares finales.

Pues bien, para luchar contra esta técnica de elusión fiscal fue creado este gravamen por la Ley 18/91 imposición que recae sólo sobre sociedades no residentes y cuya finalidad es establecer un mecanismo anti-elusión, y como muestra de ello baste señalar que en el supuesto en que se acrediten el origen de los recursos y la personalidad de los titulares finales, se obtendrá una exención total del impuesto.

Destacar que la nueva normativa va a configurar esta modalidad de imposición como un gravamen especial del Impuesto sobre Sociedades superando así la anterior denominación de Impuesto Especial.

Los enormes problemas que en la práctica de la gestión tributaria se han derivado de la necesidad de solicitar la exención ha llevado a proponer que se simplifique dicha gestión, prescindiéndose del trámite de concesión de la exención bastando para la no aplicación del gravamen con la presentación de una declaración anual por parte de las entidades que reúnan las condiciones exigidas para no ser sometidas a imposición.

Con estas líneas sólo hemos querido poner de manifiesto los criterios que parece que van a seguirse en la elaboración del nuevo texto regulador del Impuesto sobre Sociedades, si bien el obligado tributario debe tener en cuenta que alguna de las cuestiones tratadas puede entrar en vigor de forma anticipada, por lo que habrá que prestar especial atención a la llamada Ley de Acompañamiento.