

Caso práctico

TEMA 3.5. OTROS TIPOS DE EVASION

Jaime Gaitero Fortes

Secretario General de Hacienda
Ministerio de Economía y Hacienda (España)

I. INTRODUCCION

Nuestro siglo se caracteriza por el incremento de las comunicaciones. El movimiento de personas y de bienes materiales e inmateriales a través de distintos espacios de soberanía tributaria se ha incrementado en los últimos años de forma espectacular. Lo que las antiguas legislaciones nacionales trataban como casos residuales hoy debe considerarse como un componente de gran importancia en los ordenamientos tributarios. España es un país en que la internacionalización de las relaciones económicas es especialmente relevante no sólo por la presencia de numerosas empresas multinacionales o nuestra pertenencia a la Comunidad Económica Europea, sino por la importancia del turismo internacional que alcanza cifras de cincuenta millones de visitantes en un país con treinta y ocho millones de habitantes. Voy a iniciar mi exposición con una sucinta explicación de las características fundamentales del sistema tributario español en relación con la tributación de los no residentes para después tratar de algunos de los problemas prácticos con los que nos enfrentamos que pueden ser de especial interés para este auditorio.

II. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

El sistema actual de tributación de los no residentes tiene su punto de partida en las leyes nacidas de la reforma tributaria del año 1978: Ley

44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que sometieron a tributación en España toda clase de rendimientos e incrementos de patrimonio (ganancias de capital) obtenidos en su territorio por personas o entidades no residentes, superando la normativa anterior que sólo sometía a tributación en España los rendimientos gravados por los llamados «impuestos a cuenta» y los beneficios empresariales de los no residentes, pero solamente en el caso de que se obtuvieran a través de un establecimiento permanente. Hasta la reforma de 1978, quedaban fuera, pues, del campo de sujeción, las ganancias de capital obtenidas por no residentes y los rendimientos empresariales conseguidos sin establecimiento permanente en España.

En la reforma de 1978, la persona no residente queda sujeta a los impuestos personales españoles por todo rendimiento o incremento de patrimonio que la ley española considere obtenidos en territorio español o por todo rendimiento que perciba de otra persona o entidad residente en España.

A la persona no residente se le acumulaban todas las rentas obtenidas en territorio español y la base imponible resultante se sometía a los mismos tipos de gravamen que se aplicaban a las personas residentes en España: el tipo proporcional del 33 por 100, si se trataba de una sociedad, y la tarifa progresiva del Impuesto sobre la Renta, si se trata de una persona física.

La base imponible del no residente se determinaba deduciendo de los ingresos los gastos necesarios para su obtención, lo cual planteaba dificultades, a veces insuperables, al carecer los no residentes de una contabilidad en España que permitiera comprobar la veracidad de los gastos imputables a los ingresos (salvo que fueran rentas de un establecimiento permanente).

Esto, unido a que era necesario para transferir rentas al extranjero el justificante de haber pagado el impuesto correspondiente, para lo cual había que esperar en muchos casos a presentar la declaración anual, hacía inviable el sistema diseñado por el legislador de 1978 en clara contradicción con la agilidad y fluidez que requieren las transacciones internacionales.

La Administración tributaria no tuvo más remedio que arbitrar rápidamente un procedimiento que superara estos problemas. La Orden de 26 de febrero de 1979 permitió a las entidades no residentes en España autoliquidar e ingresar el Impuesto sobre Sociedades por cada uno de los rendimientos percibidos, aplicando unos coeficientes fijos de gastos sobre los ingresos, para determinar los rendimientos netos. De he-

cho, los rendimientos obtenidos por los no residentes se gravaban al tipo del 6,6 por 100, si se trataban de rendimientos de películas cinematográficas, y del 16,5 por 100, en los demás rendimientos. Únicamente los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes y los incrementos de patrimonio se gravaban por su cuantía real a los tipos generales del impuesto.

El sistema de tributación de los no residentes bosquejado en esta Orden Ministerial, cobró fuerza de Ley, ligeramente modificado, a finales del año 1982. El Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, ratificado por la Ley 5/1983, de 29 de junio, establece el sistema de tributación de las personas físicas o jurídicas no residentes, vigente en la actualidad.

III. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE TRIBUTACION DE LOS NO RESIDENTES: LEGISLACION VIGENTE

El sistema se basa en el principio de separación de rentas en el que cada rendimiento o incremento de patrimonio se grava con total independencia y queda estructurado de la siguiente forma:

Primero. Las rentas obtenidas por los no residentes se clasifican en dos grandes grupos: rentas empresariales obtenidas por medio de establecimiento permanente y rentas que no precisan para su obtención de una base fija de negociación en España.

Segundo. Las rentas empresariales obtenidas por medio de un establecimiento permanente se gravan aplicando el régimen general, determinándose la base imponible y la deuda tributaria en la misma forma que para las personas residentes en España.

Tercero. Las demás rentas, las obtenidas sin establecimiento permanente, se gravan por medio de unos tipos de gravamen «efectivos» inferiores al tipo general, que se aplican sobre los importes íntegros percibidos por el no residente. En algunos casos, se permite la deducción de gastos de fácil justificación y comprobación: personal empleado en España y gastos de aprovisionamiento de materiales. Como excepción, las ganancias de capital (incrementos de patrimonio) se gravan por su cuantía real al tipo general.

Cuarto. Como garantía para la Administración del cobro del impuesto debido por el no residente, se hace responsable solidario a su representante o, en su defecto, al pagador del rendimiento.

Por último, sólo decirles que, claro es, el sistema general que les he expuesto resulta afectado en multitud de casos por la necesaria aplica-

ción de los tratados y convenios internacionales en los que España es parte.

Expuesto de forma somera el marco legislativo, voy a centrar mi intervención en algunas de las situaciones o figuras que por sus características pueden constituir una vía para la elusión o evasión tributaria internacional.

IV. LA DETERMINACION DE LA RESIDENCIA

El primer problema que voy a comentar se refiere a las dificultades que supone, en la práctica, la determinación de la residencia de las personas físicas en territorio español.

1. La norma

Esta residencia viene definida por la permanencia en más de ciento ochenta y tres días, dentro del año natural, en territorio español, sin que exista ningún criterio adicional o complementario que pueda atraer y definir la residencia de estas personas en España, como por ejemplo, la existencia en España de la vivienda permanente, del centro de intereses vitales (entendiendo por tal el lugar donde se mantienen las relaciones personales o económicas más estrechas) o de cualquier otra variable que permitiera fijar alternativamente la residencia de las personas físicas en territorio español.

2. Las dificultades de la prueba

En determinados supuestos no existe constancia en ningún documento de las entradas y salidas de estas personas en territorio español, como es el caso de los nacionales de países que integran la Comunidad Económica Europea a los cuales no se les exige el pasaporte para sus desplazamientos dentro de la Comunidad o el no cómputo obligatorio de todos los movimientos de entradas y salidas en el pasaporte o documento análogo, en otros casos.

La inexistencia de un medio de prueba que demuestre fehacientemente el número de días que una persona física reside en España obliga a seguir otros métodos indirectos que permiten fijar los días efectivos de residencia en nuestro territorio como serían los consumos de energía, agua, teléfono u otros que puedan indicar la utilización con cierto grado de permanencia de la vivienda y, en consecuencia, la residencia durante un cierto número de días en nuestro territorio.

Otros criterios, como la utilización y movimientos de las cuentas bancarias o de las tarjetas de crédito, pueden presumir la permanencia, si bien, y ante la ausencia de medios en prueba que demuestran fehacientemente la residencia efectiva en España, serán los Tribunales los que valoren las distintas situaciones de hecho que pueden presentarse y dictaminen, en última instancia, la residencia efectiva.

Piénsese, además, que en nuestra legislación, en general, la residencia en España de uno cualquiera de los cónyuges atrae la residencia de la unidad familiar a territorio español, tributando ésta por la renta mundial total de todos los miembros que integran dicha unidad y con independencia de que el cónyuge residente en España no sea titular de renta alguna.

Este planteamiento es plenamente aplicable a un volumen, cada vez más importante, de nacionales de otros Estados que poseen en nuestro territorio una vivienda permanente (jubilados, pensionistas, rentistas, etc.) o desarrollan una actividad de carácter temporal u ocasional, pero que, en cualquier caso, residen en España más de ciento ochenta y tres días dentro del año natural.

Ante esta situación estamos estudiando la posibilidad de redefinir el concepto de residencia habitual en territorio español para las personas físicas introduciendo otros criterios complementarios como los citados anteriormente (vivienda permanente, centro de intereses vitales, etc.) que permiten conceptualizar más amplia y claramente la residencia habitual en España.

V. EL NUMERO DE IDENTIFICACION FISCAL

Una vez determinada la residencia de una persona física en España por permanecer en nuestro territorio más de ciento ochenta y tres días, surge la necesidad de asignar a la misma un número personal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Actualmente, para las personas físicas residentes que no son de nacionalidad española, existen distintos números de identificación derivados del número del pasaporte o de la Tarjeta de residencia (variando esto último cada vez que se renueva la misma), lo que dificulta el control y verificación de las rentas obtenidas por estos sujetos pasivos con o sin establecimiento permanente en España.

Ante esta situación, el artículo 113 de la Ley de Presupuestos para 1988 establece, con carácter general, para las personas físicas y jurídicas, la necesidad de disponer de un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Actualmente está en fase de elaboración la norma reglamentaria que ha de regular la composición y utilización del número de identificación fiscal para las personas físicas que carecen de nacionalidad española.

Este número personal de extranjero servirá como número de identificación fiscal en los siguientes supuestos:

- Cuando realicen actividades profesionales o empresariales por medio de establecimiento permanente.
- Cuando sean residentes en España a efectos del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Cuando así se determine para otros supuestos como: realización de inversiones y operaciones de crédito, suscripción de títulos-valores, etc.

VI. EL CONTROL SOBRE LAS ACTIVIDADES DE LOS NO RESIDENTES

Vistos los problemas que en la práctica se plantean relativos a la determinación de la residencia de las personas físicas y al establecimiento del número de identificación de las mismas, quisiera comentarles los problemas de control que surgen cuando las personas y entidades no residentes en España realizan actividades empresariales o profesionales en nuestro territorio.

Desde un punto de vista estrictamente fiscal, las actividades económicas realizadas en España por no residentes —básicamente extranjeros— son objeto, en principio, de un control similar al ejercido por la Administración tributaria sobre los sujetos residentes en su territorio.

No obstante, existen problemas peculiares derivados del elevado número de la población inestable, transeúnte o turística que absorbe el país. Una de las dificultades primordiales es el control de sus actividades y de los rendimientos obtenidos en su consecuencia.

Como se sabe, el no residente puede realizar actividades con o sin establecimiento permanente.

1. Actividad sin establecimiento permanente

Actuando sin establecimiento la tributación de sus rentas se instrumenta a través del representante que debió nombrar ante las autoridades fiscales o, en su defecto, a través de la persona o entidad pagadora de los rendimientos; uno u otro serán solidariamente responsables con el no residente frente a la Hacienda Pública.

En la mayor parte de esos casos, las actuaciones inspectoras se arbitran a través de un procedimiento especial de comprobación sobre dichas rentas en la medida en que se solicita su transferencia al exterior (comprobación preferente).

2. Actividad con establecimiento permanente

Por otra parte, cuando el no residente actúa con establecimiento permanente su situación pasa a ser casi perfectamente homologable con la de los contribuyentes fiscalmente residentes, si bien que tan solo respecto de esa fracción de su actividad y renta global que representa dicho establecimiento.

La definición común de establecimiento gira sobre la idea del «lugar fijo» de negocio o actividad en su más variada gama. La normativa interna, al igual que ocurre con los Convenios sobre Doble Imposición, procura dar una enumeración no cerrada.

No plantea problema alguno el establecimiento permanente claramente reconocible —fábricas, oficinas, sucursales, tiendas, agencias, explotaciones de recursos naturales, etc.— con una patente durabilidad.

3. Actividades fugaces

En cambio, cuando la actividad económica tiene un cierto grado de fugacidad los problemas de calificación pueden producirse. Y de hecho, como se apuntó más arriba, existe, con ocasión de la economía, por llamarla así, «turística» y especialmente en zonas del litoral mediterráneo y la España insular, un florecimiento de actividades de corta duración ligadas normalmente a la temporada estival —servicios de restauración, bares, espectáculos, pequeño comercio, etc.— de muy difícil control.

Con tal objeto se han diseñado diversos planes específicos de actuaciones inspectoras con el fin de efectuar comprobaciones sistemáticas de tales actividades, se consideren o no realizadas con establecimiento permanente.

Interpretación sobre la permanencia del establecimiento

En relación con tales actuaciones prácticas, conviene tener en cuenta que el criterio sostenido por la Administración consiste en calificar como establecimiento permanente aquellas actividades con lugar fijo de desarrollo que por su propia naturaleza tengan una duración no superior al año —la temporada de una discoteca o bar de playa, el tiempo que

dure el asentamiento y realización de un espectáculo o atracción (circo, centro de juegos...), etc.—, pero sí acorde con el ciclo mercantil de la propia actividad desplegada.

La cuestión resulta de interés por cuanto permite calificar, como no puede ser de otro modo, como establecimientos permanentes a lugares de actividad de sólo relativa permanencia en el tiempo, pero con toda la «permanencia económica» que requiere el tipo de actividad.

Tiene ello trascendencia en la medida en que, con tal criterio calificador, el no residente con establecimiento se ve sujeto a obligaciones fiscales y a una comprobación inspectora más depurada que si no fuera así.

Actuaciones de control

Las actuaciones de la Inspección de los tributos para atajar los fraudes en este tipo de actividad de temporada se organizan en varias fases:

- a) Elaboración de un plan previo cuyo objetivo es la determinación de los locales o recintos en que se asientan habitualmente los sujetos pasivos que desarrollan este tipo de actividad.
- b) Utilizando este «censo de locales» se procede a una actuación inicial al comienzo de la temporada para efectuar la toma de una serie de datos:
 - Datos del contrato de arrendamiento: arrendador, arrendatario, importe, duración del contrato...
 - Datos de la actividad que se desarrolla: tipo de actividad, número de empleados, datos económicos de la actividad ejercida...

Estos datos permiten planificar las siguientes actuaciones que se adecuarán al control del negocio ejercido.

- c) Durante el período de ejercicio de la actividad se efectúan nuevas tomas de datos por agentes tributarios. Estos agentes tienen competencia de mera constatación de hechos, por lo que su actuación se concreta en tareas como arqueos de caja, cómputo de empleados, de clientes o de mercancías, verificación de la identidad de las personas...

Esta labor se efectúa mediante apuntes en fichas previamente elaboradas y que son diferentes según la actividad ejercida.

En el caso que el titular de la explotación tenga su residencia habitual en España, aunque sea en otro lugar, los datos pasan a su carpeta fiscal a los efectos oportunos. Mayores dificultades presenta el supuesto

del no residente, ya que entonces la actuación pasa a tener carácter prioritario en el tiempo adoptando las medidas preventivas que autoriza la legislación, entre las que destaca la obligación de nombramiento de un representante que tenga residencia habitual en España y que será responsable solidario del cumplimiento de las obligaciones fiscales de su representado. Con esta forma de actuación, al final de la temporada se dispone de la información relevante para proceder a determinar los rendimientos obtenidos.

En directa relación con este tipo de medidas prácticas y ejecutivas sobre actividades ocultas, se dispone no sólo de un abanico de normas instrumentales que facilitan dichas actuaciones inspectoras (habilitación de entradas en locales/domicilios; investigación de cuentas bancarias; medios de captación de información; colaboración de todo tipo de autoridades y entidades, etc.), sino que, asimismo, existe una batería de disposiciones que permiten luchar contra la caracterización indebida o simulación de negocios o actividades entre las que aparecen los expedientes con fraude de ley y, destacadamente, el principio general interpretativo en virtud del cual los tributos se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, cualesquiera que sea la forma o denominación utilizada por los interesados que intentaren eludir el gravamen.

VII. EL «TIME-SHARING»

Muy vinculada al sector turístico se encuentra una nueva figura que ofrece ciertas dificultades en el ámbito tributario. Me refiero al *time-sharing*, a la que algunos califican como contrato de multipropiedad.

Esta figura aparece en España en la década de los años setenta. Supone la obtención del derecho de uso y disfrute de un bien, generalmente de naturaleza inmobiliaria, por tiempo determinado y cuyo ejercicio se realiza por turnos entre los diversos titulares de ese derecho. La inexistencia de una norma jurídica que configure las características de esta figura provoca que en base a la libertad de pactos se pueden acordar fórmulas diversas adaptadas a la legislación de cada país buscando la dispersión en el tiempo y en el espacio de los intervinientes. Sin perjuicio de otras modalidades, la más usual en nuestro país es la que adopta el sistema de club por las ventajas que supone al promotor y las ganancias que reporta el adquirente.

La promotora deposita las acciones de las sociedades propietarias de los inmuebles dedicados a *time-sharing*, en un *trustee*, que garantiza la inalterabilidad de los títulos depositados. A la vez se crea un club de socios al que pertenecen todos los que han adquirido certificados de *time-*

sharing. Existe una correspondencia biunívoca entre unos y otros. La operación se regula vía club y su organización responde a unos estatutos que permiten la articulación de la operación de *time-sharing*.

El período de vigencia puede ser limitado o perpetuo y a la vez puede existir o no reversión del bien al propietario inicial.

Los rasgos que caracterizan a la operación pueden ser agrupados en la forma siguiente:

Con relación a la inversión:

- Se trata de una promoción inmobiliaria, estrechamente relacionada con la hostelería.
- Generalmente se realiza en zonas turísticas de alto nivel.
- La oferta de inversión en inmuebles suele ir acompañada de una oferta de uso de zonas deportivas, generalmente campos de golf, tenis, etc.

Con relación a los promotores:

- Suelen ser empresas de gran dimensión (multinacionales), procedentes del sector inmobiliario.
- Su carácter multinacional hace que las figuras que participan en ellas estén domiciliadas en diversos países, generalmente del área anglosajona.
- Los promotores normalmente tienen su domicilio en los llamados paraísos fiscales; los propietarios suelen tener el mismo domicilio que los promotores, mientras que los administradores suelen estar domiciliados en el país donde está situado el inmueble.

En cuanto al derecho:

- Tiene un contenido equivalente al derecho de propiedad.
- Tiene un carácter limitado por su carácter de derecho compartido
- Es de vigencia cíclica, a la vez que puede ser temporal o perpetua.
- Se puede arrendar, ceder o transmitir a través de cualquier otra forma.
- Su documentación es variable según la modalidad de *time-sharing* adoptada.

El éxito y la gran expansión de la industria del *time-sharing* se debe en gran parte a la existencia de unas entidades que se dedican al inter-

cambio de los títulos en los que se recoge el derecho de *time-share*. De esta forma los certificados de vacaciones, como muchos lo llaman, mediante un intercambio ya institucionalizado de los títulos, va a permitir a sus perceptores, con la misma inversión inicial, disfrutar de vacaciones en distintos puntos del mundo.

La figura del *time-sharing* pone de manifiesto la inexistencia de una normativa fiscal apropiada a sus características. Le sucede en el presente momento lo mismo que pasó en su día a operaciones hoy en día tan extendidas como el *leasing* o el *factoring*. Cada una de las operaciones en que se concreta el *time-sharing* tiene su encuadre en la legislación fiscal, pero en la práctica resulta muy difícil lograr la efectividad de la tributación. Hay una gran operación inmobiliaria y de arrendamiento inmobiliario en que se van interponiendo variadas personas y entidades que buscando residencias en países de fiscalidad laxa evitan la tributación normal de la operación. En mi opinión, lo más oportuno es proceder a regular dicha operación de tal forma que se le pueda someter a una tributación clara y efectiva en el país en que se encuentre el inmueble que es objeto del *time-sharing*.

En los primeros borradores que se están elaborando en el Ministerio de Economía y Hacienda se destaca como circunstancia esencial esa consideración del lugar del inmueble como punto de conexión con la norma nacional aplicable, ya que éste es el único elemento necesario y fijo en toda la operación.

En cualquier caso, ésta es una manifestación más de la agilidad del mundo mercantil a la que la legislación fiscal debe adaptarse con rapidez para conseguir la generalidad, equidad y justicia del sistema tributario.

VIII. EL COBRO DE HONORARIOS SOBREESTIMADOS EN CONCEPTO DEL SUMINISTRO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS TÉCNICOS

Otro de los tipos de evasión internacional que nos preocupa es el cobro de honorarios sobreestimados en concepto de suministro de asistencia y servicios técnicos.

En nuestra normativa interna la asistencia y servicios técnicos podemos considerarlos incluidos dentro del concepto de «servicios exteriores» definiéndose éstos como «las cantidades devengadas por terceros en contraprestación a los servicios relacionados con la actividad o el patrimonio de la empresa».

No existe ninguna disposición específica que permita determinar cuándo un honorario derivado de estos conceptos se considera sobreestimado, por lo que en principio y como criterio general, las cantidades totales pagadas por los mismos serían gasto fiscalmente deducible de los ingresos a efectos de la determinación de la base imponible del ejercicio y con independencia de que el perceptor de las mismas sea residente en nuestro territorio.

Solamente, y por lo que se refiere a los servicios profesionales, existe una norma que impide la sobreestimación de los mismos a efectos de su consideración como partida deducible. En efecto, el artículo 112 del Reglamento del Impuesto de Sociedades dispone la no deducibilidad de los ingresos de las cantidades que exceden de los límites legales, reglamentarios o estatutarios aplicables, que normalmente son obtenidos de las tarifas aprobadas por los Colegios, Asociaciones y Sindicatos de Profesionales.

Además, y en general, serían aplicables a estos honorarios sobreestimados las disposiciones previstas para las liberalidades. Estas, que no tienen la calificación de gasto fiscal deducible, nacen cuando se abona una cantidad (contraprestación) sin que exista la correspondiente prestación. En la medida que pueda demostrarse que el servicio o asistencia tiene un valor normal de mercado, cualquier cantidad pagada que exceda de dicho valor normal se abona sin que exista prestación que lo justifique por lo que al montante que supere dicho valor se le puede considerar como liberalidad.

En el supuesto de que los servicios o asistencia se presten entre sociedades vinculadas, la valorización de estas operaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.

En este supuesto de empresas asociadas o vinculadas conviene destacar:

- Que se aplica a cualquier clase de operación entre estas sociedades, tales como enajenaciones, cesiones, etc., y no sólo a los servicios y la asistencia técnica.
- Que se pueda aplicar a sociedades españolas vinculadas con otras no residentes en España.
- Que se entienda que existe vinculación entre dos sociedades cuando participen directa o indirectamente al menos en el 25 por 100 en el capital social de otra o cuando, sin mediar esta circunstancia,

cia, una sociedad ejerza en otras funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión.

- Que son de aplicación, entre otros, a elección de la Administración, los siguientes métodos previstos en el núm. 1 del artículo 169 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:
 - a) Cotizaciones en mercados oficiales regulares a la fecha a que debe referirse la valoración.
 - b) Precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas.
 - c) Precios, tarifas o condiciones autorizadas administrativamente, publicadas en algún *Boletín Oficial* o dados a conocer a través de un medio de difusión.
 - d) Valor asignado a efectos de otro tributo.
 - e) Precios, tarifas o condiciones expresadas por el sujeto pasivo en expedientes de carácter administrativo o que figuren en sus catálogos y listas de precios.
 - f) Valores consignados en el mismo contrato o en otros de características similares.
 - g) Margen comercial habitual en operaciones similares.

Por último, hay que mencionar que en nuestra legislación no existe ninguna norma como las previstas en otras legislaciones fiscales extranjeras, como la belga y francesa (art. 238A del Código General de Impuestos francés), que limitan o condicionan la deducibilidad, como partida que minorra los ingresos, de los pagos realizados por diversos conceptos a residentes en países de régimen fiscal privilegiado.

Disposiciones de este tipo supondrían:

- Definir los conceptos a los cuales se aplica esta legislación.
- Definir que se entiende por país de régimen fiscal privilegiado (paraíso fiscal).
- Criterios para admitir la deducibilidad de estos pagos siempre que el pagador soporte la carga de la prueba en el sentido de que los gastos corresponden a operaciones reales y que el importe de los mismos no presenta un carácter anormal o exagerado.

IX. LA IMPUTACION A SUCURSALES DE GASTOS SOBREESTIMADOS DE LA SEDE E IMPUTACION DE GASTOS SOBREESTIMADOS A FILIALES DE EMPRESAS MATRICES

Hay otra figura muy utilizada para la elusión fiscal internacional, que es la imputación a sucursales de gastos sobreestimados de la sede y la imputación de gastos sobreestimados a filiales de empresas matrices. Aunque es un tema con gran relación con el de los precios de transferencias, ya tratados en otra intervención, tiene su propia problemática que creo oportuno tratar aquí.

1. La imputación de gastos a sucursales

La configuración fiscal de las sucursales o establecimientos permanentes como una empresa distinta de su matriz determina que los resultados que éstos obtengan se calculen deduciendo de los ingresos obtenidos los gastos necesarios en que hayan incurrido. Esto, por supuesto, no supone que el establecimiento permanente tenga una personalidad jurídica distinta a su matriz, sino su configuración a efectos fiscales como un ente con personalidad tributaria propia.

De entre los gastos que un establecimiento permanente va a tener en cuenta para calcular su rendimiento destacan aquellos realizados en el extranjero por la matriz en beneficio de sus sucursales. Estos gastos se caracterizan por no haberse realizado directamente por el establecimiento permanente, sino por su casa central y por entender ésta que deben ser soportados por su sucursal al haberse realizado en su beneficio, por lo que procederá a la correspondiente traslación de los mismos.

De la totalidad de estos gastos, la legislación española únicamente admite como gasto deducible del establecimiento permanente aquellos que denomina «gastos de dirección y administración». No obstante, este criterio restrictivo de la legislación interna española puede verse modificado con ocasión de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España al amparo del Modelo Convenio de la O.C.D.E., en el que se establece que para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento como en otra parte.

El sistema de imputación de gastos casa central-establecimiento permanente es un hecho generalmente admitido, pero, sin embargo, los dis-

tintos países no son ajenos a los riesgos que este sistema origina, pues no cabe duda de que al ser la casa central y el establecimiento permanente una misma empresa con un mismo interés, en muchos casos los gastos imputados no se adaptarán a la realidad, existiendo una sobreestimación de los mismos, lo que provocará una disminución del resultado del establecimiento permanente. Es por esto que las distintas legislaciones exigen una serie de requisitos que deben darse en estos gastos para admitir la deducibilidad de los mismos. Concretamente, la legislación española se refiere a ello en el artículo 13 *n*) de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 317 del Reglamento del mismo impuesto, y exige:

- a) Reflejo separado en la cuenta de resultados y denominación representativa de su naturaleza.
- b) Constancia, mediante anotación marginal o memoria presentada con la declaración de los importes, criterios y módulos de reparto.
- c) Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

El requisito de racionalidad se entiende cumplido cuando los criterios de imputación se basan en factores utilizados por el establecimiento permanente y el coste de dichos factores. Es decir, se admitirían como gastos deducibles la parte proporcional del coste total de los factores utilizados por el establecimiento permanente. No obstante, este criterio será muchas veces difícil de determinar, ya que en la mayoría de los casos es imposible precisar qué factores han sido utilizados por el establecimiento permanente y en qué medida. Por ello, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades admite un sistema de reparto de gastos basado en:

- 1) La cifra de negocios.
- 2) Los costes y gastos directos.
- 3) La inversión media en elementos del inmovilizado material afecto a explotaciones económicas.
- 4) La inversión media total en elementos afectos a explotaciones económicas.

Estos criterios se adaptan a la reglamentación de las inversiones extranjeras en España, que exige, para autorizar la transferencia al exterior de las participaciones en gastos de la casa matriz, la justificación de:

- a) El capital y activo mundial y del negocio español.

- b) Las cifras de ingreso mundial y del negocio español.
- c) El importe global de los gastos a distribuir, desglose por conceptos y criterios utilizados en la fijación de la cifra asignada como participación en los gastos generales.

Todos estos gastos se justificarán mediante certificación emitida por un auditor independiente, según exige la Circular 14/1979 de la Dirección General de Transacciones Exteriores.

La particular configuración fiscal del establecimiento permanente como una entidad distinta de su casa central determina en la legislación española que los gastos imputados al establecimiento permanente tengan la consideración de renta obtenida por la casa central, por lo que se procede a su gravamen, si bien a un tipo reducido (actualmente el 14 por 100), de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 5/1983.

2. La imputación de gastos a filiales

De la misma manera que las Casas centrales realizan una serie de funciones de gestión, coordinación y control que redundan en beneficio de sus establecimientos permanentes, en virtud de lo cual se produce una imputación a éstos de los costes que han generado dichas funciones, las sociedades matrices o dominantes realizan también servicios de carácter administrativo, comercial, de investigación, etc., en beneficio de todas las empresas del grupo y cuyos costes han de ser distribuidos entre ellas.

Sin embargo, el hecho de que la distribución de los costes se haga entre sociedades independientes con personalidad jurídica propia, hace ser más cauteloso aún a las Administraciones a la hora de admitir la deducibilidad de los mismos. Así, concretamente, en el caso de la legislación española, la Ley 5/1983 exige que los servicios de apoyo a la gestión prestados entre sociedad dominante no residente y sociedad filial española, estén establecidos contractualmente, es decir, no basta una mera imputación de gastos como en el caso casa central-establecimiento permanente, sino que exige una relación contractual previa en la que aparezcan definidos estos servicios de apoyo a la gestión, dado que se trata de entes con personalidad jurídica independiente.

Los Estados son cautelosos a la hora de admitir los gastos facturados entre sociedad matriz-sociedad filial dado el problema de sobreestimación que se puede producir. Son, básicamente, dos las cuestiones que van a plantear:

- 1.ª Determinar qué costes deben ser soportados por la filial, para

lo que será necesario comprobar la efectividad del servicio facturado: cuál ha sido el servicio prestado por la sociedad matriz y en qué medida ha sido utilizado por la sociedad filial.

- 2.º Considerar la cuantía de los costes facturados: para ello deberá proceder a un análisis de los métodos utilizados en la imputación de gasto.

Según el informe del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. de 1979, relativo a Precios de Transferencias y Empresas Multinacionales, son diversos los métodos utilizados por las empresas multinacionales para facturar a los miembros del grupo los costes soportados por la matriz o por el centro de servicios del grupo, por los servicios prestados a las empresas asociadas. Los métodos más corrientes utilizados son:

- Facturar los servicios individualizados sobre base directa.
- Imputación y reparto de costes según una estimación de ventajas derivadas de estos gastos para cada filial.
- Remuneración del centro de servicios del grupo mediante una contribución de las otras partes de la empresa y en base a un elemento general de la actividad de la empresa, por ejemplo, la cifra de negocios.
- Aplicación al precio de los productos vendidos por la sociedad a su filial de un margen de beneficios que incluye los gastos centrales.

El segundo, tercero y cuarto método se califican como «Indirectos», ya que la relación entre el servicio prestado y la remuneración percibida es indirecta. Es claro que, en general, el método de facturación directa, dado que permite obtener el máximo desglose y repercusión de los costes en relación con las prestaciones recibidas, es de gran interés práctico para las Administraciones fiscales, y por ello es de mayor aceptación que los métodos indirectos. No obstante, existen servicios para los que la aplicación del método de facturación directa se presenta tan difícil que, en la práctica, puede considerarse de imposible aplicación. Eso ocurre en dos casos: cuando la ventaja obtenida por las filiales no pueda cuantificarse sino de forma aproximada y cuando la centralización y análisis exhaustivos de las actividades en cuestión implique un trabajo administrativo tan grande que sería desproporcionado en relación con la importancia de las propias actividades.

El informe de la O.C.D.E. recomienda a las autoridades fiscales observar los siguientes principios, relativos a los métodos de distribución de costes utilizados por las empresas multinacionales:

- a) El método debe definirse en convenios claramente formulados y de carácter obligatorio, concluidos previamente.
- b) Estos contratos deben aplicarse continuadamente por un período de varios años.
- c) Los contratos deben aplicarse a las empresas asociadas que se beneficiarían o que, *a priori*, puede estimarse que se beneficiarían de las prestaciones en cuestión.
- d) Los costes correspondientes a tales actividades deben determinarse en base a principios contables generalmente admitidos (como los que se utilizan para el establecimiento de las cuentas consolidadas del grupo).
- e) Los miembros del grupo que contribuyan a los gastos deben tener acceso, sin limitación, a los respectivos servicios.
- f) Cuando los servicios se presten conjuntamente a terceros ajenos al grupo y a empresas asociadas, y no sea posible, excepcionalmente, servirse de la remuneración abonada por los terceros como base para la aplicación de un método de facturación directa, la retribución percibida por terceros deberá deducirse de los costes facturados a las filiales.
- g) Los miembros del grupo partes en el contrato no tienen que contribuir financieramente de ninguna otra forma a los servicios en cuestión.
- h) Las modificaciones de las responsabilidades y actividades de los miembros del grupo que inciden en su situación respecto de las ventajas obtenidas deben reflejarse, desde que sea posible, en los contratos (las variaciones de rentabilidad no justifican, normalmente, una revisión del contrato).

En la legislación española no existe ninguna norma en contra de la deducción de los costes facturados a las filiales por empresas matrices en relación con los servicios de gestión, coordinación y control. La facturación o imputación de estos gastos sigue las normas generales, es decir, deberán estar justificados, ser necesarios para la filial y al tratarse de sociedades vinculadas han de cumplir los presupuestos del artículo 16 de la Ley de Impuestos sobre Sociedades y artículo 39 del Reglamento del mismo impuesto, disposiciones éstas que tratan de evitar los precios de transferencia entre sociedades vinculadas.

Los ingresos obtenidos por una sociedad dominante no residente en España y satisfechos por una sociedad filial española derivados de «servicios de apoyo a la gestión» tienen el mismo tratamiento que los gastos

imputados a los establecimientos permanentes por su casa central, es decir, tienen la consideración de renta obtenida por la sociedad matriz y está sometida a un tipo reducido de gravamen (actualmente el 14 por 100), de conformidad con el artículo 17 de la Ley 5/1983. No obstante, será requisito imprescindible que dichos servicios de apoyo a la gestión se hayan establecido contractualmente y sean efectivamente utilizados por la sociedad filial española.

X. EL CONTROL DE TRANSFERENCIAS DE DIVISAS

Sin duda, una medida efectiva en la lucha contra el fraude en todo tipo de rendimientos, obtenidos por no residentes, es el control que se pueden establecer en el momento en que aquéllos sean transferidos al exterior. En el caso español toda transferencia de divisas necesita justificar ante las entidades bancarias que se ha tributado con carácter previo. Para ello el que pretende la transferencia debe presentar ante la Administración tributaria una declaración en un modelo especial cuya comprobación se efectúa con carácter preferente. Sólo cuando la Administración haya realizado la comprobación y se haya ingresado, en su caso, el impuesto, las divisas pueden ser transferidas.

No obstante, este requisito empieza a no ser necesario en todos los casos debido a la creciente internacionalización de nuestra economía, de forma especial en el sector financiero, resultando incompatible este tipo de restricciones de autorización administrativa con carácter previo, con la agilidad y flexibilidad que exige el mercado internacional.

XI. CONCLUSION

Hubiera querido referirme a otros casos que nos preocupan, pero no puedo olvidar que el tiempo de mi exposición es mucho más limitado que la fecundidad de la imaginación del contribuyente que pretende eludir el pago de impuestos. Permítanme por ello que haga una consideración final sobre lo que podemos hacer como administradores tributarios para evitar la defraudación en este tipo de operaciones.

1. En primer lugar, creo que es preciso lograr definir legalmente lo que pretendemos de tal forma que las normas reguladoras de la fiscalidad de los no residentes pierdan el carácter residual que tenían para pasar a constituir un importante núcleo de regulación con la pormenorización que sea precisa. En ese sentido, el Ministerio de Economía y Hacienda de España está elaborando los borradores iniciales para reunir en un solo texto la legislación fiscal sobre los no residentes.

2. La fecunda imaginación para eludir el pago de impuestos a que me refería anteriormente debe ser contrarrestada con la agilidad por parte de la Administración para reaccionar. Esta reacción se debe producir en una doble dirección: en primer lugar, para que los equipos de inspección actúen con celeridad y con la mayor proximidad temporal posible al acaecimiento del hecho imponible; en segundo término, a la reacción inspectora debe seguir el oportuno camino normativo para que no existan dudas de calificación fiscal de las nuevas figuras que puedan ir apareciendo.
3. La tercera vía de actuación pasa por el buen entendimiento entre las administraciones tributarias de los distintos países. Los acuerdos entre las distintas soberanías fiscales deben ofrecernos el oportuno marco para la colaboración de las administraciones tributarias. Esta colaboración no debe limitarse a los convenios para evitar la doble imposición internacional. En Europa hemos iniciado ese camino y existen algunas directivas de la Comunidad Económica Europea ya vigentes y otras pendientes de aprobación. Ejemplos de ellas es la regulación de las obligaciones de colaboración para facilitar información o para la actuación conjunta con funcionarios de otras administraciones fiscales en el territorio de una de ellas. La colaboración no se detiene en la comprobación y determinación de la deuda, sino que alcanza a la ayuda para el cobro de la deuda pendiente.

En cualquier caso, estas reuniones de administradores tributarios deben ser el semillero de esa colaboración internacional que nos permita reducir las barreras existentes que, básicamente, a quien benefician es a los que pretenden la elusión o la evasión fiscal.