

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES*

Francisco J. Alonso Espinosa

Catedrático de Derecho Mercantil. Abogado.

1. FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES. ASPECTOS GENERALES Y FUNCIÓN ECONÓMICA.

1.1. Fusión y escisión (aproximación general).

Fusión y escisión constituyen las principales *modificaciones estructurales* de las sociedades en cuanto:

- operaciones complejas (implican fases de preparación, decisión y ejecución);
- susceptibles de modificar de forma esencial la composición patrimonial de las sociedades participantes;
- de alterar de forma relevante el diseño de la distribución del capital nominal entre los socios;
- de afectar a las relaciones jurídicas entre las sociedades participantes y sus acreedores o su contraparte en las relaciones jurídicas en vigor.

No existe régimen general o unitario de las operaciones de fusión y de escisión. El cuerpo normativo principal se encuentra en la LSA (arts. 233-259), que tiene vocación de generalidad (cf. arts. 94 LSRL y 152 C. Com.). La fusión y escisión de sociedades cooperativas se regula en la Ley 27/1999, de Cooperativas (arts. 63-68).

1.2. Función económica.

La fusión es una técnica jurídica al servicio de la concentración de empresas. Es la operación societaria de concentración por antonomasia o en grado máximo.

* El presente trabajo tiene como base la exposición que el autor realizó en la Jornada de Estudio celebrada por las Delegaciones Territoriales 11ª y 13ª de la AEDAF en Elche (Alicante), el día 21 de octubre de 1999, sobre "Operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones y operaciones asimiladas)"

E S T U D I O S

La escisión también es una técnica jurídica de concentración empresarial, si bien sólo cuando se practica en el ámbito de la formación y reordenación de "grupos de sociedades". No obstante, es un instituto con función polivalente o neutro al servir a otros fines aglutinables en torno a la adecuación de la dimensión y estructura organizativa de las sociedades a las circunstancias económicas y empresariales.

2. FUSIÓN. CONCEPTO, CLASES Y EFECTOS PRINCIPALES.

2.1. Concepto.

Modificación societaria estructural por la que dos o más sociedades mercantiles, previa extinción de todas ellas (fusión por constitución de nueva sociedad) o de todas menos una (fusión por absorción), integran sus respectivos patrimonios y socios en una sola sociedad, ya preexistente (sociedad absorbente, que no se extingue), ya de nueva creación (cf. art. 233 LSA).

2.2. Características esenciales.

Operación societaria típica. Sólo si confluyen los siguientes caracteres:

- Extinción de todas las sociedades participantes, o de todas menos una (la absorbente).
- Participación directa de los socios de las sociedades extinguidas en el capital de la sociedad absorbente o nueva, en cuantía equivalente a la que poseían en la sociedad de la que eran socios.
- Integración patrimonial total en la sociedad absorbente o nueva de los patrimonios de cada una de las sociedades participantes.

3. ESCISIÓN. CONCEPTO, CLASES Y EFECTOS PRINCIPALES.

3.1. Concepto.

Modificación societaria estructural que implica la división del patrimonio de una sociedad de forma que una parte de ese patrimonio pueda servir para constituir una o varias nuevas sociedades, o tenga lugar su absorción por otra u otras sociedades preexistentes, con participación directa de los socios de la sociedad escindida en las sociedades beneficiarias de las partes del patrimonio de la sociedad escindida.

3.2. Características esenciales.

Operación societaria típica. Sólo si confluyen los siguientes caracteres:

- División del patrimonio social de la sociedad escindida y atribución de las partes divididas a favor de una o más sociedades beneficiarias preexistentes o nuevas [(con

conservación de las unidades económicas o, en su caso, empresas, en el caso de escisión parcial (art. 253.1)].

- Participación directa de los socios de la sociedad escindida en el capital de las sociedades beneficiarias en cuantía equivalente a la que tenían en la sociedad escindida.

3.3. Clases de escisión.

Escisión total (art. 252.1.a LSA). Extinción de la sociedad escindida.

Escisión parcial (arts. 251.1.b) y 253 LSA). La sociedad escindida continúa su existencia, aunque con parte de su patrimonio segregado a favor de la sociedad o sociedades beneficiarias. Cuestión de la *unidad económica*.

4. OPERACIONES VECINAS A LA FUSIÓN Y ESCISIÓN. SIMPLE SEGREGACIÓN Y APORTACIÓN SOCIETARIA DE RAMA DE ACTIVIDAD.

Supone la transmisión de patrimonio social activo y pasivo a otra sociedad preexistente o nueva a cambio de acciones o participaciones en las mismas, pero sin que la sociedad segregada -totalmente- se extinga y sin que tales acciones sean atribuidas a sus socios, sino que permanecen en el patrimonio de la sociedad segregada. Por tanto, esta operación no es escisión y, por tanto, queda fuera del ámbito objetivo de aplicación del régimen de ésta. Se le reconocen, no obstante, las ventajas fiscales propias de la fusión y la escisión (ver art. 97 Ley 43/1995). Problemas de aparición de pasivos ocultos (no reflejados en el balance); transmisión de bienes no incluidos en el balance o inventario pero inherentes a la actividad de la empresa o sociedad adquirida.

5. ÁMBITO SUBJETIVO DE LA FUSIÓN Y DE LA ESCISIÓN.

5.1. Fusión.

Fusión heterogénea siempre que tenga lugar entre sociedades mercantiles por la forma (arts. 233.1 y 241 LSA y 20.1 LAIE). La Ley 27/1999, de Cooperativas, admite la fusión con participación de cooperativas y de sociedades civiles y mercantiles si no existe norma legal que lo prohíba (art. 67). Pueden participar sociedades en liquidación (arts. 251 LSA, 94.3 LSRL) y sociedades en quiebra o en suspensión de pagos.

5.2. Escisión.

Forma mercantil a las sociedades beneficiarias (arts. 252.4 LSA y 20.1 LAIE) y forma de sociedad anónima [(art. 252.1.a) LSA)] o de sociedad limitada (art. 94.1 LSRL) en la sociedad escindida. La Cooperativa puede escindirse a favor de sociedades civiles o mercantiles por la forma (cf. art. 68.5 en relación con art. 67 de la Ley 27/1999, de Cooperativas). Puede escindirse la sociedad en quiebra o en suspensión de pagos.

E S T U D I O S

6. RÉGIMEN DE LOS PROCESOS DE FUSIÓN Y DE ESCISIÓN.

6.1. Fusión y escisión como operaciones complejas.

6.2.1 Fase preparatoria.

Conjunto de actos y negocios precisos para proponer a las juntas de socios de las sociedades participantes la adopción de los acuerdos de fusión o de escisión. El protagonismo corresponde a los órganos de administración. Formulación del proyecto de fusión o de escisión. Puede otorgarse un *protocolo*. No genera obligaciones para las sociedades firmantes ni para sus administradores.

Formulación del proyecto de fusión o de escisión (arts. 235 y 255 LSA). Documento formulado y suscrito por los administradores de las sociedades participantes en una fusión o en una escisión por el que proponen la adopción de un acuerdo de fusión o escisión. *Régimen especial del derecho de información* de los socios según contenido tasado por la Ley.

6.2.2. Contenido del proyecto obligatorio y común para la fusión y la escisión (art. 235 LSA):

A) *Denominación, domicilio y datos registrales de las sociedades participantes.* Debe tenerse en cuenta el art. 418 RRM.

B) *Tipo de canje de las acciones o participaciones.* Elemento referencial para determinar las acciones o participaciones de la sociedad nueva o absorbente a cuya entrega se tendrá derecho por cada una de las acciones o participaciones de las sociedades fusionadas o escindidas en el capital de la sociedad resultante o beneficiarias. Se ha de determinar según el *principio de equivalencia* (art. 247.1 LSA): principio del *valor real* de la participación de los socios en la sociedad fusionada o escindida. *Control especial* por los expertos independientes (art. 236.4 LSA) y ser específicamente considerado en el informe de los administradores (art. 237 LSA). *Compensaciones complementarias* (art. 247.2 LSA): 1º sólo pueden emplearse con el fin de ajustar el tipo de cambio; 2º) ha de consistir en dinero y no en otro tipo de bienes o derechos; 3º) no puede exceder del 10% del valor nominal de las acciones atribuidas a cada socio.

C) *Procedimiento para el canje de las acciones y fecha de efectividad del derecho a participar en las ganancias en la sociedad nueva o absorbente y cualesquiera peculiaridades relativas a ese derecho.*

D) *Fecha en que las operaciones de las sociedades fusionadas o escindida se consideran realizadas a efectos **contables** por la resultante o por las sociedades beneficiarias.* Retroacción de simples efectos contables. Desde el punto de vista obligacional no supone novación en las relaciones jurídicas en las que es parte una de las sociedades participantes. Deben ser aceptadas por la Hacienda Pública.

Francisco J. Alonso Espinosa

E) *Ventajas especiales a favor de titulares de derechos especiales distintos de las acciones, administradores y expertos independientes.* Máxima transparencia

6.2.3. Contenido obligatorio adicional para la escisión (art. 255 LSA).

A) *Designación y distribución de los elementos de activo y pasivo de la sociedad escindida entre las sociedades beneficiarias.* Descripción y reparto o asignación precisa entre las sociedades beneficiarias de cada uno de los elementos del activo y del pasivo comprendidos en el patrimonio de la sociedad escindida. Libertad de asignación de activos y pasivos en la escisión total (con el límite de transmisión de activo neto) a favor de las sociedades beneficiarias. Especialidad en la escisión parcial: *unidad económica*; la transmisión de deudas exige que esa unidad económica sea una empresa o establecimiento (art. 253 LSA).

B) *Distribución de las acciones o participaciones en el capital de las sociedades beneficiarias entre los socios de la sociedad escindida.*

C) La LSA (art. 255.2) contiene reglas de interpretación ante la omisión en el proyecto (una vez aprobado) de asignaciones de elementos concretos del activo y del pasivo. Tales reglas parece que sólo se aplican en caso de *extinción* de la sociedad que se escinde (escisión total).

6.2.5. Deberes especiales de los administradores.

6.2.6. Informes de expertos y de administradores. No obligatorios si en la fusión o la escisión no hay S.A. o S. Com. p.a. (art. 94.2 LSRL). Son informes comunes para la fusión y la escisión (arts. 236-237 LSA):

- 1º) de expertos independientes sobre el proyecto de fusión o de escisión, con especial consideración sobre el tipo de canje;
- 2º) de expertos independientes sobre el patrimonio (activo y pasivo) aportado por las sociedades que se extingan (posibilidad de formulación de informe único si así lo solicitan al Registrador Mercantil los administradores de todas y cada de las sociedades participantes);
- 3º) de los administradores de cada sociedad explicando y justificando detalladamente el proyecto en sus aspectos jurídicos y económicos, informe que también deberá prestar especial atención a los tipos de canje propuestos.

En caso de escisión son precisos algunos informes y aspectos adicionales (arts. 256-257 LSA): 1º) Informe adicional de expertos independientes sobre el patrimonio no dinerario (cada aportación/escisión); 2º) El informe de los administradores debe indicar que existe tal informe sobre el patrimonio no dinerario y que se encuentra depositado en el Registro Mercantil.

El objeto genérico de los informes de expertos independientes es garantizar la veracidad técnica de los diversos pormenores de la operación a los sectores de intereses

E S T U D I O S

implicados en ella y, especialmente, a los accionistas de las diversas sociedades. Pueden obtener, sin limitación alguna, las informaciones y documentos que crean útiles y proceder a todas las verificaciones que estimen necesarias (art. 236.3).

El nombramiento de los expertos que han de formular ambos informes (o único, en su caso) corresponde al Registrador Mercantil del domicilio de la sociedad que se escinde (art. 256.1 LSA y art. 8.1 Directiva 82/891/CE) (cf. art. 349 RRM).

El informe ha de abarcar la operación de fusión o de escisión en conjunto y, fundamentalmente, ha de incidir sobre: a) la adecuación de la paridad; b) los métodos seguidos para establecerla (si tales métodos son adecuados, mencionando los valores a los que conducen y, en consecuencia, de la participación ofrecida a los accionistas de la sociedad fusionada o escindida en el capital de las sociedades beneficiarias, así como las dificultades especiales de valoración, si existieran (cf. art. 236.4). Exige el art. 236.4 p^o 2^o que los expertos se manifiesten sobre si el patrimonio aportado por las sociedades que se extinguen es igual, por lo menos, al capital de la nueva sociedad o al aumento de capital de la sociedad absorbente, según los casos.

Informe de administradores.

Escrito y detallado cuyo contenido ha de ser, al menos: a) Explicación y justificación, desde los puntos de vista jurídico y económico, del proyecto de fusión o escisión, con especial referencia al tipo de canje de las acciones y a las especiales dificultades de valoración que pudieran existir (art. 237); b) en caso de escisión deben expresar que han sido emitidos los informes sobre las aportaciones no dinerarias previstos en el art. 256, así como indicar el Registro Mercantil en el que están depositados o vayan a depositarse (art. 257). Disponible a favor de accionistas, obligacionistas, titulares de derechos especiales distintos de las acciones y representantes de los trabajadores, para su examen, en el domicilio social (art. 238.1).

6.2.7 Balance de fusión o de escisión de cada una de las sociedades (art. 239 LSA).

Obligatoria formulación de un balance de fusión o de escisión por cada sociedad participante (art. 239). Funciones: a) coadyuvar como criterio para la determinación del tipo de cambio; b) elemento a considerar por los expertos independientes en sus informes sobre las aportaciones no dinerarias y sobre el proyecto de fusión o de escisión; c) integra el contenido del derecho de información de los accionistas sobre el patrimonio y la situación financiera de las sociedades participantes en la fusión o la escisión. No es precisa formulación de balance extraordinario. Aptitud del último balance anual aprobado (art. 239) si hubiere sido *cerrado* (no, pues, formulado ni aprobado) dentro de los seis meses anteriores a la fecha de celebración de la junta que haya de resolver. "Podrán modificarse las valoraciones contenidas en el último balance en atención a las modificaciones importantes del valor real que no aparezcan en los asientos contables" (art. 239.1 p^o 3^o). Ha de ser verificado, si la sociedad tiene obligación de auditar, y sometido a la aprobación de la junta general (art. 239.2).

Accionistas, obligacionistas, titulares de derechos especiales distintos de las acciones y representantes de los trabajadores, tienen derecho de información sobre el o los balances de fusión o de escisión así como a la entrega de su copia gratuita en el domicilio social desde la fecha de publicación del anuncio de convocatoria de la junta a la que se propondrá la escisión siempre que dicho balance "sea distinto del último balance anual aprobado por la junta" (art. 238.1, c). Ministerio de Economía y Hacienda cuando la operación dé lugar a tomas de control por capitales extranjeros no comunitarios y habrá que notificar al mismo Ministerio si, como consecuencia de la escisión surge una concentración económica susceptible de restringir la competencia (arts. 14 ss. de la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia según R.D. Ley 6/1999, o, en su caso, Reglamento CE 4064/1989, de 21 de diciembre).

6.3. Fase decisoria.

Convocatoria de las juntas generales: a) debe realizarse con un mes de antelación a la fecha de celebración de la Junta (como excepción al art. 97); b) debe ajustarse a los requisitos y menciones del art. 240 LSA -las mínimas del proyecto-; c) debe haberse depositado previamente el proyecto de fusión o escisión en el Registro mercantil para que el Registrador califique sobre su suscripción y contenido en cinco días (art. 226.3 RRM, que no se aplica si la fusión o escisión se adopta en junta universal, RDGRN de 30 de junio de 1993).

Reforzamiento del derecho de información en favor de socios, obligacionistas, titulares de derechos especiales y representantes de los trabajadores. Éstos tienen derecho a examinar en el domicilio social (art. 238 LSA): 1º) el proyecto de fusión o escisión; 2º) los informes de expertos independientes; 3º) los informes de los administradores; 4º) las cuentas anuales y el informe de gestión de los tres últimos ejercicios de las sociedades que intervienen en la fusión o escisión; 5º) el balance de fusión o escisión de cada sociedad participante si es distinto del anual e informe sobre su verificación; 6º) el proyecto de escritura de fusión o escisión que deberá contener las modificaciones estatutarias efecto de la aprobación de la operación; 7º) los estatutos vigentes de las sociedades que participan; 8º) la relación de administradores de las sociedades que intervienen y de los propuestos para administrar cada sociedad resultante o beneficiaria.

Acuerdos sociales de fusión o escisión por cada una de las juntas de socios de las sociedades participantes "ajustándose al proyecto de fusión" (art. 240.1 LSA) o, en su caso, de escisión. Las juntas no pueden alterar el contenido del mismo, sino que han de limitarse a su aprobación o rechazo. Deben producirse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de suscripción del proyecto de fusión o de escisión (art. 234.3 LSA). Según quórum del art. 103 LSA en caso de S.A. o según mayoría especial del art. 53.2.b en caso de S.R.L.; será precisa la unanimidad de los socios que pasen a responder ilimitadamente de las deudas sociales si la sociedad beneficiaria fuera personalista (art. 241 LSA) y deben considerarse aplicables las reglas de la transformación en el resto de las sociedades. En caso de escisión, se exige que las acciones de la sociedad escindida

E S T U D I O S

se hallen íntegramente desembolsadas al adoptarse el acuerdo de escisión (art. 252.3 LSA).

6.4. Fase de ejecución.

Publicación del acuerdo de fusión o de escisión por tres veces en el BORM y en dos periódicos (art. 242 LSA; RDGRN de 16 de diciembre de 1997). Periodo de pendencia después del último de los anuncios. La fusión o escisión no puede ser ejecutada antes de que transcurra un mes desde su fecha. Otorgamiento de escritura pública de fusión o de escisión, que incluirá el balance de las sociedades que se extinguen y las menciones necesarias para la constitución de la nueva sociedad o modificaciones en la absorbente (art. 244 LSA, 227, 235 RRM). Inscripción en el Registro Mercantil y publicación en BORM. En su caso, cancelación de inscripciones de sociedades disueltas (arts. 245 LSA y 227 a 237 RRM).

7. PROTECCIÓN DE LOS ACREEDORES.

7.1. En la fusión.

Derecho de oposición a favor de acreedores titulares de créditos nacidos, no vencidos, no exigibles y no garantizados al tiempo del último de los anuncios de fusión (arts. 243 y 166 LSA).

7.2. En la escisión (art. 259 LSA).

Responsabilidad subsidiaria -respecto de la sociedad que asumió la obligación según el proyecto-, solidaria -entre el resto- y limitada -hasta el importe del activo neto recibido- entre las sociedades beneficiarias por las deudas de la sociedad escindida. Ante la escisión parcial: es obligada principal y directa la sociedad beneficiaria a la que resulte atribuida la deuda según el proyecto de escisión. La sociedad escindida es obligada subsidiaria respecto de ella por el *total* del importe del crédito (no por la parte proporcional que pudiera corresponderle según su activo neto tras la escisión). Las restantes sociedades beneficiarias (si existen) quedan obligadas solidaria y subsidiariamente respecto de la deudora principal hasta el límite del valor del activo neto atribuido a cada una de ellas.



DEL RECARGO DE APREMIO A UN RECARGO INNOMINADO

Magín Pont Mestres

Catedrático de Derecho Tributario.

Miembro fundador de la AEDAF.

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN.

2. APUNTE SOBRE REGULACIÓN INICIAL DE LA AUTOTUTELA EJECUTIVA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

3. MODIFICACIÓN, POR LA LEY 23/1987, DE LA REGULACIÓN INICIAL CEÑIDA AL RECARGO DE APREMIO.

3.1. Doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia.

3.2. Ineficacia de la modificación.

4. NUEVA MODIFICACIÓN POR LA LEY 31/1991.

5. POSTERIOR MODIFICACIÓN POR LA LEY 25/1995.

*5.1. Desvinculación del recargo respecto del procedimiento de
apremio.*

*5.2. Eliminación del recargo de apremio y establecimiento de un
recargo innominado.*

*5.3. Subsistencia del recargo de apremio en el contenido legal de la
deuda tributaria. Asimismo remisión del artículo 61.3 al recargo
de apremio del artículo 127 de la Ley General Tributaria.*

5.4. Efectos de la no inclusión del recargo del artículo 127.1 en el artículo 58 de la Ley.

6. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1999.

6.1. Distinción de tres etapas.

6.2. Observación referida a la segunda etapa.

6.3. Desenlace.

6.4. Transmutación del recargo de apremio en un supuesto recargo de demora.

7. ACERCA DE LA NATURALEZA DEL NUEVO RECARGO DEL ARTÍCULO 127.1 INTRODUCIDO POR LA LEY 25/1995.

7.1. Lenta y frustrante gestación legislativa en sucesivos intentos.

7.2. Obnubilada reacción frente a la jurisprudencia.

7.3. Matizaciones en relación a las dos modalidades del recargo.

7.4. Conclusión por exclusión.

1. INTRODUCCIÓN.

La Ley General Tributaria cuya redacción inicial data de 1963 con inicio de vigencia a partir de marzo 1964, presenta, contemplada desde la perspectiva actual, una evolución llamativamente desigual en lo que concierne al arraigo y permanencia de las normas de su articulado. Así, hay artículos que permanecen con su inicial redacción por más que demanden su revisión y actualización (v.gr. arts. 15 y 18, entre otros, que son letra muerta por total incumplimiento). Otros, si bien han sido objeto de alguna modificación se hallan desfasados de la realidad (v.gr. art. 101 que sigue ignorando la existencia de las autoliquidaciones). Algunos, se mantienen por inercia y por desentendimiento del legislador sin que sean en absoluto aplicables desde hace más de dos décadas (v.gr. arts. 97 a 100, sobre Juntas de estimación objetiva global, y, arts. 147 a 152 (Jurados). En abierto contraste, una serie de ellos han sido modificados con inusitada reiteración, tales como los artículos 77 a 89 (infracciones y sanciones) con varias y sucesivas redacciones; el artículo 107 (consultas) con cuatro redacciones distintas; el artículo 111 (deber de colaboración) con cinco redacciones; y, el artículo 131 (embargos) con cuatro redacciones.

Indagar las causas de tan desigual proceder legislativo constituye o al menos debería constituir una sugestiva tentación de los estudiosos, puesto que sus resultados ilustrarían acerca de las complejidades de la política legislativa; de los compartimentos estancos en los que se gestan los anteproyectos; de la “suficiencia” y hasta altivez de algún “lobby” administrativo frente a sentencias judiciales discrepantes de su “infalible” criterio, que le hace promover de inmediato la modificación legal que impida cualquier interpretación divergente a la suya; de las componendas parlamentarias (“do ut des”); y de otros muchos entresijos, al igual que de la ignorancia tributaria que prevalece en algunas áreas del Poder legislativo por más que las mismas resulten decisivas en la aprobación de los proyectos de ley.

Cierto que la todopoderosa máquina de la Administración Pública se hace notar sobre todo en los proyectos de ley de Derecho público, que, a menudo, contrastan con los de Derecho privado en los que la participación de las instituciones que vertebran la vida social no sólo se hace notar sino que incluso puede resultar decisiva.

Con todo, insisto en que se trata de unas investigaciones, pendientes de realizar o por lo menos inéditas en el marco tributario, que no tengo reparo alguno en afirmar que serían enormemente valiosas tanto en sí mismas, cuanto por los efectos susceptibles de generar.

2. APUNTE SOBRE REGULACIÓN INICIAL DE LA AUTOTUTELA EJECUTIVA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Una vez sugerida la idea, me propongo centrar la atención aquí en uno de los artículos de la LGT que ha sido objeto de sucesivas modificaciones, bien que no lo hago por el mero hecho de haberse producido las mismas, sino por sus consecuencias. Me refiero concretamente al artículo 128 cuyo texto inicial estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1987, con la redacción siguiente:

“El procedimiento de apremio se iniciará cuando vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiere satisfecho la deuda tributaria”.

A su vez, el artículo 129, en su texto inicial, vigente hasta el 22 de julio de 1995, decía:

“Las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias expedidas por funcionarios competentes según los Reglamentos, serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los deudores”.

Estamos ante la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria que, al igual que otros privilegios y exorbitancias, son rescoldos que perduran de épocas anteriores al Estado de Derecho y que si bien en la Constitución vigente no se menciona expresamente, sin embargo, el Tribunal Constitucional en Sentencia 22/1984, de

17 de febrero¹ entendió que hallaba soporte en el artículo 103 CE. Esto permite a la Administración tributaria ejecutar los bienes del contribuyente moroso sin intervención ni pronunciamiento de juez alguno tras seguir el procedimiento contradictorio pertinente con plenas garantías procesales, sino que en su lugar se extiende una simple certificación librada por funcionario habilitado al efecto mediante normas reglamentarias, que surte los mismos efectos que la sentencia judicial en lo que concierne a ejecución forzosa².

La potestad de autotutela ejecutiva conferida a la Administración constituye, pues, una peculiar regalía, a modo de colosal excepción en el ordenamiento jurídico de nuestro Estado de Derecho, cuya justificación dista de responder a convincentes motivaciones, ya que el socorrido mensaje del interés público opera más como pretexto que como causa. La razón de esa sinrazón estriba en gran parte, como tengo escrito en otro lugar,³ en que se siguen arrastrando concepciones de otrora en forma de secuelas de la Administración que servía al Rey y no servía al pueblo, a tenor de concepciones absolutistas, arrumbadas por irrecuperable apolillamiento.

3. MODIFICACIÓN, POR LA LEY 23/1987, DE LA REGULACIÓN INICIAL, CEÑIDA AL RECARGO DE APREMIO.

Mas, esto aparte, pues si bien es importante no constituye objeto del presente trabajo, el artículo 128 de la LGT fue modificado por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, mediante la adición de un nuevo párrafo, manteniendo íntegramente el original ya transcrito, al que se añadió:

"El vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio establecido reglamentariamente, el devengo de los intereses de demora, hasta la fecha de ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria".

La ampliación del contenido de este artículo en los términos transcritos (efectuada como era habitual entonces mediante la socorrida inclusión en la Ley de Presu-

¹ FJ 4 "La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución (...). No cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de ejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución ..." genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución ..."

² Para una ampliación puede verse mi trabajo: "La potestad exorbitante de ejecución forzosa de la Administración y el embargo masivo de cuentas corrientes". Revista Técnica Tributaria, nº 21, abril-junio 1993, pag. 71 y ss.

³ Vid "Ordenación básica del sistema tributario. Necesario equilibrio en los derechos, deberes y responsabilidades de la Administración y de los contribuyentes". En la obra colectiva "Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho". Ed. Aranzadi. Pamplona, 1994, pag. 83.

puestos Generales del Estado del año siguiente⁴), trae causa, aunque no se haya justificado así, por más que sea de dominio público, de las reiteradas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia y del Tribunal Supremo con doctrina unívoca según la que resultaba improcedente el procedimiento de apremio cuando la deuda tributaria se hubiere satisfecho después de transcurrido el plazo para ello pero antes de dictarse la providencia de apremio.

Tan es así, que incluso el TEAC en la resolución de 21 de marzo de 1990 tuvo que hacerse eco de ello, con anulación de un apremio por pago previo. Con todo, fue la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1987 amén de otras que le siguieron, la que desencadenó la reacción de la Administración tributaria, vertida en la citada Ley de 23 de diciembre de 1987 de Presupuestos Generales del Estado para 1988 y materializada con la adición en el artículo 128 del párrafo transcrito. Y es que dicha Administración que tiende a interpretaciones “*pro domo sua*” con apetencias de infalibilidad, entiende que su criterio es siempre el correcto, de suerte que cuando el Tribunal Supremo mantiene discrepancias se siente desairada y reacciona con ínfulas “*sui generis*”, promoviendo la modificación del texto legal, lo cual le resulta fácil cada fin de año con la emanación de la llamada y citada Ley de acompañamiento o de aluvión, a modo de sucedáneo del hábito anterior que utilizaba para este lamentable proceder las Leyes anuales de Presupuestos del Estado.

La referida sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1987 que dio lugar a la modificación legislativa, dice en el FJ 3:

“Desde el momento que la certificación de descubierto y el procedimiento de apremio constituyen una prerrogativa sólo concedida <<cuando vencido el plazo de ingreso voluntario no se hubiere satisfecho la deuda tributaria>> (Art. 128 de la Ley General Tributaria y 97 del Reglamento General de Recaudación), implica que es improcedente cuando la deuda tributaria se hubiere satisfecho voluntariamente, incluso, después de transcurrido el plazo para ello; y dicha prerrogativa se halla revestida de tales atributos de ejecutoriedad, efectos y limitaciones de medios de ataque y defensa que sólo para los supuestos en que está estatuida y con el riguroso cumplimiento de las formalidades y garantías que le son inherentes, puede acudir a ella. Hacerlo de otro modo, como en el presente caso hizo el Tesoro de la Delegación de Hacienda de Madrid, quien necesariamente tenía conocimiento de que la deuda tributaria había sido voluntariamente ingresada meses antes de la incoación del expediente de apremio, dando lugar al presente recurso y a las reclamaciones administrativas, que le precedieron, obliga, como en su día solicitó el recurrente, y al amparo del Art. 131 de la Ley Jurisdiccional, a la condena en costas de la Administración en ambas instancias”.

⁴ Esta corruptela terminó mediante la STC nº 76/1992, de 14 de mayo, que la declaró inconstitucional. Sin embargo, empezó otra todavía peor, porque resulta ser más amplia, con el “invento” de la llamada usualmente “Ley de acompañamiento”, que se tramita en el mismo período que la Ley de Presupuestos, y en la que se incluye todo lo divino y humano con notoria vulneración de principios generales de Derecho. Concretamente me referí a este problema en un artículo publicado en ABC (12-1-1998) con el título “Excesos de la anual Ley de aluvión”.

Esta doctrina fue reiterada por las sentencias del Alto Tribunal de 20 de febrero y 28 de abril de 1998, y 23 de enero de 1989. En todas ellas se destaca la prudencia con que debe aplicarse la potestad de autotutela ejecutiva, con especial atención al riguroso cumplimiento de las formalidades y garantías que le son propias. Entre ellas destacaba a la sazón el previo libramiento de la certificación de descubierto conforme establecía el artículo 129 de la LGT antes transcrito, así como el acto administrativo iniciador de la vía de apremio consistente en la providencia de apremio. Al respecto, el artículo 106 del Reglamento General de Recaudación dispone en los apartados 1 y 2:

“1. La providencia de apremio es el acto de la Administración que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor en virtud de los títulos a que se refiere el artículo anterior⁵.

2. Son órganos competentes para dictarlas los Jefes de las Dependencias de Recaudación”

Pues bien, para contrarrestar la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, a efectos de futuro, la Administración promovió la ampliación del artículo 128 de la LGT en los términos descritos, consistentes en que el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determina la exigibilidad del recargo de apremio, así como el devengo de los intereses de demora. Sin embargo, el artículo 129, referido a la certificación de descubierto con su atributo de título ejecutivo, mantuvo su vigencia.

Por ello no es en absoluto extraño que a pesar de la innovación del artículo 128, los Tribunales Superiores de Justicia mantuvieran el mismo criterio sentado anteriormente, ya que efectuado el pago de la deuda tributaria fuera de plazo voluntario pero antes de extenderse la certificación de descubierto, es obvio que ésta no podía ni debía librarse, y, por ende, tampoco la certificación de descubierto.

3.1. Doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia.

Sirva de ejemplo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que al resolver un recurso en el que la certificación de descubierto y la providencia de apremio son de fechas claramente posteriores a la fecha del ingreso voluntario efectuado fuera de plazo, explica que la modificación introducida en el artículo 128 en el sentido de que el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio, no altera los fundamentos de la existencia del recargo que son el inicio del procedimiento de apremio con título ejecutivo adecuado, que aquí es la certificación de descubierto, y, providencia de apremio debidamente notificada. En base a ello, añade:

⁵ Se trata de las certificaciones de descubierto en tanto que títulos acreditativos del crédito a efectos de despachar la ejecución (artº. 104 RGR).

“la resolución de la cuestión debatida, debe hacerse en el mismo sentido sustentado con anterioridad a la reforma⁶, pues los presupuestos jurídicos de la tesis mantenida no han variado. Por ello, según se desprende del tenor literal, del primer párrafo del citado artículo 128 al disponer que el procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso voluntario, no se hubiera satisfecho la deuda tributaria, en ningún caso podrá ser objeto de dicho procedimiento las deudas ya pagadas, aunque lo hubieran sido después de finalizado el período voluntario, pues ambos requisitos, vencimiento de plazo y no ingreso, son exigidos acumulativamente e ineludiblemente necesarios, sin que la exigibilidad a que se refiere el texto legal, signifique otra cosa que posibilidad de exigir el recargo de apremio, siempre que, previamente, no haya expedido la correspondiente certificación de descubierto” (FJ 4º).

En términos similares se expresan otras múltiples sentencias en las que late siempre, de forma más o menos explícita, la idea de que es necesario que la Administración posea un título ejecutivo cual la certificación de descubierto, si bien ésta sólo constituye un presupuesto del acto administrativo de inicio del apremio que se concreta en la providencia de apremio, por lo que si la deuda ha sido pagada, (aunque sea fuera de plazo), antes de librar la certificación de descubierto, es obvio que aquel presupuesto no existe y, por tanto, tampoco el acto administrativo de apremio⁷.

4. NUEVA MODIFICACIÓN POR LA LEY 31/1991.

El revés que la transcrita tesis representaba para la Administración tributaria, ampliamente generalizada aunque hubiera excepciones, dio lugar a que cuatro años después se promoviera por el mismo irregular procedimiento seguido en 1987, una nueva modificación incorporada a la Ley 31/1991, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1992, en la que, en lo que aquí concierne, ya que aparecen además otras innovaciones que no interesan aquí, se ciñe a sustituir el término “*exigibilidad*” del recargo de apremio, por el de “*devengo*” del mismo recargo.

Parece obvio que con ello el legislador (sin eufemismos la Administración tributaria) pretendía superar la interpretación prevalente en vía judicial respecto del alcance del vocablo “*exigibilidad*” entendido como posibilidad de exigir el recargo de apremio, dado que la significación de “*devengo*” en Derecho tributario expresa y significa nacimiento de una obligación que, en este caso lo sería del recargo de apremio.

Sin embargo, es lo cierto que los fundamentos de la existencia del recargo (inicio del procedimiento de apremio con título ejecutivo y providencia de apremio) y los re-

⁶ Con anterioridad a la reforma, dice la propia sentencia, esta cuestión se hallaba plenamente zanjada “por la reiterada y constante jurisprudencia emanada de los diversos Tribunales de esta Jurisdicción de acuerdo con la redacción originaria del artículo 128 de la Ley General Tributaria, venían manteniendo la imposibilidad de iniciar el procedimiento de apremio y, en consecuencia, de exigir el correspondiente recargo, respecto de deudas ingresadas, aunque lo hubiera sido fuera de plazo” (FJ 3º).

⁷ En este sentido, entre otras, STSJ Valencia, de 10-4-92 que califica de “desafortunadísima” la reforma, y, 23-3-93; STSJ Madrid, de 28-5-92; STSJ Cataluña, de 8-7-92, 25-5-93 y 15-1-98; STSJ Andalucía, de 24-5-93 S.A.N. de 15-6-93; STSJ Canarias, de 15-4-94; STSJ Rioja, de 20-12-94; STSJ País Vasco, de 1-2-95; STSJ Murcia de 15-2-95; y STSJ Galicia, de 28-4-95.

quisitos exigidos por el artículo 128 continuaron siendo los mismos (vencimiento del plazo y no ingreso), con lo que difícilmente la interpretación de la nueva modificación podría disentir de la anterior.

5. POSTERIOR MODIFICACIÓN POR LA LEY 25/1995.

Esta especie de callejón sin salida en que se situaban las ansias de la Administración ante el tenaz empeño de vincular el recargo de apremio al término del plazo de pago en período voluntario, hizo que se rompiese en pedazos la normativa anterior y se idease otra que fuere inatacable a los propósitos que pretendía. La ocasión se presentó dos años y medio después con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. En ésta, el artículo 128 contiene una redacción ajena al recargo objeto de análisis, siendo el artículo 127 el que se ocupa de ello, como sigue:

“1. El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado tres de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

2. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

3. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente.

4. La providencia anterior, expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

5. El deudor deberá satisfacer las costas del procedimiento de apremio”.

5.1. Desvinculación del recargo respecto del procedimiento de apremio.

Como puede verse, la nueva norma independiza el inicio del procedimiento de apremio del recargo del 20 por 100, que crea “ex novo” en el apartado 1 transcrito con lo que desaparece el presupuesto formal hasta entonces necesario para exigir el recargo de apremio. El nuevo recargo irrumpe en la normativa tributaria sin parangón posible, al menos en principio, con el recargo de apremio ya que su devengo se produce el inicio del período ejecutivo, esto es “*el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentario establecido para su ingreso*” (art. 126.3.a), ó “*cuando finalice el plazo reglamentario determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido al presentar aquella*” (se refiere a la declaración-liquidación o autoliquidación) artº (126.3.b).

La propia norma preceptúa que el recargo será del 10 por 100 (en vez del 20 por 100) cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio. Con ello, si bien se miran las cosas, la Ley expresa de alguna forma que se trata de dos situaciones distintas que merecen ser consideradas por separado. Ciertamente que la norma de referencia es consecuencia de un pacto parlamentario, en virtud de cuatro enmiendas presentadas al respecto en el Senado⁸, pero, en cualquier caso, sirve para poner de manifiesto que se trata de dos situaciones distintas que, por tanto, no merecen idéntica aflicción económica. Con ello y aunque sea por otros cauces, se ratifica la bondad de la mayoritaria doctrina judicial sentada anteriormente.

5.2. Eliminación del recargo de apremio y establecimiento de un recargo innominado.

El artículo 127 no sólo desvincula el inicio del procedimiento de apremio del recargo *ex novo* del 20 por 100, sino que, además, envía a desguace el secular recargo de apremio que, hasta ahora, siempre estuvo íntimamente unido y ensamblado al inicio del procedimiento que le daba nombre y lo identificaba.

Deja, pues, de existir en el ordenamiento tributario el recargo de apremio, cuya justificación residía claramente en la que es propia de los recargos de naturaleza resarcitoria en razón al coste de la actuación administrativa, que, en este caso, se concretaba en los costes ocasionados con motivo del procedimiento de apremio.

Al propio tiempo emerge un recargo sin más e innominado, distinto del extinguido dado que su devengo coincide con el inicio del período ejecutivo, siendo que, conforme establece el artículo 127.3, dicho devengo y dicho inicio se desconectan del procedimiento de apremio el cual comienza su trayectoria jurídica mediante providencia notificada al deudor. Sorprendentemente, sin embargo, en dicha providencia que identificará la deuda tributaria pendiente y requerirá al deudor para que efectúe su pago, se requiere también el pago del recargo correspondiente por más que sea extraño al procedimiento de apremio.

Estamos, pues, ante dos prestaciones tributarias claramente distintas que, sin embargo, se hermanan a efectos del expeditivo y sumarísimo procedimiento recaudatorio de las mismas, lo cual puede dificultar el ejercicio del derecho fundamental de tutela jurídica, por cuanto se trata de dos presupuestos legales distintos que la norma ensambla como si el recargo del artículo 127.1 fuere deuda tributaria apremiada.

⁸ Enmienda nº. 9 de Coalición Canaria; nº. 156 del Grupo Parlamentario Catalán; y núms. 232 y 233 del Grupo Popular. Para una ampliación, puede verse la obra de la que soy coautor, con PONT CLEMENTE, J.F. "Análisis de la Ley 25/1995, de modificación de la Ley General Tributaria", CIVITAS, Madrid, 1995, pág. 203 y ss.

5.3. Subsistencia del recargo de apremio en el contenido legal de la deuda tributaria. Asimismo remisión del artículo 61.3, al recargo de apremio del artículo 127 de la Ley General Tributaria.

Incomprensiblemente, el artículo 58 de la LGT, también modificado por la Ley 25/1995, sigue incluyendo en el apartado 2.d) como uno de los componentes, en su caso, de la deuda tributaria *“el recargo de apremio”*, con independencia de los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la propia Ley ceñidos a los ingresos presentados fuera de plazo, a los que ya no denomina recargos *“por aplazamiento o prórroga”* al modo que aparecía en la versión original de 1963 y en las dos modificaciones anteriores a la actual de 1995.

Si se interpreta el vigente artículo 58 acorde con lo que dice, cual procede, resulta que el nuevo recargo del artículo 127.1 en sus dos tipos, no forma parte de la deuda tributaria, mientras que sí continúa incluido el *“recargo de apremio”*, que el legislador ha derogado claramente. Por tanto, según el contenido del artículo 58, la deuda tributaria está constituida por la cuota, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, los ingresos a cuenta, y, en su caso, también, por los conceptos que se incluyen en el apartado 2 del mismo artículo, entre los que, repito, no figura el recargo del artículo 127.1, que es absolutamente extraño al eliminado recargo de apremio otrora ínsito en el artículo 128 de la L.G.T.

Esto, además de lamentable e incluso inadmisible a la altura de nuestro tiempo, al situar bajo mínimos el cuidado y el esmero exigibles al legislador en su delicado quehacer en el que se incluye atender la correcta concordancia sistemática de las Leyes, genera evidente inseguridad jurídica sumiendo al pueblo soberano en la confusión y en la incertidumbre sin saber exactamente a qué atenerse. Y esto después de haber superado los efectos de la perplejidad ocasionados por tan negligente proceder.

Es posible que se diga por alguien, a modo de disculpa, que se trata de un descuido siempre posible en el obrar humano, más si tal se dijere, la réplica no se haría esperar poniendo en evidencia otro gazapo no menos inexplicable, cual el del artículo 61.3 de la LGT, que al establecer los recargos por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo, precisa en el último inciso:

“Estos recargos serán compatibles cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley”.

Nuevamente aquí se efectúa remisión al inexistente recargo de apremio del artículo 127, para mayor desconcierto y desorientación, si cabe, de la ciudadanía, obligada a soportar y a sufrir esos imperdonables fallos del legislador.

5.4. Efectos de la no inclusión del recargo del artículo 127.1 en el artículo 58 de la Ley.

Del análisis sistemático de la LGT se infiere, pues, que en el vigente texto del artículo 58 no se halla incluido el nuevo recargo del artículo 127.1, a diferencia de lo que ocurre con los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la LGT que sí forman parte del contenido legal de la deuda (artº. 58.2.b). Por tanto, aquel recargo queda extramuros del contenido legal de la deuda tributaria ya que es completamente extraño al inexistente recargo de apremio que sigue incorporado a dicho contenido (artº. 158.2.d), como lo es a los recargos que se contemplan en la letra a) del punto 2 del propio artículo.

Y bien, si el procedimiento de apremio es la vía jurídica, a modo de privilegio administrativo en el período ejecutivo, que ha de seguir la Hacienda Pública para exigir el pago de la deuda cuando no ha sido satisfecha mediante pago voluntario (artículos 126 y 127), y el recargo del artículo 127.1 no forma parte de la deuda impagada que da lugar a dicho procedimiento, no parece jurídicamente correcto que su pago se exija mediante el propio procedimiento por más que así lo establezca la norma.

6. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1999.

El contenido del artículo 128.1 en las versiones anteriores a la actual, ha sido enjuiciado por el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de noviembre de 1999 que resuelve un recurso de casación para unificación de doctrina formulado por la Administración General del Estado, contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 14 de diciembre de 1994, a la que se ha hecho referencia antes, con criterio contrario al seguido anteriormente por diversos Tribunales Superiores de Justicia.

6.1. Distinción de tres etapas.

El Tribunal Supremo en el FJ 2 de la Sentencia distingue 3 etapas en la normativa aplicable al tiempo que se produjeron los hechos. La primera anterior a 1º de enero de 1988 (entrada en vigor de la Ley 33/2987, de 23 de diciembre), en la que si el sujeto pasivo ingresaba la deuda tributaria con posterioridad al vencimiento del período voluntario pero antes de la notificación de la providencia de apremio *“no tenía sentido abrir un procedimiento ejecutivo para cobrar una deuda ya pagada”*. La segunda desde 1º de enero de 1988 hasta la Ley 25/1995, de 20 de julio, en la que, según la Sentencia *“por imperativo del invocado art. 128 LGT, la exigibilidad del recargo de apremio iba ligada, no a la notificación de la apertura de la vía de apremio, sino a la finalización del perí-*

⁹ Es de indicar aquí que la segunda etapa a que se refiere la Sentencia, se halla, al menos, subdividida en dos subetapas, ya que conforme ha sido dicho en los epígrafes 3 y 4, la primera modificación a finales de 1987 estableció la exigibilidad al vencimiento del plazo voluntario, y, la nueva modificación en el ocaso de 1991, substituyó la exigibilidad por el devengo.

odo voluntario de ingreso, convirtiéndose en un auténtico recargo de demora” ⁹

La tercera etapa, según la misma sentencia, se inicia con la Ley 25/1995, de 20 de julio, en la que *“el devengo del recargo se vincula al inicio del período ejecutivo”*. Entiende la sentencia que *“con mayor técnica”* la Ley *“ya no llama recargo de apremio al que se exige al iniciarse el período ejecutivo, máxime cuando el procedimiento de apremio, según el nuevo art. 127.3 está perfectamente singularizado dentro del procedimiento ejecutivo y se inicia mediante providencia notificada al deudor, en la que se ha de identificar la deuda pendiente y se ha de requerir a aquél para que efectúe su pago con el recargo correspondiente”*.

6.2. Observación referida a la segunda etapa.

Con todos los respetos que merecen los pronunciamientos del Alto Tribunal, es de observar que lo que no dice la Sentencia en relación a la normativa de la segunda etapa, es en virtud de qué acto administrativo se procedía contra el deudor, ya que, como es bien sabido hasta la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de abril, siguió vigente el artículo 129 en su versión inicial, transcrito supra, según el que la iniciación de la vía de apremio requería previa certificación de descubierto acreditativa de la deuda tributaria impugnada. Por tanto, sólo una vez dictado el acto administrativo de apremio (providencia de apremio) a la vista de la certificación de descubierto, la Administración podía efectuar el pertinente contraído de la deuda apremiada junto con el recargo de apremio. De ahí que la inmensa mayoría de sentencias de los Tribunales de Justicia relativas a este tema siguieran entendiendo durante este período que nada sustancial había variado respecto del anterior, al modo como la hizo el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en la citada sentencia de 14 de diciembre de 1994.

6.3. Desenlace.

Termina la sentencia (FJ 3º) diciendo que resulta claro que la situación a enjuiciar lo ha de ser con arreglo a lo establecido en la segunda etapa en la que la exigibilidad del recargo de apremio *“quedaba vinculada, única y exclusivamente, a la finalización del período voluntario de ingreso sin que éste hubiera tenido lugar y no a notificación alguna de la apertura de la vía de apremio o de los actos que la determinaban”*. Pero añade algo tan expresivo como que *“ello significaba que más que un recargo de apremio, el aplicable en esta fase era un auténtico recargo de demora”*.

Es así que la sentencia llega a la conclusión de que no obstante la vigencia hasta 1995 del artículo 129 que exige certificación de descubierto acreditativa de la deuda tributaria impagada que tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial, y que constituye título suficiente para iniciar la vía de apremio, no resulta necesaria dicha certificación como tampoco la apertura de la vía de apremio, con lo que, en definitiva, resulta que el recargo de apremio es exigible sin previo inicio de la vía de apremio.

Mas, lo que no explica la Sentencia es en virtud de que acto administrativo se

despachaba la orden de pago del recargo de apremio, si la deuda había sido pagada y por tanto efectuado el ingreso en el Tesoro de la misma antes de extenderse la certificación de descubierto, la cual constituía el presupuesto legal en virtud del que se dictaba el acto administrativo de apremio.

6.4. *Transmutación del recargo de apremio en un supuesto recargo de demora.*

La sentencia se limita a transmutar, por vía interpretativa, el recargo de apremio en lo que llama recargo de demora, por más que se trate de una categoría conceptual distinta y por más que la LGT se limite a denominarlo: recargo.

Con razón BARRACHINA titula la glosa que efectúa de la sentencia de referencia: *“La nueva doctrina sobre el recargo de apremio”*¹⁰, de la que dice que sus razonamientos jurídicos *“contrastan con la doctrina que se ha venido siguiendo por los Tribunales Superiores de Justicia en un supuesto especial que se refiere cuando el sujeto pasivo ingresa en la Hacienda Pública el importe de la deuda tributaria, una vez pasado ya el período voluntario, pero sin que haya existido requerimiento alguno por parte de la Administración Tributaria”*¹¹.

7. ACERCA DE LA NATURALEZA DEL NUEVO RECARGO DEL ARTÍCULO 127.1 INTRODUCIDO POR LA LEY 25/1995.

La referencia que en el epígrafe 5 se ha efectuado a la modificación introducida por la Ley 25/1995 a efectos del anterior recargo de apremio, se ciñe a la evolución legislativa del mismo. Mas, recuérdese que según la citada y comentada STC de 2-11-1999 se trata de un recargo de demora.

Es así que ahora ha de volverse a la referida Ley por cuanto crea un nuevo recargo, absolutamente desvinculado del apremio, cuyo presupuesto de hecho lo constituye, sin más, el inicio del período ejecutivo, según determina el artículo 126.3 de la LGT. Parece conveniente, pues, en estas últimas páginas dedicarle alguna atención orientada a precisar su encaje jurídico y su fundamentación. A este efecto considero conveniente empezar por recordar los cambios legislativos introducidos en el artículo 128 de la LGT a partir de 1987.

¹⁰ BARRACHINA JUAN, Eduardo. *“La nueva doctrina sobre el recargo de apremio”*. Revista Consell Obert Recull (Graduados Sociales de Cataluña), nº. 141, junio 2000, pág. 34.

¹¹ Ob. cit. pág.35

7.1. Lenta y frustrante gestación legislativa en sucesivos intentos.

Como quedó dicho antes, fue la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, la que introdujo un segundo inciso en el artículo 128 con la redacción ya transcrita según la que la exigibilidad del recargo de apremio se vinculaba al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario cuando no se hubiere satisfecho la deuda tributaria.

Mas, subsistió intacto el artículo 129 de la LGT que confería a la certificación de descubierto título suficiente para iniciar la vía de apremio con fuerza ejecutiva al modo de la sentencia judicial. Y subsistió igualmente el mandato del artículo 106 del RGR que exige la providencia de apremio (en tanto que acto administrativo) para despachar la ejecución.

Por tanto, esta claro que por más exigibilidad que regulase el artículo 128, se carecía de procedimiento para ello en tanto no concurriesen los presupuestos formales concretados en la referida certificación de descubierto (manifestación de conocimiento) y subsiguiente providencia de apremio (manifestación de voluntad).

No obstante la inviabilidad de la exigencia, regulada con manifiesta torpeza legislativa al limitar la modificación sólo al artículo 128, se aprecia claramente la idea del legislador de romper la vinculación entre el recargo de apremio y el inicio de la vía del mismo nombre. Lo que sucede es que se trata de un legislador con alguna impericia jurídica (dicho sea de forma benévola), que quizás trataba, erróneamente, de cubrir con excesos autocráticos. En definitiva la referida modificación se quedó en algo similar a una chapuza.

Dado que la doctrina judicial a que dio lugar la citada modificación, se manifestó inalterable respecto de la anterior a la referida modificación, el inmaduro legislador introdujo en 1991 una nueva modificación al artículo 128 en la que sustituía la expresión “*determinará su exigibilidad*” por la de “*determinará su devengo*”, pero manteniendo para el inicio de la vía de apremio la certificación de descubierto y la providencia de apremio. De esta suerte, el forzado devengo carecía de virtualidad al igual que la anterior exigibilidad, para todos aquellos supuestos en los que el pago se efectuase vencido el período voluntario pero antes de producirse el presupuesto formal, es decir, antes de haberse extendido certificación de descubierto y subsiguiente providencia de apremio. Como cabía esperar, así se pronunció mayoritariamente la doctrina judicial, ya que tampoco esta modificación superó el “*status*” frangollón.

Sin embargo se reafirmaba el propósito del autocrático legislador de desvincular el recargo de apremio de la vía que da nombre al mismo.

El propósito lo consiguió finalmente, con las novedades introducidas por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, transcritas supra en lo menester, que afectaron a todos los artículos del capítulo de la LGT dedicado a recaudación.

El legislador rompe totalmente la vinculación entre este recargo y la vía de apremio, y, crea “*ex novo*” un recargo cuyo presupuesto de hecho es, sin más, el inicio del período ejecutivo.

Pues bien, este breve recordatorio de gestación sucesiva del flamante recargo puede resultar relevante cuando se trata de reflexionar sobre su naturaleza.

7.2. *Obnubilada reacción frente a la jurisprudencia.*

En el marco tributario cualquier recargo se concreta en una prestación que puede responder a motivaciones y justificaciones muy diversas que van desde las de aprovechar bases y cuotas tributarias para calcular sobre las mismas prestaciones complementarias que tienen la naturaleza de tributos, cual ocurre con los comprendidos en el artículo 58.2.a) de la LGT¹² hasta las que constituyen reacciones del ordenamiento ante determinados hechos, situaciones o circunstancias que el legislador considera aptas y adecuadas para su establecimiento, configurándolas como prestaciones accesorias, v.gr. los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la LGT que forman parte del contenido legal de la deuda tributaria (artículo 58.2.b LGT) y el nuevo recargo del artículo 127.1, amén del inexistente recargo de apremio al que sigue refiriéndose el artículo 58.2.d) por más que la Ley 25/1995, de 20 de julio, lo jubilase para engrosar así el Derecho histórico, al igual que lo hizo con el recargo de prórroga (artículo 58.2.c) de tanta tradición en nuestro ordenamiento tributario. Con razón indica RAMALLO que “*al flexible y moldeable concepto jurídico de recargo se le ha hecho cumplir variadas funciones dada precisamente esa flexibilidad y moldeabilidad*”¹³.

Bajo el mismo “*nomen iuris*” se incluyen, pues, prestaciones de diversa naturaleza, de suerte que parece recurrirse a la expresión “*recargo*” para ser utilizada a modo de “*cul de sac*”, cuando la prestación no es reconducible a categorías conceptuales claramente definidas y delimitadas.

Aquí, en el innominado recargo del artículo 127.1 estamos ante una reacción del ordenamiento que se produce en el mismo inicio del período ejecutivo, esto es, una vez terminados los plazos de pago voluntario a que se refiere el artículo 61.1 de la LGT, con lo que, en definitiva, es el incumplimiento del pago el motivo que desencadena la reacción jurídica que se concreta en el presupuesto de hecho del referido inicio. Obsérvese que este recargo no se vincula, enlaza o condiciona con actividad alguna de la Administración, con lo que ha de descartarse que pretenda resarcimiento algu-

¹² “Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos”.

¹³ RAMALLO MASSANET, Juan. *Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria*. Tribuna Fiscal, nº. 65, marzo 1986, pág. 68.

no de gastos por la actividad a realizar o indemnización de daños y perjuicios al modo que acontecía con el recargo de apremio cuyo presupuesto jurídico lo constituía el inicio del procedimiento de apremio. Este, ciertamente, podía hallar su razón de ser en el hecho de afrontar el coste motivado por el incumplimiento de pago, ya que daba lugar a la actuación de la Administración con el dispositivo de medios idóneos para conseguir compulsivamente el ingreso en el Tesoro del crédito tributario no efectuado en plazo voluntario, sin descartar que pretendiera ser al propio tiempo una medida disuasoria para la mora y un estímulo y aliciente para el cumplimiento en plazo.

En el flamante recargo del artículo 127.1, si se desvincula, como quiere y lo hace la Ley, del procedimiento de apremio, cabe apreciar solamente la posible intención legislativa de diseñar una medida de presión disuasoria de la mora, bien que, de entenderlo así se asemejaría notablemente a una sanción con lo que, al menos en parte, perdería su naturaleza de recargo, y, a la vez plantearía los problemas propios de las encubiertas prestaciones pecuniarias de naturaleza sancionadora a las que parecen ser un poco propensas las leyes tributarias.

La sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1999, referida páginas atrás, entiende que el recargo del artículo 127.1 es de demora. De ser así, estaríamos ante una nueva institución, al menos en su denominación, puesto que no existen precedentes legislativos al respecto en nuestra normativa tributaria. Mas, con ser esto importante por lo que de novedad tendría, no es lo más relevante, ya que con esa nomenclatura se simultanearía el recargo de demora con el interés de demora los cuales devendrían compatibles. Esto, de entrada, parece mucha prestación por “*demora*”. Aunque ciertamente el nombre no hace la cosa ya que como se explica en un voto particular de la STC 164/1995 de 13 de noviembre¹⁴, “*las cosas son lo que son y la naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función, no en el nombre que les damos, aunque el bautizo lo haga el legislador*”, parece poco afortunado denominarlo recargo de demora, aunque sólo sea por su concomitancia y hasta confusión con el interés de demora, pues, ambos, recargo e interés, la Ley los declara compatibles cuando el recargo aplicable (que es el más generalizado) es del 20 por 100.

Para complicar más las cosas, resulta que el recargo del artículo 127.1 es compatible, también, con los recargos establecidos en el artículo 61.3 (presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo), cuando los afectados no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la documentación extemporánea. Se trata de dos artículos que, ensamblados, pueden ser causa de un avispero de conflictos por el trato desigual que regulan.

¹⁴ Emitido por el magistrado MENDIZABAL ALLENDE al que se unió el magistrado GIMENO SENDRA.

¿Cómo llama la LGT a los recargos del artículo 61.3?

La única referencia se halla en el artículo 58.2.b), sin denominación alguna y sólo identificados en razón al artículo en que se hallan regulados, a diferencia de las tres versiones anteriores del mismo artículo que lo identificaba como “*recargo de aplazamiento o prórroga*”, por más que se tratase de una prórroga “*sui generis*”¹⁵, puesto que se estaba y se está en una prórroga a precario al no fijarse plazo alguno, a diferencia de lo que acontecía hasta 1985 en que la normativa fijaba el plazo dentro del que se podía efectuar el ingreso con el recargo que especificaba¹⁶.

Parece razonable pensar que si la Ley 25/1995, de 20 de julio, cambió la denominación de los recargos del artículo 61.3, eliminando la referencia: “*aplazamiento o prórroga*”, mínimos de coherencia y exigencias de sistemática requerían la modificación igualmente del artículo 58.2.d) y del artículo 61.3 en su último inciso, ya que jubilado el recargo de apremio de la normativa recaudatoria de la LGT (artº. 126 a 139) resulta, entre otras cosas, incoherente que se mantenga su denominación en los citados artículos, que, en rigor, se refieren a algo jurídicamente inexistente.

Según entiendo se trata de deslices impropios de un legislador de nuestro tiempo, el cual obnubilado por los reveses propinados por la doctrina y sobre todo por la jurisprudencia a las modificaciones introducidas en 1987 (exigibilidad) y 1991 (devengo), ideó una nueva redacción que desvinculase totalmente el recargo del procedimiento de apremio hasta el extremo (por si acaso) de mutilar su denominación, pero con el olvido de algo tan elemental como ser consecuente consigo mismo cuidando de evitar que la anterior denominación permaneciera en otros artículos de la misma LGT.

¹⁵ Para una ampliación puede verse mi artículo “*La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de las infracciones*”. Gaceta Fiscal, nº. 118, febrero 1994, págs. 125 y ss.

¹⁶ El R.D. 338/1985, de 15 de marzo, de normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable, introdujo una modificación al artículo 92 del RGR aprobado por Decreto 3154/68, de 14 de noviembre, que regulaba el recargo de prórroga que quedó reducido al ámbito de las autoliquidaciones, pero con la salvedad de que si la Administración conociese o pudiese liquidar el importe de las deudas de dichas autoliquidaciones, no se aplicaría la prórroga y se exigiría en vía de apremio. Y, aún, la limitación contenida en el citado R.D. 338/1985, fue excluida del ordenamiento poco tiempo después por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que modificó el artículo 61.2 de la LGT en los términos siguientes: “*Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas*”. Como tal norma carecía de mínima razonabilidad, no llegó a aplicarse modificándola primero mediante Circular interna con lo que se incurrió en clarísima ilegalidad, y después aprovechando la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 1986 (Ley 46/1985, de 17 de diciembre). Por tanto el recargo de prórroga desapareció del Derecho tributario positivo y pasó a engrosar el acervo de Derecho histórico. Por lo demás el recargo de prórroga tenía naturaleza indemnizatoria en razón al retraso, y, por ello, claro está, era incompatible con el interés de demora.

7.3. Matizaciones en relación a las dos modalidades del recargo.

Siendo las cosas así, dado que otras motivaciones y explicaciones no caben, resulta que la naturaleza del recargo del artículo 127.1 si se atiende a su génesis tiende a seguir siendo la misma de antes, esto es, una prestación accesoria de la prestación tributaria establecida por resarcirse del coste de las actuaciones a realizar amparadas en la autotutela ejecutiva. Mas, si se analiza prescindiendo de los antecedentes, entonces se trata de un recargo sin más, que responde a una reacción del ordenamiento jurídico en el inicio del período ejecutivo (no en el inicio del procedimiento de apremio), bien entendido que tal inicio no supone ni representa coste alguno ya que se produce sin actividad de la Administración tributaria¹⁷. De esta suerte, el innominado recargo se acerca inevitablemente a la idea de sanción, ya que no tiene una función compensatoria del incumplimiento de una prestación pecuniaria, toda vez que esta función la tiene el interés de demora, por lo que su naturaleza no es indemnizatoria.

Esto le aleja de la naturaleza de los recargos de prórroga, entendidos a modo de tolerancia flexibilizadora de los límites de plazo voluntario para efectuar los ingresos, que tratan de compatibilizar situaciones accidentales de dificultades de tesorería o similares de los obligados al pago con las cautelas y la protección que exigen los créditos tributarios. De esta suerte el recargo de prórroga venía a constituir la contrapartida de la licencia ampliatoria del plazo voluntario, a la vez que actuaba como freno desincentivador en la utilización del mismo dado su coste. Por ello el recargo de prórroga tenía naturaleza indemnizatoria en razón al retraso en el pago de la deuda tributaria, retraso durante el que no podía iniciarse la vía de apremio, por constituir tal prórroga un período temporal intermedio entre el vencimiento del plazo de pago en período voluntario, y, la vía de apremio.

Tampoco parece equiparable al mandato del artículo 1101 del Código Civil que sujeta a indemnización de los daños y perjuicios ocasionados por parte de quienes en el cumplimiento de sus obligaciones incurriesen en dolo, negligencia o morosidad, ya que el recargo tiene como presupuesto de hecho el inicio del período ejecutivo en cuyo momento no existen daños ni perjuicios, y, en cuanto a la morosidad, ahí está el interés de demora que, en virtud de lo establecido en el artículo 61.2 de la LGT opera automáticamente¹⁸ y cuyo carácter indemnizatorio se manifiesta incontestable.

¹⁷ Hace ya más de un cuarto de siglo que SOLER ROCH, M.T. dejó escrito que el recargo de apremio es una "respuesta del ordenamiento a una determinada situación que afecta al crédito tributario". *Los recargos de prórroga y apremio en la Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1974, pág. 126.

¹⁸ Artº. 61.2. "El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de interés de demora".

Cabría quizá apreciar naturaleza de recargo de prórroga a la prestación accesorio del 10 por 100 que regula el artículo 127.1 para los casos en que la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio, ya que en tal evento no se exigen intereses de demora y, por tanto, de alguna forma puede entenderse que dicho recargo tiene carácter compensatorio del retraso con que se percibe el crédito tributario.

Mas esto no es predicable, conforme hemos dicho, del recargo del 20 por 100, con lo que cabe apreciar en el artículo 127.1 dos recargos de distinta naturaleza aun cuando el presupuesto de hecho pueda parecer que sea el mismo, aunque en rigor no lo es, ya que mientras el recargo del 20 por 100 lo es con carácter general y lleva anexo el interés de demora, el del 10 por 100 tiene matizado el presupuesto de hecho en el sentido de que la deuda no ingresada en plazo se satisfaga antes de la notificación de la providencia de apremio y es incompatible con el interés de demora.

7.4. Conclusión por exclusión.

A tenor de lo escrito queda claro que uno y otro recargo son independientes del inicio del procedimiento de apremio, por lo que, tal como los configura actualmente la LGT, no cabe atribuirles lo que no son. Y no son recargos de apremio, por más que el propio legislador, en exceso distraído, no advierta que los sigue denominando así en los artículos 58.2.b) y 61.3 (último inciso). Como ya ha sido dicho supra estos artículos se refieren a un recargo de apremio inexistente, a la vez que el artículo 127.1 menciona un recargo en dos modalidades que no forma parte del contenido legal de la deuda tributaria del artículo 58.2.

El hecho de que mediante la interpretación de las normas correspondientes se puedan superar las anomías y antinomias a que acabamos de hacer referencia, no empece cuanto aquí decimos al respecto, ya que al legislador corresponde velar por el necesario aseo jurídico en la elaboración de las normas. Y aquí, este insoslayable deber ofrece serios reparos.

Aunque podría alargarse el discurso todo lo que se quisiera parece conveniente ponerle punto final (al menos en esta ocasión), concluyendo que se trata, en definitiva, de una prestación accesorio a la prestación tributaria, que tiene una función claramente recaudatoria, sin que se le aprecie carácter compensatorio o indemnizatorio, como tampoco resarcitorio, toda vez que su presupuesto de hecho se ciñe estrictamente al inicio del período ejecutivo, sin más. Y si bien en el aspecto recaudatorio sustituye al recargo de apremio, no es equiparable al mismo toda vez que al vincularse éste al inicio del procedimiento de apremio, podría predicarse su naturaleza compensatoria dado el

coste de la actividad administrativa requerida con medios compulsorios (costas aparte), para lograr el ingreso del crédito tributario.

Así las cosas, no parecen quedar vías jurídicas opcionales ni alternativas que permitan eludir la conclusión de que se trata de un recargo con ribetes acentuadamente disuasorios y, por tanto, de carácter sancionador.



COMENTARIOS AL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

José Antonio Rodríguez Ondarza
Juan José Rubio Guerrero
Catedráticos de Hacienda Pública

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. CONCEPTO
3. RENTAS OBTENIDAS
 - 3.1. *Dividendos percibidos*
 - 3.2. *Plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones*
 - 3.3. *Depreciación de la cartera*
4. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.
5. RENTAS NO EXENTAS EN SEDE DE LA ETVE.
6. DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS POR LA ETVE.
7. CONCESIÓN DEL RÉGIMEN.
8. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN.

En un contexto de mercados abiertos caracterizado por la libertad de los movimientos de capitales, el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE's) establecido en el ordenamiento tributario español se configura como un mecanismo de apoyo a la presencia internacional de las empresas españolas, estableciéndose para ello un régimen fiscal especial para aquellas entidades (tradicionalmente conocidas como sociedades holding) cuyo objeto principal sea la tenencia, gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de sociedades no residentes en España que desarrollen actividades empresariales en el extranjero.

Ese objetivo de favorecer la creación de sociedades holding residentes en España por la vía de la reducción de sus costes fiscales se concreta en el establecimiento de una exención total en sede de la sociedad holding residente en España de las rentas derivadas de sus participaciones en entidades no residentes, siempre que tales rentas procedan de beneficios empresariales obtenidos por dichas sociedades participadas no residentes, vía percepción de dividendos o de plusvalías derivadas de los beneficios no distribuidos como consecuencia de la transmisión de dichos valores representativos de los fondos propios de las sociedades no residentes.

No obstante, cuando la sociedad holding española reparta sus beneficios exentos, sus socios residentes tributarán por los impuestos personales (IRPF o IS), convirtiéndose, por tanto la exención de la ETVE en un diferimiento de los impuestos españoles hasta que distribuyan los dividendos. Por tanto, las ventajas fiscales inherentes al régimen especial de las ETVE's consisten, no en la exención propiamente dicha de los beneficios procedentes del extranjero como en el diferimiento en el tiempo de su tributación. A su vez, en el caso del socio de la ETVE que sea no residente, el régimen se caracteriza por no sujetar a gravamen en España los beneficios distribuidos por la ETVE que hayan disfrutado de exención.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el ámbito de los convenios internacionales de doble imposición internacional, en el ámbito de la normativa fiscal española la regulación de este régimen especial para las ETVE's se recoge en los artículos 129 a 132 de la LIS y 46 a 49 del RIS.

2. CONCEPTO.

La normativa del IS (LIS art. 129.1; RIS art. 47.1) establece que el objeto social primordial de la ETVE debe consistir en la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que determinen un porcentaje de participación (con independencia de cual sea el grado de control), directo o indirecto, igual o superior al 5%, y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de dicho objeto social, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales. También, con carácter

complementario, el objeto social podrá comprender la prestación de servicios de toda clase, incluidos los de carácter financiero, a las entidades no residentes en territorio español participadas por la ETVE, directa o indirectamente, en al menos el 5%, realicen o no actividades empresariales, y a las entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades que la ETVE, en el sentido del art. 42 del Código de Comercio.

Esta delimitación conceptual de la ETVE es matizada por la DGT (CnV, 27-12-1996) al establecer que las actividades de colocación de los recursos financieros derivados de las actividades que constituyen su objeto alcance tanto a las procedentes de su actividad principal como de las actividades secundarias. En concreto, se establece que:

“Las entidades a que se refiere el art. 129 de la LIS han de tener como objeto primordial la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que determinen un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al 5%, así como la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de su objeto social. De este precepto parece desprenderse que pueden formar parte del objeto de la entidad otras actividades de carácter secundario que estén relacionadas con las entidades participadas, de manera que la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades que constituyen su objeto alcanza tanto a los procedentes de la actividad principal como de las actividades secundarias”.

En cualquier caso, la exención puede ser aplicable incluso a las distribuciones de beneficios realizadas por entidades en las que la participación directa de la ETVE sea mínima siempre que la suma de dicha participación directa más la que posea indirectamente alcance el límite del 5%.

Respecto a la posible existencia de participaciones inferiores al 5%, parece admitirse por la Administración tributaria que una ETVE pueda tener otras participaciones en entidades no residentes inferiores al 5% siempre que con ello no se desvirtúe su objeto primordial. Así, según el criterio de la DGT (CnV, 27-12-1996), para que una entidad pueda tener la condición de ETVE “la norma legal no establece la condición de que necesariamente todas sus participaciones deban representar un grado de participación de al menos el 5% de las entidades participadas, por lo que podrá tener otras participaciones inferiores a dicho porcentaje siempre que ello no desvirtúe el cumplimiento de su objeto social primordial”. De lo expuesto se desprende, por tanto, que una entidad podrá ser calificada de ETVE por el hecho de tener participaciones superiores al 5% sobre determinadas entidades, aunque sobre otras tenga participaciones inferiores a ese nivel del 5%, si bien deberá limitarse, en cualquier caso, la aplicación del régimen de las ETVE’s al ámbito de las entidades participadas en más del 5%. Dentro de estas últimas, a su vez, la aplicación de este régimen especial quedará restringido al caso concreto de aquellas entidades no residentes participadas que desarrollen actividades empresariales

Por otra parte, está la cuestión relativa a la interpretación que debe darse al requisito relativo a la existencia de “la correspondiente organización de medios de medios materiales y personales” para dirigir y gestionar la participación. Reiterando lo ya dispuesto en el apartado dedicado al estudio del régimen de la Transparencia Fiscal Internacional, el criterio de la DGT (CnV, 10-11-1995) sobre este requisito es que “los me-

dios materiales y humanos requeridos tienen que ser los adecuados para efectuar la dirección y gestión de las entidades participadas, es decir, para tomar las decisiones necesarias en orden a la correcta administración de las participaciones.

No exige la norma que la entidad no residente tenga que dirigir y gestionar las actividades empresariales de las entidades participadas, ni realizar ningún otro tipo de actividades empresariales en relación con las participaciones” añadiendo que “a los efectos de este requisito, puede entenderse que la entidad no residente cuenta con los medios materiales y personales para dirigir las participaciones cuando exista un consejo de administración o un administrador cuya actividad se refiera, total o parcialmente a la dirección o gestión de la participación”. Por su parte, en el RIS (art. 47.2) se matiza que la organización de medios materiales y personales es la adecuada para adoptar decisiones en orden a la correcta administración de las participaciones.

Asimismo, la ETVE debe cumplir dos requisitos para no quedar excluidas de este régimen fiscal:

a) No tener, en algún período impositivo, la consideración de sociedad en régimen de transparencia fiscal interna. En la LIS (art. 129.2) se señala la incompatibilidad entre ambos regímenes fiscales prevaleciendo el régimen de transparencia fiscal, al disponer que en los períodos impositivos en los que la entidad tenga la consideración de sociedad transparente, no podrá disfrutar del régimen de las ETVE's. No obstante, si una vez solicitada y concedida la aplicación del régimen de las ETVE's, se dieran las condiciones determinantes de la aplicación del régimen de la transparencia fiscal interna, y, posteriormente, tales condiciones desaparecieran, entonces se aplicaría de forma automática el régimen de las ETVE's.

b) No pasar a formar parte de un grupo de sociedades en régimen de tributación consolidada. La LIS (art. 129.3) delimita la incompatibilidad entre ambos regímenes fiscales, prevaleciendo en este caso el régimen de la ETVE, al disponer que estas entidades holding no pueden formar parte de los grupos de sociedades en régimen de tributación consolidada. Se trata con ello de evitar la posible asimetría que se derivaría de, por una parte, la exención de dividendos y plusvalías obtenidas por la ETVE y, por otra, que su base imponible negativa (por ejemplo, depreciación de la cartera de valores debida a pérdidas de sus sociedades participadas) pueda ser compensada en la base imponible del grupo fiscal.

En definitiva, este régimen es incompatible con el régimen de transparencia fiscal y con el régimen fiscal de grupo de sociedades. Prevalece, pues, el régimen fiscal de la ETVE sobre el régimen de grupos. Como destacan algunos autores, ambas limitaciones tienen por objeto evitar que los rendimientos obtenidos por esta entidad se imputen directamente a otra sociedad residente en España y que la fórmula de diferimiento de impuestos que este sistema conlleva se convierta en auténtica exención si la ETVE presentase declaraciones consolidadas con otra residente o consolidase de facto a través Régimen de Transparencia Fiscal.

3. RENTAS OBTENIDAS.

La LIS (art. 130) regula el régimen de tributación aplicable a las rentas derivadas de la tenencia por la ETVE de los valores representativos de los fondos propios de las entidades no residentes en territorio español. Básicamente, este régimen especial consiste en la no integración en la base imponible de la ETVE de los dividendos distribuidos por las sociedades participadas no residentes, así como de las plusvalías generadas en la transmisión de participaciones de tales entidades, siempre que se cumplan un conjunto de requisitos que en los apartados siguientes se comentan. Por su parte, las restantes rentas obtenidas por la ETVE estarán sujetas a tributación, siéndoles de aplicación el régimen general del IS español.

3.1 Dividendos recibidos

No se integrarán en la base imponible de la ETVE los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de entidades no residentes en territorio español, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Tenencia de la participación.

Es necesario que el porcentaje de participación, directa o indirecta, igual o superior al 5%, de la ETVE en la entidad participada no residente se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sean exigibles los dividendos o participaciones en beneficios.

Para el cómputo de este período de mantenimiento de los valores extranjeros deberá tenerse también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída de forma ininterrumpida por otra entidad del mismo grupo de consolidación a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio. Por tanto, aquellas participaciones poseídas durante un periodo de tiempo superior al año por otra entidad del mismo grupo de consolidación mercantil no perderán su antigüedad, a efectos de poder acogerse a la exención de los dividendos, por el hecho de ser aportadas a una ETVE.

b) Régimen fiscal de la entidad no residente participada.

La entidad participada no residente debe estar sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS español y no residir en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. En cualquier caso, la determinación de ese carácter idéntico o análogo del impuesto extranjero al IS español es una tarea que exigirá un análisis particular de cada caso concreto, debiendo, evidentemente, tomar como referencia inevitable de la comparación la definición contenida en la Ley del IS español (art. 1) como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el beneficio o las rentas obtenidas por las entidades.

No obstante, en el caso de que la entidad no residente tuviera su lugar de residencia en un país o territorio calificado paraíso fiscal, los dividendos procedentes de di-

cha entidad no quedarían exentos, pero sin que por ello la ETVE pierda su condición de tal siempre y cuando su grado de participación en la entidad no residente se sitúe en una participación igual o superior al 5%, y ello con independencia del lugar de residencia de la no residente.

c) Origen empresarial de los dividendos distribuidos por la participada no residente.

Las rentas de la entidad participada no residente de las que procedan los dividendos o participaciones en beneficios deben derivarse de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en el sentido del art. 25 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del IRPF.

A estos efectos, se deben tener en cuenta un conjunto de reglas para determinar cuando las rentas provienen de actividades empresariales. En particular, se desarrollan una regla general y un conjunto de reglas específicas relativas a las actividades de comercio al por mayor, prestaciones de servicios, crediticias y financieras, así como de seguro y reaseguro, las cuales, por tanto, han de tenerse en cuenta para determinar si los ingresos procedentes de tales actividades pueden considerarse procedentes de actividades empresariales desarrolladas en el extranjero.

En función de la naturaleza de la actividad desarrollada por la entidad participada no residente, dichas reglas son las siguientes:

- Con carácter general, los ingresos obtenidos por la entidad participada no residente deben proceder, al menos, en un 90%, de la estricta realización de actividades empresariales en el sentido del art. 25 de la LIRPF. Esta primera referencia abarca, por tanto, todos aquellos rendimientos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, considerándose, en particular, que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren dos circunstancias: i) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y ii) que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Asimismo, se consideran ingresos derivados de la realización de actividades empresariales en el extranjero: i) los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades empresariales, y ii) los dividendos o participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de la participación en otras entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de las ETVE's (relativos a la realización de las actividades empresariales para disfrutar de la exención y al régimen fiscal de la entidad no re-

sidente) y respecto de las que la ETVE española tenga una participación, directa o indirecta, igual o superior al 5% de sus fondos propios.

Este segundo apartado ha sido objeto de matización por la DGT (CnV, 27-12-1996) señalando que: “En consecuencia, a efectos de la aplicación de este precepto deben entenderse como ingresos derivados de la realización de actividades empresariales por parte de la entidad participada no residente y, por tanto, no integrables en la base imponible de la entidad residente en territorio español cuando ésta los perciba en forma de dividendos o de renta derivada de la transmisión de la participación, los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de participaciones en otras entidades igualmente no residentes en territorio español cuando sobre las mismas la entidad no residente cumpla los siguientes requisitos: i) tenga una participación, directa o indirecta, superior al 5% y que la misma se hubiese poseído durante el año anterior al día en que sean exigibles los dividendos o participaciones en beneficios, ii) que las referidas entidades participadas estén sujetas y no exentas a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades y no residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, y iii) que las entidades participadas realicen actividades empresariales en los términos establecidos en la letra c) del artículo 130.1 de la LIS”.

De acuerdo con este criterio, por tanto, si una entidad no residente participada por la ETVE recibe, a su vez, de su filial dividendos no derivados de la realización de actividades empresariales en el extranjero y tales dividendos llegaran a suponer, en un determinado periodo impositivo, más del 10% de los ingresos de la entidad no residente participada por la ETVE ocurriría que, por su parte, los dividendos que dicha entidad no residente distribuyera a la ETVE con cargo a los beneficios de dicho periodo impositivo, tampoco serían calificados en el ámbito de la ETVE como ingresos procedentes de actividades empresariales.

- Si el objeto de la entidad participada no residente es el comercio al por mayor, para que los ingresos se consideren derivados de actividades empresariales realizadas en el extranjero, tales ingresos deben proceder de operaciones en las que los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las mencionadas operaciones se efectúen a través de la organización de medios materiales y personales de que disponga la sociedad participada para la realización de sus actividades comerciales.

- Tratándose de prestación de servicios, se considera que los ingresos de la entidad participada no residente proceden de actividades empresariales realizadas en el extranjero cuando se deriven de servicios que sean utilizados en el país o territorio en que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que la prestación de los servicios se efectúe a través de la correspondiente organización de medios materiales y personales de que disponga la sociedad participada.

- En el supuesto de que el objeto de la entidad participada no residente sea la realización de operaciones crediticias o financieras, tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de préstamos o créditos otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, cuando tales operaciones se realicen a través de la organización de medios materiales y personales de que disponga la sociedad participada.

- En el caso de operaciones de seguro y reaseguro, tendrán la consideración de ingresos derivados de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, cuando tales operaciones sean realizadas a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

De lo expuesto en este apartado se desprende, por tanto que si el 90% de los ingresos de la entidad no residente, en el período en que se generen las reservas o se distribuyen los beneficios, proviene de actividades empresariales, la totalidad de estos ingresos debe considerarse proveniente de actividades empresariales. La exención no se aplica porcentualmente, sino sobre la totalidad del dividendo o distribución de beneficios. En el supuesto de que los mencionados ingresos no alcancen ese porcentaje del 90% en un determinado periodo, ello determinará que los dividendos repartidos con cargo a los beneficios de ese periodo no disfruten del régimen de la exención debiendo integrarse en su totalidad en la base imponible de la ETVE.

Por otra parte, los rendimientos provenientes de actividades industriales se considerarán actividad empresarial con independencia de cual sea la residencia de los adquirentes de los bienes producidos por la entidad participada no residente, incluido, por tanto, el supuesto especial de que el producto manufacturado sea vendido en España. Sin embargo, en el resto de los casos contemplados (comercio al por mayor, servicios, operaciones financieras y de seguros) se establecen limitaciones y normas específicas, que se resumen en las siguientes: i) para ser consideradas actividades empresariales es necesario que los ingresos hayan sido generados en el mismo país o territorio donde reside la entidad participada no residente o en un país o territorio diferente al español; y ii) que las operaciones materiales se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada no residente.

d) Limitación del régimen en cuanto a las rentas obtenidas por la entidad participada no residente.

Cuando la entidad participada no residente cumpla los requisitos que se acaban de exponer sobre el régimen de las ETVE's y, simultáneamente, obtenga rentas determinantes de la aplicación del régimen de la Transparencia Fiscal Internacional, será aplicable este último régimen (integración en la base imponible de la ETVE) en relación con las mencionadas rentas, aplicándose el régimen de las ETVE's a las rentas de origen em-

presarial obtenidas por la participada no residente y percibidas por la ETVE en forma de dividendos o de plusvalías derivadas de la transmisión de sus participaciones en la ETVE. En consecuencia, si la sociedad participada no residente percibiese rentas sujetas al régimen de la transparencia se imputarán por TFI a la sociedad holding, mientras que las participaciones que procedan de rentas susceptibles de aplicar el régimen previsto para las ETVE's seguirán dicho régimen.

A tenor de lo expuesto, por tanto, el régimen de la Transparencia Fiscal Internacional será aplicable respecto de aquellas rentas obtenidas por la entidad no residente que estén encuadradas en algunas de las siguientes categorías:

- Rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (excepto las relacionadas con actividades de exportación) realizadas directa o indirectamente con entidades residentes en España y vinculadas que generen gasto deducible para las españolas.
- Rentas procedentes de la titularidad de bienes rústicos y urbanos o de derechos reales sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial o cedidos a entidades no residentes vinculadas, que excedan del 15% de su renta total o del 4% de sus ingresos.
- Rentas procedentes de la participación en fondos propios de cualquier entidad y cesión a terceros de capitales propios, que excedan del 15% de su renta total o del 4% de sus ingresos.
- Plusvalías procedentes de la transmisión de bienes rústicos o urbanos o de derechos sobre los mismos, o de la transmisión de las participaciones en fondos propios de cualquier entidad, que excedan del 15% de su renta total o del 4% de sus ingresos.

Por otra parte, cuando los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por la entidad participada no residente procedan de rentas de las tipificadas en el régimen de la Transparencia Fiscal Internacional obtenidas en ejercicios anteriores a 1995 (en los que no resultaba aplicable el régimen de la Transparencia Fiscal Internacional), deberán incluirse en la base imponible de la ETVE. Y para el caso de que en la entidad participada no residente coexistan rentas imputables en Transparencia Fiscal Internacional con otras que cumplan los requisitos del régimen especial de las ETVE's, se atenderá a lo dispuesto en el acuerdo social a los efectos de determinar las rentas objetos de distribución, y a falta de mención expresa en el acuerdo social se entenderán distribuidas en primer lugar las rentas a las que les es aplicable el régimen de exención de las ETVE's.

3.2. Plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones

En la línea del régimen establecido para los dividendos y participaciones en beneficios, la LIS (art. 130.2) delimita el trato aplicable a las rentas derivadas de la transmisión por la ETVE de sus participaciones en la entidad participada no residente. En con-

creto, se establece la exención de las plusvalías obtenidas por la ETVE derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes en territorio español, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Los requisitos establecidos anteriormente para los dividendos recibidos. Esto es:
 - Que el porcentaje de participación se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión;
 - Que la entidad participada no residente esté sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al IS español y no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal,
 - Que las rentas de las que proceden las plusvalías se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Los dos últimos requisitos, por su parte, deben haberse cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación por parte de la ETVE. Será suficiente que en uno sólo de los ejercicios de tenencia de la participación la entidad no residente no tribute por un impuesto similar al IS español o sus ingresos no se deriven en la medida establecida de la realización de actividades empresariales en el extranjero, para que la plusvalía derivada de la transmisión de la participación no se considere exenta en la sede de la ETVE. Se trata, en consecuencia, de requisitos disuasorios que, sin duda, tienden a dificultar la creación de sociedades instrumentales de este tipo que puedan permitir la exención de plusvalías.

b) El requisito adicional de que si la persona o entidad adquirente es residente en territorio español, no esté vinculada con la ETVE transmitente. Por tanto, la exención de estas rentas es aplicable cuando dicha participación se transmita, bien a una persona o entidad residente en el extranjero, esté o no vinculada con la ETVE española, o bien a una persona o entidad residente en España pero no vinculada con la ETVE española.

Una cuestión específica que se plantea en este ámbito es la relativa al trato aplicable si como consecuencia de la transmisión de la participación se derivase una pérdida o minusvalía en lugar de una plusvalía. Así como en el caso de las plusvalías la norma reconoce su exención, la cuestión que se plantea es la posible inclusión o no de las minusvalías derivadas de la transmisión de la participación en la base imponible de la ETVE. En este sentido, el criterio establecido por la DGT (CnV, 27-12-1996) es que las pérdidas derivadas de la transmisión de las participaciones en entidades no residentes se integrarán en la base imponible. En concreto, se establece que:

“La interpretación correcta de dicho apartado debe atender al espíritu y finalidad de la norma. En este sentido, el régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros tiene como objetivo eliminar la doble imposición económica internacional por las rentas derivadas de las participaciones tenidas sobre entidades no residentes que desarrollen actividades empresariales, cualquiera que sea la forma en la que se manifieste la renta en aquella entidad de tenencia, esto es, tanto si toma la forma de dividendo como de renta generada en la transmisión de esas participaciones, de manera que solamente se alcanza dicha finalidad cuando esta última ren-

ta sea positiva, por lo que, en caso de que en la transmisión de las participaciones se obtenga una pérdida, la misma se integrará en la base imponible”.

3.3. Depreciación de la cartera

Según la LIS (art. 130.3), no se integrará en la base imponible de la ETVE que recibe los dividendos o la participación en beneficios y, en consecuencia, no tendrá el carácter de gasto fiscalmente deducible, la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma o el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto cuando el importe de dichos beneficios haya tributado en España con motivo de una transmisión anterior de la participación. En este supuesto, el importe de la depreciación será el correspondiente a los beneficios obtenidos por la entidad que los distribuye con anterioridad a la adquisición de la participación sobre la misma.

La DGT (CnV, 27-12-1996) establece al respecto que:

“De dicho precepto se desprende que la restricción a la deducibilidad computada en la entidad de tenencia de valores extranjeros solamente es aplicable en la medida en que la misma tenga como causa la distribución de beneficios por parte de las entidades participadas extranjeras, por lo que si la depreciación está motivada por pérdidas generadas en dichas entidades participadas la depreciación sería deducible en la medida en que cumpla los requisitos establecidos con carácter general en el art. 12 de la LIS”.

La cuestión se centra, por tanto, en la existencia de unos dividendos repartidos con cargo a un beneficio obtenido por la entidad participada no residente que no ha sido objeto de tributación en España. Cuando con posterioridad a la generación de ese beneficio la ETVE española adquiere una participación igual o superior al 5% del capital de la no residente, ocurre que en ese precio pagado por la ETVE estarán incluidas las reservas correspondientes a esos beneficios. Cuando la entidad participada no residente reparta tales beneficios a la ETVE, ésta no los integrará en su base imponible y tampoco practicará deducción alguna por doble imposición internacional. A su vez, la distribución de beneficios originará en la ETVE una depreciación en el valor de adquisición de la participación, la cual no podrá integrar en la base imponible debido a que los citados beneficios no han tributado en España.

Por tanto, solo en el supuesto de que los citados beneficios de la entidad no residente hayan tributado en España con ocasión de una transmisión anterior de la participación, la ETVE podría computar como gasto fiscalmente deducible la depreciación de la cartera. Sería, por ejemplo, el caso de una ETVE española que adquiere a una entidad residente su participación, igual o superior al 5%, en otra entidad no residente. En este caso, la plusvalía derivada de la transmisión habrá sido gravada en España. Por su parte, el posterior reparto de dividendos por la sociedad participada no residente, que percibe la ETVE española no lo integrará tampoco en su base imponible, lo cual implica igualmente que tampoco practicará deducción alguna por doble imposición internacional. Sin embargo, la depreciación que dicha distribución de beneficios origina en el valor de la citada participación poseída por la ETVE española podrá integrarla en la ba-

se imponible debido a que los beneficios distribuidos ya han tributado en España con ocasión de la transmisión previa. El importe de la depreciación será, como se ha indicado, el correspondiente a los beneficios obtenidos por la entidad que los distribuye con anterioridad a la adquisición de la participación sobre la misma.

4. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

De acuerdo con la LIS (art. 130.4) los dividendos o participaciones en beneficios y las rentas obtenidas en la transmisión de la participación que no se hubieren integrado en la base imponible por aplicación de este régimen no tienen derecho a las deducciones para evitar la doble imposición tanto jurídica como económica reguladas en los artículos 29, 30 y 30.bis de la LIS.

5. RENTAS NO EXENTAS EN SEDE DE LA ETVE.

Como se ha señalado, sólo los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de las participaciones en entidades extranjeras y las rentas generadas en la transmisión de dichas participaciones, están exentas en el IS siempre y cuando cumplan los requisitos para la exención considerados. Las demás fuentes de renta obtenidas por la holding (ETVE) española son gravadas de forma ordinaria, debiendo integrarse las mismas en la base imponible. En consecuencia, se integrarían en la base imponible de la ETVE española las citadas rentas (dividendos y plusvalías) que no cumplan los requisitos de exención, la depreciación del valor de las participaciones cuando resulten deducibles, los ingresos procedentes de la colocación de los recursos financieros, los gastos de la organización de los medios materiales y personales, etc.

6. DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS.

Las rentas distribuidas por la ETVE española en favor de sus partícipes y con cargo a rentas procedentes de sus participadas no integradas en la base imponible de la ETVE son objeto de regulación en la LIS (art. 131), delimitando la técnica tributaria aplicable a los socios a partir de su posible doble condición, por una parte, de personas físicas o jurídicas y, por otra, de residentes o no residentes. En concreto, se establece el siguiente tratamiento:

a) *Entidad residente.*

Si el socio perceptor de los beneficios distribuidos por la ETVE es una entidad residente sujeta al IS, se integrará tal participación en su base imponible. Sin embargo, tales participaciones no darán derecho en el socio a la deducción por doble imposición intersocietaria de dividendos (LIS, art. 28), aunque sí podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional tanto jurídica como económica (LIS, arts. 29, 30 y 30 bis) respecto de los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las rentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos. A tal efecto, se

entenderá que los primeros beneficios distribuidos proceden de las rentas integradas en la base imponible, por lo que sólo una vez agotadas las rentas sometidas a tributación en el ámbito de la ETVE, se entenderán distribuidas las que no han sido objeto de tal tributación.

Por tanto, en el caso de que los beneficios distribuidos por la ETVE se correspondan con rentas no integradas en su base imponible, la entidad socio de la ETVE no podrá aplicarse la deducción por doble imposición interna, pero sí la deducción por doble imposición internacional como si la entidad socio participara directamente en la entidad no residente participada por la ETVE. A su vez, los beneficios distribuidos con cargo a rentas que hayan sido gravadas en el seno de la ETVE tendrán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna del art. 28 de la LIS, entendiéndose a tales efectos que el primer beneficio distribuido por la ETVE procede de las rentas integradas en su base imponible.

b) Persona física residente.

Si el perceptor de los beneficios distribuidos con cargo a rentas no integradas en la base imponible de la ETVE es una persona física sujeta al IRPF, el beneficio distribuido no dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, si bien la persona física podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en la LIRPF, respecto de los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las rentas que hayan contribuido a la formación de los referidos beneficios percibidos, entendiéndose a tal efecto que el primer beneficio distribuido procede de las rentas integradas en la base imponible.

Ese esquema de deducción previsto puede, situar al accionista, persona física participe en una ETVE, en peor situación que si hubiera obtenido sus dividendos a través de una sociedad sujeta al régimen general, por cuanto en este caso la sociedad hubiera podido aplicar la deducción por doble imposición internacional y cuando hubiera distribuido dividendos, el accionista podría haber aplicado la deducción correspondiente a la doble imposición por dividendos. Esta circunstancia puede plantear ciertos problemas de neutralidad fiscal que se salvan, en alguna medida, al tener este régimen un carácter opcional.

c) Persona física o entidad no residente.

Si el perceptor es una persona física o entidad no residente en territorio español, el beneficio distribuido, cuando proceda de rentas no integradas en la base imponible de la ETVE, no se considerará obtenido en territorio español, y, por tanto, el socio no residente no quedará sujeto a tributación en España. A tales efectos, se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas no integradas en la base imponible de la ETVE. Este régimen, no obstante, no se aplicará cuando el perceptor del beneficio resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, quedando, en el caso de tal residencia, el socio no residente en España sujeto a tributación en

nuestro país. A su vez, cuando el beneficio distribuido corresponda a rentas sometidas a tributación en el seno de la ETVE, se considerará obtenido en España y el socio no residente tributará por el régimen de los no residentes.

Finalmente, en la LIS se señala que la entidad que distribuye el beneficio, esto es, la ETVE, deberá mencionar en la memoria de las cuentas anuales el importe de las rentas no integradas en su base imponible y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las mismas, y facilitar a los socios, sean residentes o no, la información necesaria para el correcto cumplimiento de las disposiciones anteriores.

7. CONCESIÓN DEL RÉGIMEN.

Este régimen es opcional de manera que el sujeto pasivo que desee disfrutar del mismo deberá solicitarlo a la Administración Tributaria en la forma prevista en el RIS (art. 46). La concesión o disfrute del régimen está condicionado al cumplimiento de los supuestos de hecho exigidos para su aplicación, que tendrán que ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración Tributaria. Este régimen también podrá ser solicitado por entidades o sociedades en constitución. El órgano competente para instruir y resolver el procedimiento será la Dirección General de Tributos.

La solicitud deberá ir acompañada de los siguientes documentos:

- a) Estatutos de la entidad o proyecto de los mismos.
- b) Relación de los valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que determinan un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al 5%, especificando su valor de adquisición.
- c) Identificación y descripción de las actividades de las entidades participadas respecto de las cuales el interesado entiende que concurren los requisitos previstos en el apartado c) del art. 130.1 de la LIS, aportando las cuentas anuales de las mismas.
- d) Último balance aprobado o balance inicial de la entidad respecto de la que se solicita la aplicación del régimen de las ETVE's.
- e) Descripción de la estructura organizativa de la entidad.

El procedimiento de instrucción y resolución de la solicitud aparece regulado en el RIS (art. 48) y consiste en las siguientes fases:

- a) La Administración Tributaria examinará la documentación anterior con el fin de comprobar que se cumplen los requisitos (LIS, art.129.1), pudiendo requerir del sujeto pasivo cuantos datos, informes antecedentes y justificantes sean necesarios.

El sujeto pasivo, por su parte, podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

b) Una vez instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime oportunos. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.

c) Dentro del plazo de los tres meses siguientes a la presentación de la solicitud, o desde que se hubieren aportado los datos, informes, antecedentes y justificantes requeridos, se dictará la resolución pertinente. Dicha resolución podrá:

- Conceder el régimen.
- Desestimar la concesión del régimen.

La resolución, en cualquier caso, será motivada y recurrible.

Transcurrido el plazo anterior se entenderá concedido el régimen por silencio administrativo positivo, en los términos contenidos en la solicitud, siempre que la misma contuviese los documentos antes citados.

Este régimen no tiene plazo de duración prefijado por lo que será aplicable de forma ilimitada en el tiempo y a partir del primer período impositivo que concluya con posterioridad a la resolución. Sólo está condicionado el disfrute de este régimen a que en cada período impositivo la sociedad holding cumpla todos los supuestos de hecho relativos al mismo, los cuales deberán ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración Tributaria en cualquier momento.

Por último, y como mecanismo favorable al régimen de las ETVE's, está el trato previsto para las aportaciones no dinerarias efectuadas a las ETVE's. En concreto, en la LIS (art. 132.3) se establece que las aportaciones no dinerarias de los valores representativos de los fondos propios de las entidades no residentes en territorio español disfrutarán del régimen aplicable a las "aportaciones no dinerarias especiales", esto es, el régimen de diferimiento, regulado en el art. 108 de la LIS, cualquiera que sea el porcentaje de participación que dichas aportaciones confieran a los socios aportantes en la sociedad holding. Así pues, los socios no tributan por las plusvalías que generen dichas aportaciones y la entidad holding, que recibe los valores extranjeros en concepto de aportación no dineraria, los deberá valorar por el coste fiscal que tuvieran en los socios. Los dos requisitos exigidos por el artículo 108 de la LIS son los siguientes:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en España. Este requisito se cumple por definición dado que la holding debe ser necesariamente residente en territorio español.

b) Que el socio aportante, tras realizar la aportación, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5%. Sin embargo, este segundo requisito queda anulado por la norma comentada al disponer: A cualquiera que sea el porcentaje de participación que dichas aportaciones confieran.

8. BIBLIOGRAFIA.

- ALBI IBÁÑEZ, E. y ARIZNAVARRETA, J. L. (1999): "Sistema Fiscal Español", Ed. Ariel Economía, Madrid.
- BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, LUIS (1998): "Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros", Impuestos, Nueva Epoca, nº 18, pp.10-28.
- CORDÓN EZQUERRO, T. y otros: "Impuesto sobre la Renta 1999. Comentarios y casos prácticos.", Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- FRANCIS LEFEBVRE (Ediciones) (1999): "Memento Práctico. Fiscal 1999", Madrid.
- GRADO, J. y MORILLA, B. (1998): "Regímenes tributarios Europeos de entidades Holding y su comparación con el régimen de las ETVE de la Ley 43/1995", Impuestos, Nueva Época, nº 19, pp. 34-52.



COMENTARIOS AL CONVENIO ENTRE ESPAÑA Y FRANCIA A FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y DE PREVENIR LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO

José María Tovillas Morán

*Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero
y Tributario de la Universidad de Barcelona*

SUMARIO

- 0. PRESENTACIÓN
- 1. ÁMBITO PERSONAL
- 2. ÁMBITO OBJETIVO
- 3. ÁMBITO TEMPORAL
- 4. ÁMBITO TERRITORIAL
- 5. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
INTERNACIONAL
- 6. REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA
 - 6.1. *Rentas de bienes inmuebles (art. 6)*
 - 6.2. *Beneficios empresariales (art. 7)*
 - 6.3. *Beneficios del ejercicio de la navegación marítima o aérea
(art. 8)*
 - 6.4. *Empresa asociadas (art. 9)*

6.5 *Rentas de capital mobiliario (dividendos, art. 10, intereses, art. 11 y cánones, art. 12).*

6.6 *Ganancias de capital (art. 13)*

6.7 *Rentas de actividades independientes (Servicios personales independientes, art. 14, Artistas y deportistas, art. 17, y Estudiantes, art. 21)*

6.7.1 *Servicios personales independientes (art. 14)*

6.7.2 *Artistas y deportistas (art. 17)*

6.7.3 *Estudiantes (art. 21)*

6.8 *Rentas de actividades dependientes (Trabajos, art.15, Miembros de Consejos de Administración o d vigilancia, art. 16, Pensiones, art. 18, Remuneraciones públicas, art. 19, Profesores e investigadores, art. 21)*

6.8.1 *Trabajo (art. 15)*

6.8.2 *Miembros del Consejo de Administración o de vigilancia (art. 16)*

6.8.3 *Pensiones (art. 18)*

6.8.4 *Remuneraciones públicas (art. 19)*

6.8.5 *Profesores e investigadores (art. 20)*

6.9 *Otras rentas (art. 22)*

6.10 *Patrimonio (art. 23)*

7. MÉTODO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (art. 24)

7.1 *Métodos para evitar la doble imposición aplicables en Francia (número 1 del artículo 24)*

7.2 *Métodos para evitar la doble imposición jurídica en España (número 2 del artículo 24)*

8. DISPOSICIONES ESPECIALES

8.1 *Prohibición de discriminación (art. 25)*

8.2 *Procedimiento amistoso (art. 26)*

8.3 *Intercambio de información (art. 27)*

8.4 *Asistencia a la recaudación (art. 28)*

8.5 *Privilegios diplomáticos y consulares (art. 29)*

0. PRESENTACIÓN

El Boletín Oficial del Estado de 12 de junio de 1997 publicó el nuevo Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) internacional entre España y Francia que fue firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.

Este Convenio no es el primer CDI celebrado entre España y la República Francesa, sino que fue precedido por dos anteriores. El primero de los mismos data de 1963 y comprendía no sólo medidas destinadas a evitar la doble imposición jurídica internacional en relación con los impuestos sobre la renta sino que también incluía medidas en relación al impuesto sobre las herencias, que todavía se mantienen en vigor. Ya en 1973, se celebró un nuevo CDI en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

El Convenio se compone de un total de 33 artículos y un Protocolo de 17 números referentes a diversos artículos del texto convencional.

La estructura general del texto sigue bastante fielmente el Modelo de Convenio elaborado por el Comité Fiscal de la OCDE en su versión de 1992.

Como en el caso de los anteriores CDI celebrados entre España y Francia el objetivo principal de la firma del nuevo texto jurídico-internacional consiste en el establecimiento de un sistema de eliminación de la doble imposición jurídica internacional para las personas o entidades sujetas a la extensión de la ley tributaria de ambos Estados.

En efecto, siguiendo al profesor Berliri es posible distinguir entre dos aspectos de la ley tributaria: la eficacia de la ley tributaria en el espacio y la extensión de la ley tributaria. La primera de estas nociones se refiere a la determinación del territorio donde la norma es aplicable. La segunda hace referencia a la determinación de los hechos imposables a los que se aplica la norma. Lógicamente, la extensión de ley tributaria de un Estado es resultado de la aplicación de los criterios de sujeción seleccionados por el legislador para que, en el caso de que se realicen, produzcan el nacimiento de la obligación tributaria¹.

Como sintetiza la profesora Soler Roch, la extensión del poder tributario de los Estados no se articula exclusivamente en función de su soberanía territorial, en la medida en que los ordenamientos positivos suelen reconocer dos posibles criterios de vinculación de la riqueza manifestada a través de la renta y el patrimonio a un determinado poder tributario. El primero de estos posibles criterios se basa en circunstancias que rela-

¹BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Vol.I, traducción española de Fernando Vicente-Arche Domingo, Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp.151-152.

cionan al titular de la riqueza con el Estado y el segundo de los mismos se basa en la conexión de la riqueza con el territorio del Estado².

Entre estas circunstancias personales seleccionadas por los diferentes ordenamientos jurídicos para relacionar al titular de la riqueza con un Estado destaca, de forma especial, el criterio de la residencia habitual. Aunque no único ya que en algunos ordenamientos se acompaña del criterio de la nacionalidad, el criterio de la residencia habitual manifestado a través de la permanencia temporal en su territorio, al centro de intereses económicos y sociales, el domicilio habitual, el domicilio social o la sede de dirección efectivo es el criterio generalmente seleccionado para conectar una persona física o jurídica a un determinado Estado. Tal conexión con un determinado Estado genera la obligación de contribuir en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio por la totalidad de las rentas obtenidas no importa cuál sea el Estado de origen de las mismas ni el Estado de origen del pagador o por la totalidad de los bienes y derechos titularidad de la misma persona o entidad.

El origen de las rentas manifestado por la residencia del pagador de las rentas o el lugar de situación de los bienes que generan las rentas son los criterios principales de conexión de una renta al territorio de un Estado. Cuando se realicen estos puntos de conexión se producirá el supuesto de hecho de la obligación tributaria limitada respecto del territorio con el que se encuentra conectada la renta o el elemento patrimonial.

Lógicamente, la presencia en los ordenamientos positivos de dos criterios de vinculación de la riqueza manifestada a través de la renta y el patrimonio a un determinado poder tributario y la absoluta soberanía de los Estados en el momento de determinar estos criterios de vinculación producirá que una misma manifestación de renta o de patrimonio quede incluida en dos supuestos de hecho tributarios diferentes correspondientes a dos Estados diferentes, fenómeno conocido como doble imposición jurídica internacional.

El supuesto más frecuente y conocido de acumulación de soberanías tributarias sobre una misma renta o patrimonio consiste en el supuesto en el que una manifestación de riqueza queda vinculada a un Estado por razón del territorio y, al mismo tiempo, queda vinculada a otro Estado mediante la utilización de criterios personales.

Además de este supuesto, más arquetípico³, es posible que, como consecuencia de la heterogeneidad de criterios que determinan la conexión de una persona física o

²SOLER ROCH, M^a.T.: "Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado" en Presente y futuro de la Imposición directa en España, AEA-Editorial LexNova, Valladolid 1997, pág.63-83.

³SOLER ROCH, M^a.T., op.cit, pág.67.

jurídica con un Estado, dos Estados diferentes consideren vinculados con cada uno de ellos a una misma persona física o jurídica de forma que sobre la misma se acumule la condición de residente a efectos tributarios.

La posibilidad de que la aplicación de la normativa tributaria interna genere supuestos de doble residencia fiscal sobre una misma persona física o jurídica o supuestos de acumulación de tributación por parte del Estado de la fuente de las rentas o de situación del patrimonio y del Estado de residencia del receptor de las rentas o titular del patrimonio ha generado la necesidad de introducir normas jurídicas que incluyan sistemas para evitar la doble imposición jurídica internacional. Este fenómeno supone, lógicamente, un obstáculo para el desarrollo de los intercambios económicos entre los países y evitar el sobregavamen de determinadas actividades que se realizan en el ámbito de una pluralidad de soberanías tributarias frente a aquellas actividades que se desarrollan sujetas únicamente a una sola soberanía. De ahí, la necesidad detectada por los operadores económicos y por la doctrina jurídica de establecer las medidas normativas apropiadas para la atenuación o, incluso, la eliminación del fenómeno.

La doble imposición jurídica internacional se palía, en consecuencias, a dos niveles. A nivel interno a través de normas propias del ordenamiento jurídico de cada uno de los Estados y a nivel internacional mediante la celebración de tratados internacionales bilaterales denominados Convenios de Doble Imposición que siguen, en la mayoría de los casos como en el presente, los sucesivos Modelos de Convenio elaborados en el seno de la OCDE cuya última revisión data de 1997.

La estructura de los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE y, consecuentemente, de los diferentes CDI celebrados a partir de los mismos se basa en el reparto de la potestad de gravamen sobre las rentas y patrimonio entre el Estado de la fuente o de situación de las rentas o elementos patrimoniales y el Estado de residencia de la persona física o jurídica que recibe tales rentas o posee tales patrimonios⁴.

Como consecuencia de la forma de reparto establecida algunas categorías determinadas rentas quedarán sometidas a tributación en uno sólo de los dos Estados Contratantes por lo que la doble imposición jurídica internacional no surgirá. Por el contrario, sí que puede surgir la doble imposición jurídica internacional cuando ambos Estados Contratantes comparten la posibilidad de someter a gravamen una misma categoría de renta. En estos supuestos corresponderá al Estado de residencia del receptor de las rentas aplicar las medidas acordadas para corregir la doble imposición en el Estado de residencia. Para el Estado de residencia la adopción de medidas destinadas a corregir la doble imposición significa un sacrificio recaudatorio que se manifiesta no

⁴FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho Financiero español, Marcial Pons, Madrid, 1997, 19ª edición, pág.77.

gravando rentas obtenidas por sus residentes fuera de su territorio, este es el denominado método de exención, o bien soportando la disminución de ingresos tributarios por aplicación de la deducción que los residentes practican del impuesto o de su equivalente pagado en el Estado de la fuente, el método de imputación⁵. Las medidas concretas que serán aplicadas dependerá del acuerdo establecido por los Estados en cada CDI en concreto.

Sin embargo, en el Estado actual de desarrollo del Derecho Tributario internacional no es posible afirmar que la lucha contra la doble imposición jurídica internacional sea el único motivo para la aprobación de un CDI. Además, de esta finalidad primigenia, los versiones más recientes de los Modelos de la OCDE y los textos efectivamente adoptados tienen como objetivo esencial combatir el uso inadecuado de los CDI.

El uso inadecuado de los CDI tiene dos manifestaciones principales y diferentes que consisten en el abuso de tratado o *treaty shopping* y la evasión fiscal internacional.

El abuso de tratado o *treaty shopping* indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo de forma que un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones⁶.

A través del mecanismo de *treaty shopping* el sujeto busca un tratamiento fiscal más favorable que en principio no le sería aplicable. El abuso de convenio se efectúa mediante la interposición de una persona jurídica o entidad en alguno de los Estados contratantes cuando el beneficiario efectivo no es residente en ninguno de ellos⁷. El abuso de CDI implica un esfuerzo premeditado de análisis de la red de convenios de un determinado Estado y una selección cuidadosa del tratado más favorable.

Para combatir el fenómeno de abuso de Convenio la OCDE propuso en los Comentarios al Modelo de 1992 una serie de cláusulas específicamente orientadas a esta labor. En el CDI se ha incluido una de estas cláusulas propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE⁸.

⁵SOLER ROCH, M^aT, op.cit., pág.69.

⁶BECKER, H. y WURM, F.J., *Treaty Shopping*, Deventer, 1988. Citados por ROSEMBUJ, T., en "Treaty Shopping. Abuso del Convenio" en *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons- Instituto de Fiscalidad Internacional, pág.111.

⁷VAN RAAD, K. y DOERNBERG, R., *United States Model income tax convention*, 1997, Den Haag, pág.173.

⁸ROSEMBUJ, T., op.cit., pp.136-142.

CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., "El *treaty shopping* en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992" en *Impuestos*, núms.15-16, 1993, pp.7 y ss.

No es el abuso del Convenio la única manifestación posible del uso inadecuado de los CDI sino que este uso inadecuado puede manifestarse igualmente a través del fenómeno de evasión fiscal internacional. En este último caso se trata del uso que hace del texto de un CDI una persona física o jurídica que tiene derecho a la aplicación del mismo. Esta persona, combinando el contenido de los CDI y el derecho interno de los Estados, efectúa las operaciones jurídicas o económicas necesarias para tener derecho a la aplicación de un régimen jurídico que signifique una atenuación o eliminación del impuesto total debido en el conjunto de los dos Estados⁹. Se trata de un fenómeno análogo al fraude de ley a nivel del ordenamiento tributario interno.

Para combatir este fenómeno a nivel de la tributación internacional donde las personas físicas, jurídicas o entidades actúan bajo el poder de dos soberanías tributarias diferentes, cada vez con más frecuencia los CDI introducen normas más concretas y más detalladas con el objetivo de eliminar, al menos, los sistemas más frecuentes de evasión fiscal internacional. Esta política que se refleja en el contenido del Modelo de Convenio desde 1977 y se mantiene en el Modelo de Convenio de 1992 y reformas posteriores del mismo, se hace más acusada si cabe, en los CDI efectivamente celebrados por España durante la década de los noventa. El CDI es, sin lugar a dudas, como veremos, uno de los ejemplos paradigmáticos de texto internacional que pretende enjuagar todas las vías posibles o, al menos, conocidos de evasión fiscal internacional.

Junto a las anteriores razones expuestas se acumulan otras que justifican la celebración de un nuevo CDI con Francia, a finales de 1995. Entre éstas destaca, el habitual objetivo de actualización de las referencias normativas a los sistemas tributarios de ambos Estados contratantes (objetivo rápidamente anulado, como veremos, como consecuencia de la gran mutabilidad de los sistemas tributarios) y al cual hay que sumarle la inclusión de una serie de disposiciones destinadas a incrementar el número de supuestos en los que el Estado de la fuente tendrá capacidad para someter a gravamen determinadas rentas y el Estado de situación de los bienes tendrá capacidad para someter a gravamen determinados bienes.

1. ÁMBITO PERSONAL

El Convenio entre España y Francia se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (art.1). Los Estados contratantes en el momento de definir el ámbito subjetivo del CDI que se encontraba en fase de negociación siguen el Modelo de Convenio de la OCDE mediante la elección del elemento de conexión más frecuen-

⁹Improper use of tax treaties, pp.96-155.

te entre un determinado Estado y una persona física, jurídica o entidad consistente en la residencia. La realización de este punto de conexión determina en el seno del ordenamiento jurídico interno la tributación en dicho Estado por la totalidad de las rentas obtenidas así como por la totalidad de los elementos patrimoniales de la persona física, jurídica o entidad.

Siguiendo siempre el Modelo de Convenio de la OCDE el criterio de la residencia prima sobre el criterio de la nacionalidad. La nacionalidad sólo interviene cuando se trata de evitar discriminaciones en perjuicio de los súbditos de uno u otro Estado (art.25, número 1), y cuando se utiliza como criterio subsidiario para resolver los casos de doble residencia (art.4, número 2, c)).

A excepción del artículo sobre “No discriminación” (art.25), mediante el presente CDI tan sólo se pretende evitar la doble imposición respecto de las personas que son residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Por lo tanto, el Convenio no se aplica a ningún español ni a ningún francés que no sea al mismo tiempo residente en uno de los dos países. La condición de residente en uno u otro de los Estados contratantes es condición sine qua non para tener derecho a la aplicación del mismo, con excepción del artículo 25.

El problema consiste en determinar cuándo una persona física o jurídica es residente de uno de los dos Estados contratantes. El Convenio no contiene una definición autónoma de residencia, sino que se remite a la legislación fiscal interna de cada país, disponiendo que se consideran residentes de un Estado los que son sometidos a imposición en él por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. En el artículo 4.1 se efectúa una remisión a los criterios de derecho interno más frecuentemente elegidos para que se produzca el supuesto de residencia en el Estado y, en consecuencia, la tributación en el Estado de forma global, por la renta mundial o por el patrimonio mundial.

Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que están sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo (Art.4 número 1). Se excluye, por lo tanto, de la condición de residente a aquellas personas o entidades que merezcan tal calificación de acuerdo con el derecho interno de uno de los Estados contratantes a las personas que queden sujetas a una obligación tributaria limitada a las rentas originadas por fuentes situadas en el Estado contratante o a los elementos patrimoniales situados en el mismo. Con la introducción de esta cláusula de exclusión se pretende evitar que puedan entrar dentro del ámbito subjetivo del CDI y, por lo tanto, beneficiarse del CDI las personas o entidades que gocen de un régimen tributario privilegiado que suponga la exclusión de tributación en el Estado de residencia de las rentas provenientes de otros Estados o de los bienes situados en otros Estados.

En el caso español, los criterios de residencia para las personas físicas se encuentran regulados, a partir del 1 de enero de 1999, en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰. Las personas físicas que no reúnan los requisitos que aparecen en este artículo no tendrán la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, serán contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes si obtienen rentas en

¹⁰Artículo 9. Residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en España se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residen habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependa de aquél.

2.1.º A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2º. No será de aplicación lo dispuesto en el número anterior:

a) Cuando las personas a que se refiere el número 1 o de este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo.

b) En el caso de los ónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el número 1º de este apartado..

3. No perderán la condición de contribuyentes por este Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorios calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

4. Cuando no porceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

territorio español. Esta definición de residencia en territorio español de las personas físicas se aplica también en el Impuesto sobre el Patrimonio regulado por la Ley 19/1991.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, las entidades jurídicas, según el número 1 del art.8 de la Ley 43/1995 (de contenido idéntico al art.9 de la Ley 61/1978), son consideradas residentes cuando cumplan, alternativamente, alguno de los requisitos siguientes: constitución conforme a las leyes españolas, domicilio social en territorio español o sede de dirección efectiva en territorio español.

La amplitud de criterios generadores de la condición de “residente” mantenidos por las legislaciones fiscales puede suponer que las mismas personas físicas o jurídicas sean consideradas como residentes en ambos Estados contratantes (por ejemplo, es posible que una sociedad anónima haya sido constituida en un determinada Estado y su domicilio social se encuentre en dicho Estado pero, en realidad, su sede de dirección efectiva, de efectiva gestión de la actividad, se sitúe en otro Estado). El Convenio hispano-francés, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, establece los criterios para solventar los casos problemáticos en que una persona, física o jurídica, por aplicación de la legislación de los dos Estados Contratantes, puede resultar residente de ambos.

Tales criterios son, en cuanto a las personas físicas, y, de forma subsidiaria: la vivienda permanente a su disposición; el Estado donde se encuentra el centro de intereses vitales; el Estado de residencia habitual; la nacionalidad y, en último término, el acuerdo mutuo entre Estados contratantes (apartado 2 del artículo 4).

El primero de estos criterios implica que la residencia de una persona física se encuentra allí donde ésta tiene la posesión o disfrute de una residencia habitual. De acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio para que la residencia habitual implique residencia en uno de los Estados contratantes se requiere que aquélla sea permanente, es decir, “que la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia, a diferencia del hecho de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que la hagan aparecer como limitada a una corta duración”¹¹. Cualquier forma de vivienda habitual puede ser admitido¹².

Si tras haber realizado un análisis de la situación desde el punto de vista de la re-

¹¹“La permanencia en la residencia es esencial, lo que significa que el interesado debe hacer lo necesario para tener el alojamiento a su disposición todo el tiempo, de una manera continua y no ocasionalmente como para efectuar una estancia que, tenidas en cuenta las razones que la motivaban, está necesariamente ligada a un corto período de tiempo (viaje de placer, viaje de negocios, viaje de estudios, estancia en una escuela, etc.)”.

¹²Vivienda unifamiliar o apartamento que sea titularidad del interesado o en alquiler, habitación alquilada con muebles...

gla de la vivienda permanente a su disposición, puede llegarse a la conclusión de que la persona física mantiene una vivienda permanente en ambos Estados, se considerará a esta persona física residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que en el texto del Modelo de Convenio de la OCDE se denomina “centro de intereses económicos”. Este criterio es, lógicamente, un criterio material que exige el examen de los hechos y circunstancias reales que rodean de cada persona física en concreto. Por supuesto, la valoración de estos lazos personales y económicos hay que estudiar las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales u otras, la sede de sus negocios, el lugar desde el que administra sus bienes. Sólo un examen detenido de todos y cada uno de estos elementos permitirá llegar a una conclusión sobre la ubicación del Estado en el que el interesado mantiene su centro de intereses económicos.

Cuando una persona física disponga de una residencia habitual permanente en cada uno de los Estados contratantes y no sea posible determinar con cuál de ellos mantiene las relaciones económicas y sociales más estrechas o la persona física carezca de una residencia habitual permanente en cualquiera de los Estados contratantes, se ha previsto la aplicación del criterio del artículo 4.1.b). El mismo consiste en considerar a la persona física residente del Estado contratante donde ésta permanezca de forma habitual. La aplicación de este criterio conduce a la contabilización de la totalidad de los períodos durante los cuales la persona física es residente en uno u otro de los Estados contratantes.

Si tras haber recurrido a los criterios anteriores de residencia permanente y de permanencia habitual, no ha sido posible determinar cuál es el Estado de residencia de la persona física ya sea porque la persona permanece de forma habitual en cada uno de los Estados contratantes o porque no lo hace en ninguno de ellos, se considerará a la persona física residente de aquel Estado del cual posee la nacionalidad (art.4.2.c). Este es uno de los pocos supuestos en los que el CDI, siguiendo el contenido del Modelo de Convenio de la OCDE, utiliza el criterio de la nacionalidad.

Finalmente, la última regla introducida para romper los conflictos de doble residencia consiste en determinar cuál sea la residencia de una persona física a efectos de aplicación del CDI consistirá en el acuerdo sobre esta materia por parte de las autoridades competentes siguiendo el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del CDI¹³.

En cuanto a las entidades que no sean personas físicas, el criterio a emplear es el

¹³Esta cláusula de cierre plantea una serie de dificultades para la persona física interesada como el la inseguridad jurídica en la que puede encontrarse la misma durante el proceso que puede durar largo tiempo de negociación interestatal. Cabe la posibilidad, incluso, de que los Estados contratantes no lleguen a una cuerdo sobre cuál es el Estado de residencia ya que el artículo 25 que regula el procedimiento amistoso tan sólo introduce la obligación de iniciar conversaciones entre los Estados.

de la sede de dirección efectiva (apartado 3 del artículo 4). Se trata de un criterio material basado en la realidad de la organización interna de cada sociedad y de cada entidad. Factores tales como el lugar desde el cual se organiza y dirige la actividad económica de la entidad o el lugar de reunión de los órganos de administración o el lugar de celebración de las Juntas Generales de accionistas o de miembros o el lugar donde se produce la llevanza de la contabilidad serán determinantes para escoger el Estado donde se encuentra la sede de dirección efectiva.

Se trata de un criterio, el de la sede de dirección efectiva, de gran predicamento en la legislación positiva de los Estados ya que es uno de los puntos de conexión elegidos para producir el nacimiento de la obligación personal sobre la renta de las sociedades o entidades¹⁴.

Para estar incluido dentro del ámbito subjetivo del Convenio además de tener la condición de “residente” es necesario tener la condición de “persona”. Siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, el art.3 del Convenio hispano-francés contiene las definiciones de los términos necesarios para la aplicación del Convenio (“persona”, “sociedad”, “empresa de un Estado contratante”, “tráfico internacional”, “autoridad competente”...). La definición de “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas (letra d) del número 1 del artículo 3 del Convenio).

Por lo que respecta a las “sociedades”, dicho término significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos (letra e) del número 1 del artículo 3 del Convenio). El criterio para determinar la posibilidad de quedar incluido en el ámbito subjetivo de aplicación del CDI es estrictamente fiscal. La condición de sujeto pasivo del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio de una determinada entidad permite la inclusión de la misma dentro del ámbito subjetivo del mismo. Esto tiene una especial importancia en relación con determinadas entidades que, de acuerdo con el ordenamiento privado español, carecen de personalidad jurídica pero que sí son reconocidas como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Al poseer la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se les incluirá dentro del ámbito de aplicación del CDI¹⁵. A sensu contrario, las entidades

¹⁴En relación al Impuesto sobre Sociedades aprobado por la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, el artículo 8.3.c) prevé como punto de conexión que determina la residencia en territorio español la presencia de la sede de dirección efectiva de la sociedad o entidad. El propio artículo prevé que la sede de dirección efectiva se encuentra en territorio español cuando en él radique la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Impuesto sobre Sociedades (1)” en *Curso de Derecho Tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp.221-305, pág.237.

En relación a la legislación anterior recogida en la Ley 61/1978 se utiliza el mismo criterio en los artículos 8.1 y 9.c de la misma.

del artículo 33 de la Ley General Tributaria (comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles...) sometidas al régimen de atribución de rentas no quedarán incluidas dentro del ámbito subjetivo de aplicación del CDI al carecer de la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades¹⁶. La única excepción consistirá en las Sociedades Agrarias de Transformación (art.6.2 Ley 43/1995) que gozan en cualquier caso de la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Por consiguiente, las sociedades colectivas, comanditarias simples o comanditarias por acciones, al ser consideradas como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 43/1995 serán consideradas como "sociedades" a efectos de aplicación del CDI entre Francia y España. Si, además, cumplen alguno de los criterios del artículo 8 de la Ley 43/1995 adquirirán la condición de residentes en España y, en consecuencia, cumplirán la doble condición de personalidad y residencia necesarias para entrar dentro del ámbito subjetivo del CDI.

Hay que destacar que, a diferencia de lo que sucede en el Modelo de Convenio de la OCDE y en la mayoría de los CDI celebrados por España, existe en la letra b) del número 3 del Protocolo una norma en relación al tratamiento aplicable a las sociedades de personas y las otras agrupaciones de personas desde el punto de vista de la legislación francesa. En efecto, las sociedades de personas y las otras agrupaciones de personas sometidas por la legislación interna francesa o un régimen fiscal análogo al de las sociedades de personas gozarán de la condición de residentes en Francia si cumplen las tres condiciones siguientes:

- que tengan su sede en Francia;
- que no estén sometidas en Francia al Impuesto sobre Sociedades;
- que los partícipes en dichas sociedades de personas y otras agrupaciones de personas estén personalmente sometidos al impuesto en Francia en la parte de los beneficios que le correspondan.

¹⁵El artículo 7 de la Ley 43/1995 otorga la condición de sujetos pasivos a las siguientes entidades carentes de personalidad jurídica:

- Fondos de inversión;
- Fondos de pensiones;
- Uniones temporales de empresas;
- Fondos de capital-riesgo;
- Fondos de regulación del mercado hipotecario;
- Fondos de titulización hipotecaria y
- Fondos de titulización de activos.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., op.cit., pp.235-236.

¹⁶Art.6 de la Ley 43/1995.

Por exclusión, en los supuestos en los que no se reúnan estas condiciones las sociedades de personas y las otras agrupaciones de personas no tendrán la condición de residentes en Francia.

En todo caso, hay que destacar que los establecimientos permanentes, en ningún caso, pueden considerarse “personas” a efectos de aplicación del Convenio hispano-francés. Los establecimientos permanentes son considerados residentes del Estado contratante de residencia del establecimiento principal. Por lo tanto, un supuesto que no entra dentro del ámbito subjetivo del Convenio es el de los establecimientos permanentes de empresas residentes en un tercer Estado que estando situados en España o en Francia, perciban rentas de alguno de estos dos países. Esta laguna legal no es privativa de este Convenio sino que es común a todos los suscritos por España al seguir el Modelo de Convenio de la OCDE.

2. ÁMBITO OBJETIVO

Desde el punto de vista de los impuestos cubiertos por el Convenio, éste se extiende a los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes (número 1 del artículo 2). Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos y los que gravan las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los sueldos y salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías (número 2 del artículo 2).

Es, por lo tanto, el objeto material del impuesto el criterio utilizado para delimitar el ámbito objetivo de aplicación del tributo. De acuerdo con Ferreiro¹⁷, el legislador, en este caso se trataría de los órganos estatales negociadores del CDI, siempre quiere, en los tributos que se inspiran en el principio de capacidad económica, gravar la riqueza del contribuyente, ya sea ésta bajo la forma de renta o de patrimonio del contribuyente. Gravar la riqueza del contribuyente se erige así en el fin primario, fundamental del legislador. El objeto-fin del tributo es, pues, gravar la riqueza del contribuyente, ya sea bajo forma de renta o de patrimonio. Pero el legislador que quiere gravar una determinada riqueza puede elegir entre gravar directamente esa manifestación de riqueza que quiere gravar o bien gravar efectivamente otro objeto, otra realidad material. Así, frente a la riqueza que se quiere gravar, el objeto-fin del tributo, debemos distinguir la riqueza efectivamente gravada, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae el tributo, el objeto material del tributo. Cuando el legislador ha elegido un objeto-fin, una riqueza que desea someter a gravamen puede elegir entre diferentes objetos materiales del tributo sobre los cuales hacer recaer el tributo.

¹⁷FERREIRO LAPATZA, J.J., “El objeto del tributo” en *Civitas REDE*, nº10, abril-junio, 1976, pp.229-236.

En el caso del CDI entre Francia y España, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, se citan toda una serie de objetos-materiales del tributo (la globalidad de la renta de una persona las plusvalías de la cesión de bienes muebles o inmuebles, la globalidad del patrimonio, cualquier fracción del patrimonio) que en el caso de que correspondan a los objetos-materiales efectivamente sometidos a gravamen en alguno de los dos Estados contratantes producirán la inclusión en el ámbito de aplicación objetivo del CDI de los impuestos que correspondan a tales objetos-materiales.

Determinados objetos-materiales de gravamen como la fabricación de bienes y prestaciones de servicios, la producción de determinados bienes específicos quedan excluidos del ámbito objetivo de aplicación del CDI. Las contribuciones a la Seguridad Social no constituyen, tampoco, un objeto material susceptible de inclusión en el ámbito objetivo de aplicación del CDI.

Desde el punto de vista del sujeto activo del impuesto, de la Administración que puede exigir el impuesto, entran dentro del ámbito objetivo del Convenio tanto los impuestos exigidos por cada uno de los Estados contratantes como los impuestos exigidos por otras entidades territoriales como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales.

Por tanto, y en relación con la enumeración contenida en el apartado a) del párrafo 3 del artículo 2 del Convenio, los impuestos a los que concretamente se aplica el mismo a partir del 1 de enero de 1999 son:

-En relación con España, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado actualmente por la Ley 40/1998 de 9 de diciembre; el Impuesto sobre Sociedades regulado actualmente por la Ley 43/1995 de 27 de diciembre; el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre el Patrimonio regulado actualmente en la Ley 19/1991, de 6 de junio; y los Impuestos locales sobre la renta y el patrimonio, recogidos en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

Consideramos que dentro de los impuestos locales actuales sobre la renta y sobre el patrimonio debemos incluir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Todos estos impuestos locales tienen como objeto-fin de gravamen la renta de las personas físicas o jurídicas aunque como objeto material de gravamen aparezca formalmente el patrimonio en los dos primeros o el mero ejercicio de una actividad económica en el tercero de los impuestos citados.

-En relación con Francia, el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Sociedades, la Tasa sobre los Salarios y el Impuesto de Solidaridad sobre el Patrimonio. La Tasa sobre los Salarios es un tributo que se exige a algunas empresas que no son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que tiene como base imponible la masa salarial satisfecha por la empresa que supere una determinada cantidad.

Dispone, por último, el apartado 4 del artículo 2, que se aplicará también el Convenio a los impuestos de idéntica o análoga naturaleza que en los Estados Contratantes se añadan o sustituyan a los actuales. Esta cláusula resulta de gran interés dada la extraordinaria mutabilidad de los sistemas tributarios propios de los Estados desarrollados como Francia o España¹⁸. Cuando se trata de calificar un nuevo impuesto como de naturaleza idéntica o análoga que se añadan o sustituyan a los actuales habrá que acudir al análisis del criterio del objeto material de gravamen. Lógicamente, el hecho de que el objeto material del impuesto más recientemente introducido consista en la globalidad de la renta, la globalidad del patrimonio, las plusvalías generadas por la transmisión de bienes muebles o inmuebles o una fracción del patrimonio acarrerará la inclusión del mismo en el ámbito objetivo del mismo. Finalmente, se establece la obligación para las autoridades competentes de los Estados contratantes de comunicarse mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

3. ÁMBITO TEMPORAL

La tercera dimensión del ámbito del Convenio es la temporal.

Para conocer cuál es la dimensión temporal del Convenio es necesario analizar los artículos 32 y 33 del Convenio hispano-francés.

De acuerdo con el número 1 del artículo 32, la entrada en vigor del Convenio se prevé a partir del primer día del segundo mes siguiente al día de la recepción de las notificaciones¹⁹. Para que se produzca la entrada en vigor del Convenio hispano-francés es necesario que se produzca el doble requisito de ratificación del mismo de acuerdo con los procedimientos constitucionales internos (que en España incluyen la aprobación por el Pleno del Congreso y del Senado al tratarse de un Tratado Internacional que afecta a la Hacienda Pública, según el art.94.1.d) CE) y la notificación mutua entre los Estados del cumplimiento de los procedimientos constitucionales internos²⁰.

Como consecuencia del cumplimiento de estos trámites, el Convenio entró en vigor el día 1 de julio de 1997.

Pero la entrada en vigor debe diferenciarse de la fecha en que el Convenio comienza a aplicarse efectivamente. El Convenio comenzó a surtir efectos en diferentes etapas según el tipo de impuestos a los cuales se aplican.

¹⁸La utilidad de esta cláusula se ha puesto ya de manifiesto a partir del 1 de enero de 1999 momento en que comenzó a aplicar la bifurcación la regulación de la tributación sobre la renta a través de un impuesto propio para las personas físicas residentes regulado en la Ley 40/1998 y un impuesto para las personas o entidades no residentes regulado en la Ley 41/1998.

¹⁹DIEZ DE VELASCO, M., Instituciones de Derecho Internacional público, Volumen 1, Editorial Tecnos, 1990, pp.127-128.

²⁰MANGAS MARTÍN, A., en DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.110-115.

Respecto de los impuestos que se exigen mediante retención en la fuente (retención sobre intereses, dividendos o cánones) se aplicará el CDI a las rentas que puedan exigirse con posterioridad al 1 de julio de 1997.

Respecto de los restantes impuestos sobre la renta, se aplicará el CDI a las rentas correspondientes al año natural siguiente al de la entrada en vigor del Convenio y a las rentas correspondientes a los ejercicios fiscales que se inicien en el año natural siguiente al de la entrada en vigor del Convenio.

Respecto de los impuestos que no tengan como objeto de gravamen la renta, se aplicará el Convenio a los hechos imponible producidos a partir del 1 de enero de 1998.

Los negociadores evitaron dotar al Convenio de efectos retroactivos, a fin de evitar los problemas administrativos que la aplicación retroactiva de una norma suele conllevar.

El número 3 del artículo 32 dispone que el Convenio de 1973 para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio cesarán de producir efectos cuando las disposiciones correspondientes del nuevo Convenio de 1995 se hagan efectivas. Es decir que, a partir del 1 de enero de 1998, dejarán de aplicarse las disposiciones del Convenio de 1973. Por otro lado, los artículos 8 al 28 del Convenio de 1963 entre Francia y España tendentes a evitar la doble imposición y a establecer las reglas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio seguirán vigentes. Estos artículos, 8 al 28, contienen precisamente las medidas destinadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.

El Convenio hispano-francés mantendrá su vigencia de forma indefinida en el tiempo. La denuncia del Convenio²¹ (art.33) se ajusta a la cláusula general del Modelo de la OCDE y establece que el mismo permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Tal denuncia podrá efectuarse únicamente a partir del quinto año natural siguiente al de su entrada en vigor.

4. ÁMBITO TERRITORIAL

El ámbito territorial en el que se aplica el Modelo de Convenio está constituido por “España” y “Francia”, definidos en las letras a) y b) del número 1 del art.3.

Existe una definición política y geográfica de España. Desde el punto de vista político “España” significa el Estado español.

²¹DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.148.

Desde el punto de vista geográfico, “España” significa el territorio del Estado español, incluyendo cualquier zona exterior a su mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer en el futuro jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes, y sus recursos naturales.

De la descripción técnica incluida en la letra a) del número 1 del artículo 3 se deduce la inclusión dentro del ámbito territorial del Estado español²² del mar territorial cuya extensión ha quedado fijada a través de la Ley 10/1977 de 4 de enero en doce millas (22.222 metros)²³. La consideración de esa superficie marítima como mar territorial español significa que sobre la misma el Estado español ejerce su soberanía “sobre la columna de agua, el lecho, el subsuelo y los recursos de ese mar, así como el espacio suprayacente”. En relación con Francia, al tratarse de un Estado vecino con el cual podrí- an plantearse problemas de delimitación del mar territorial como consecuencia del carácter irregular de la costa española, los límites al mar territorial se han fijado a través de otros acuerdos internacionales como son el Convenio relativo a la pesca en el Bidasoa y la Bahía de Higer de 14 de julio de 1959²⁴ y el Convenio de París de 29 de enero de 1974 sobre delimitación del mar territorial y la zona contigua en el Golfo de Vizcaya (Golfo de Gascuña)²⁵.

Siguiendo los pasos de otros Estados, España, además de regular por vía interna y por tratado internacional los límites al mar territorial, también ha reglamentado por vía interna la Zona Económica Exclusiva a través de la Ley 15/1978, de 20 de febrero²⁶ en la que se dispone que tal zona se extiende desde el límite exterior del mar territorial español hasta una distancia de doscientas millas náuticas, contadas a partir de las líneas de base desde las que se mide la anchura del mar territorial. En esta zona el Estado español tiene derechos soberanos en materia de exploración y explotación de los recursos naturales²⁷.

²²DIEZ DE VELASCO, M., op.cit. pág.348.

²³Art.3.

²⁴BOE de 2 de febrero de 1965.

²⁵BOE de 4 de julio de 1975.

²⁶BOE de 23 de febrero de 1978.

²⁷En concreto la normativa legal prevé que el Estado español posee las siguientes facultades soberanas sobre la Zona Económica Exclusiva:

- a) el derecho exclusivo sobre los recursos naturales;
- b) la competencia de reglamentar la conservación, explotación y exploración de tales recursos;
- c) la jurisdicción exclusiva para hacer cumplir las disposiciones pertinentes, y
- d) de cualesquiera otras competencias que el Gobierno establezca en conformidad con el Derecho Internacional (art.1,2).

Por último, dentro de la descripción del espacio físico en el cual Estado español ejerce su poder soberano desde el punto de vista tributario, al menos, se debe incluir la plataforma continental que comprende el lecho y el subsuelo de las áreas submarinas que se extienden más allá de su mar territorial y a todo lo largo de la prolongación natural del territorio hasta el borde exterior del margen continental o bien hasta una distancia de doscientos millas marinas contadas desde las líneas de bases a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial, en los casos en que el borde exterior del margen continental no llegue a esa distancia²⁸.

La definición de “Francia” es exclusivamente geográfica y significa los departamentos europeos y de ultramar de la República Francesa, incluyendo su mar territorial y las áreas exteriores a ésta, en los que de conformidad con el Derecho internacional, la República Francesa ostenta derechos de soberanía con fines de exploración y de explotación de recursos naturales del fondo marino, de su subsuelo y de sus aguas suprayacentes. Los territorios franceses de ultramar no se encuentran incluidos dentro del ámbito territorial del Convenio.

El artículo 31 del Convenio prevé la posibilidad de que, mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento, se extienda el ámbito de aplicación territorial del Convenio a los territorios de ultramar y otras entidades territoriales de la República Francesa.

5. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Los Convenios de Doble Imposición que siguen el Modelo de la OCDE, entre los que se incluye el Convenio hispano-francés, evitan la doble imposición mediante un doble mecanismo.

En primer lugar, el articulado del CDI en sus artículos 6 a 22 prevé para cada tipo de rendimiento, para cada categoría de renta la potestad de gravamen sobre la misma. Es decir, que los Estados contratantes fijan mediante el acuerdo convencional la distribución entre ellos de la potestad, del derecho a gravar las distintas clases, categorías, de rentas. Se dan unas pautas para determinar el derecho a gravar que corresponde al Estado de la fuente y al Estado de residencia del perceptor de las rentas o titular del patrimonio. A su vez, el artículo 23 contiene la distribución de la potestad tributaria de gravamen sobre los diversos elementos del patrimonio.

Tal distribución de la capacidad de someter a gravamen permite distinguir entre dos posibles sistemas de tributación de las rentas. Algunas categorías de rentas o de ele-

²⁸Convención de Derecho del Mar de 1982 (arts.76 y ss.).

mentos patrimoniales quedan sometidos a la potestad exclusiva de tributación en el Estado de residencia del receptor de las rentas o titular de los elementos patrimoniales. El Estado de la fuente de las rentas o el Estado de situación del bien renuncia mediante el texto del CDI al ejercicio de su soberanía tributaria sobre una determinada clase de renta. Se produce, en consecuencia, una concentración del poder de gravamen específico sobre un determinado ingreso o un determinado elemento patrimonial en manos del Estado de residencia. La concesión de la capacidad exclusiva de gravamen constituye un primer mecanismo para impedir la aparición de la doble imposición jurídica internacional en el CDI hispano-francés.

Para la mayoría de categorías de rentas, sin embargo, se acuerda entre los Estados contratantes una potestad de gravamen compartida entre el Estado de la fuente, de origen, de la renta y el Estado de residencia del receptor de la misma. En la mayoría de las ocasiones, el poder de gravamen del Estado donde se obtienen las rentas no encuentra limitación alguna, el Estado puede gravarlas libremente de acuerdo con su derecho interno. Es de resaltar que en algunas ocasiones las rentas pueden ser gravadas en el país donde se originan pero sólo dentro de unos límites máximos que normalmente suponen una minoración respecto de la legislación interna. Lógicamente, cuando la potestad de gravamen es compartida entre ambos Estados contratantes pueden darse casos de doble imposición, de exigencia por los dos Estados contratantes de impuestos sobre las mismas rentas percibidas por la misma persona.

La posibilidad contemplada en el articulado del CDI hispano-francés de que las rentas o los bienes queden finalmente sometidos a tributación en cada uno de los Estados contratantes parece una solución inadecuada para alcanzar el objetivo de combatir la doble imposición jurídica internacional.

Por ello, el propio Modelo de Convenio de la OCDE y el CDI celebrado entre Francia y España prevé un mecanismo en el art.24 del Convenio hispano-francés para evitar la doble imposición jurídica internacional que debe ser aplicado por el Estado de residencia que deberá soportar el coste recaudatorio de tal mecanismo.

El Modelo de Convenio de la OCDE admite dos métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional: el método de exención y el método de imputación. El método de exención significa que las rentas que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio pueden quedar sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, no pueden quedar sometidas a gravamen en el otro Estado Contratante en el que resida el receptor de las rentas. Este primer método implica, por lo tanto, la posibilidad de ejercicio de la potestad de gravamen por parte del Estado de la fuente y la renuncia por parte del Estado de residencia de someter a gravamen determinadas clases de rentas o de bienes. El método de imputación significa, por otro lado, que las rentas que pueden quedar sometidas a gravamen en el Estado de la fuente pueden quedar sometidas también a gravamen en el Estado de re-

sidencia del receptor de las rentas. En el Estado de residencia el receptor de las rentas se deducirá de la cuota exigida en este Estado el impuesto satisfecho en el otro Estado. En el presente Convenio, Francia aplica el método de exención con progresividad para algunas rentas y el método de imputación limitada para otras y para los elementos del patrimonio. España, por su parte, emplea el método de imputación limitada.

Vamos a examinar ahora cómo queda repartida la potestad de gravamen de los dos Estados contratantes.

6. REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

6.1 *Rentas de bienes inmuebles (art.6)*

El artículo 6 del Convenio hispano-francés correspondiente a las rentas de los bienes inmuebles mantiene, de acuerdo con el Modelo de Convenio, el principio de respetar el derecho a imponer estas rentas por parte del Estado en que los bienes generadores de la misma estén situados.

El propio artículo detalla cuál es el conjunto de rentas que deben ser calificadas a efectos de aplicación del CDI como rentas de bienes inmuebles. Así, dentro de las rentas de bienes inmuebles se incluyen las rentas derivadas de explotaciones agrícolas, forestales, así como las rentas de bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o bienes destinados a la prestación de servicios personales independientes. También se incluyen dentro de las rentas de bienes inmuebles aquellas generadas por la explotación de bienes inmuebles como elementos patrimoniales que incluye los bienes objeto de contrato de arrendamiento o de aparcería.

El número 5 del Protocolo Adicional califica también como rentas de bienes inmuebles a las rentas procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles amueblados. Desde el punto de vista civil esos arrendamientos son calificados como arrendamientos de temporada (Art.3.2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos).

En relación, a la definición de bienes inmuebles, el número 2 del artículo 6 efectúa una remisión al derecho interno de los Estados en los que los bienes se encuentran situados. Esta remisión al derecho interno no es incondicionada ya que el Convenio expresamente califica como bienes inmuebles a los bienes accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales; los derechos a los que se aplique las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. En sentido contrario, el texto del Convenio excluye de la condición de bienes inmuebles a los buques y aeronaves. Respetando siempre la calificación de determinados bienes como inmuebles o como no inmuebles, se efectúa por el

texto convencional una remisión a la normativa interna de cada uno de los Estados contratantes²⁹.

En el apartado 5 del art.6 se contempla, como novedad, el tratamiento de la “multipropiedad”, es decir, el negocio jurídico existente cuando la propiedad de acciones u otros derechos en una sociedad u otra entidad confiere a su dueño el derecho de disfrute de bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad. El Convenio hispano-francés prevé que las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de tales derechos de disfrute pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que los bienes inmuebles estén situados.

La concesión de la capacidad para someter a gravamen de las rentas de bienes inmuebles respeta el punto de conexión tradicional del “*locus rei sitae*”³⁰ y permite, por lo tanto, al Estado de situación del bien inmueble el gravamen de las rentas generadas por los mismos de acuerdo con su propio ordenamiento interno³¹. El ejercicio de la capacidad de someter estas rentas a gravamen por parte del Estado de la fuente genera un cos-

²⁹Desde el punto de vista del Derecho español, el Código Civil (art.334) considera bienes inmuebles:

1. *Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridos al suelo.*
2. *Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieran unidos a la tierra o formaran parte integrante de un inmueble.*
3. *Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puede separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.*
4. *Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación colocados en edificios o heredas por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.*
5. *Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.*
6. *Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.*
7. *Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.*
8. *Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.*
9. *Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.*
10. *Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.*

³⁰GOTA LOSADA, A. “Normas de nuestro derecho interno para evitar la doble imposición internacional”, en *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo III, pp.653-742, pág.735.

Considera el autor que el punto de conexión del “*locus rei sitae*” en las rentas agrícolas y rústicas es “indeclinable”, “como derivado de la soberanía nacional, y que por su propia naturaleza no puede ser objeto de limitación ni por Tratados internacionales ni por uso de autorización conferido al Gobierno”.

³¹Como muestra de esta capacidad de someter a gravamen las rentas de bienes inmuebles, los artículos 23 y 24 de la Ley 41/1998 permiten al Estado español someter a gravamen las rentas inmobiliarias de residentes en Francia o en otros Estados, sin admitir de deducción de gasto alguno, al tipo del 25%.

te recaudatorio por parte del Estado de residencia del receptor de las rentas que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 del CDI, queda obligado a admitir la deducción del impuesto soportado en el otro Estado con el límite de la carga tributaria correspondiente a esta misma renta en el Estado de residencia. Como resultado de este sistema el residente en el otro Estado se verá perjudicado, en la generalidad de los casos, ya que en el Estado de residencia las rentas inmobiliarias tributarán tras haber deducido una serie de gastos y la cuota correspondiente a estas rentas será más baja que la cuota aplicada sobre estas rentas brutas en el Estado de la fuente.

6.2 Beneficios empresariales (art.7) :

En materia de reparto de la soberanía tributaria sobre los beneficios empresariales, los artículos del Convenio hispano-francés no se apartan en un grado elevado de los artículos propuestos en el Modelo de Convenio de la OCDE. En principio, quedan sometidos a tributación exclusiva en el Estado de residencia de la empresa los beneficios empresariales que no hayan sido obtenidos mediante establecimiento permanente en el otro Estado contratante. El Estado de situación del establecimiento permanente puede someter a gravamen los beneficios imputables a éstos (apartado 1 del art.7). Por lo tanto, es condición necesaria para la tributación de los beneficios empresariales en el Estado de ejercicio de la actividad económica que esta se realice a través de un establecimiento permanente. En ausencia de este elemento personal el Estado en el que se ejerce la actividad y desde el que, al fin y al cabo, se generan los beneficios empresariales carecerá de la capacidad de someter a gravamen los mismos y, por otro lado, el Estado de residencia de la persona física o persona jurídica que ejerce la actividad empresarial poseerá la capacidad para someter a gravamen de forma ilimitada los beneficios empresariales obtenidos en el otro Estado³².

El Estado español, al igual que la mayoría de Estados en el ámbito internacional, ha incluido la institución en su legislación interna como punto de conexión con el territorio español generador del nacimiento de la obligación tributaria en este Estado³³.

La importancia de la presencia o no de establecimiento permanente en el Estado en el que reside la persona o entidad que ejerce las actividades empresariales exige la inclusión de una definición de establecimiento permanente en el propio artículo 5 del Convenio hispano-francés bajo la influencia del Modelo de Convenio. Este artículo contiene además de una definición general del concepto la regulación concreta de una serie de supuestos en los que puede darse la existencia de establecimiento permanente. El primer apartado de este artículo contiene una definición general de este concepto ("lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad").

³²En relación a la cuestión del establecimiento permanente ver por todos

GARCÍA PRATS, S., *El establecimiento permanente*, Editorial Tecnos, Madrid, 1997.

³³Art.12.1.a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Para que se cumplan las condiciones para la presencia de un lugar fijo de negocios es necesario que la instalación esté en un lugar determinado y ofrezca un cierto grado de fijeza. A través de este lugar que posee un determinado substrato material será posible el desarrollo de la actividad económica que puede coincidir o no con la actividad económica desarrollada en el Estado de residencia del establecimiento principal.

Además, de una definición genérica se enumeran una serie de caso, a título de ejemplo, cuya presencia implica la existencia de un establecimiento permanente (apartado 2)³⁴.

El apartado 3 del artículo 5 prevé que una obra de construcción, instalación o montaje únicamente adquirirá la condición de establecimiento permanente si tiene una duración superior a doce meses. Esta condición temporal puede generar supuestos de evasión fiscal en los cuales una obra de construcción, instalación y montaje se fracciona en varias partes cuya ejecución no suponga un período de permanencia en un Estado Contratante superior a doce meses y se evite, de esta forma, la tributación en dichos Estados. Para evitar estas prácticas de evasión fiscal el número 4 del Protocolo prevé que las Autoridades competentes de los dos Estados Contratantes podrán ponerse de acuerdo en la forma del cómputo, en el método de cómputo del período de doce meses. Esta medida representa un grave peligro para la seguridad jurídica del titular de la obra de construcción, instalación o montaje ya que no existe ninguna norma que determine el método de cálculo de la duración de las actividades económicas. La existencia de establecimiento permanente o no dependerá exclusivamente de la voluntad de las autoridades competentes y, en consecuencia, la tributación en el Estado de situación de la obra de construcción, instalación o montaje. Como mecanismo de reacción contra la evasión fiscal debería haberse previsto en el texto convencional, por ejemplo, que las actividades realizadas por distintas empresas integradas dentro del mismo grupo económico serían consideradas como actividades de una sola empresa a efectos del cómputo del plazo de duración de las obras de construcción, instalación o montaje.

El apartado 4 delimita los supuestos en los que no nos encontramos ante un establecimiento permanente. Estos supuestos pueden resumirse en la exclusión de la condición de establecimiento permanente de un lugar fijo de negocios con el único fin de

³⁴2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial :

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

desarrollar actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar³⁵. Esa exclusión viene a limitar el carácter excesivamente amplio que podría darse a la definición del número 1.

El artículo 5 se refiere también a las actividades ejercidas por medio de agentes, señalándose dos casos distintos:

1) Cuando una empresa actúa mediante una persona -que no sea un agente independiente- que tiene y ejerce habitualmente poderes para contratar en nombre de aquélla, se considera que la primera tiene establecimiento permanente en el Estado donde actúe dicha persona, a no ser que las actividades efectuadas tengan únicamente carácter preparatorio o auxiliar (apartado 5).

2) Cuando una empresa actúa en un país por medio de corredores, comisionistas u otros agentes independientes no se considera que tiene establecimiento permanente en ese país (apartado 6).

El número 6 del Protocolo al Convenio hispano-francés insiste en la tesis de la necesidad de la presencia del establecimiento permanente para la tributación en el Estado de situación de dicho establecimiento permanente. Así, en la letra a) del número 6 del Protocolo se prevé que la empresa no residente en un Estado no deberá tributar en dicho Estado por la totalidad de los beneficios procedentes de dicho Estado sino únicamente por los beneficios efectivamente imputables a dicho establecimiento permanente. La vis atractiva del establecimiento permanente no supone que todo el beneficio proveniente de un Estado en el que existe un EP deba tributar en dicho Estado sino únicamente las rentas que estén conectadas económicamente con dicho EP. La letra b) del número 6 trata del supuesto de contratos celebrados entre un agente residente de un Estado Contratante con una empresa residente del otro Estado Contratante que posea un EP en el primer Estado. En este supuesto el impuesto

³⁵ 4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por la empresa.

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

exigible en el Estado de situación del EP no se determina sobre la base del importe total del contrato, sino que la base imponible estará exclusivamente constituida por la parte del contrato que se ejecuta en el Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente.

Del análisis del contenido del artículo 5 se deduce que el concepto de establecimiento permanente recogido en el texto convencional se acoge a la teoría de la pertenencia económica por la cual constituye un establecimiento permanente cualquier instalación permanente que se integra a efectos económicos en el ámbito de la economía de un Estado. De ahí, se deriva que elementos tales como fábricas o talleres conllevan con su existencia la presencia de un establecimiento permanente. Sin embargo, esta concepción del establecimiento permanente conoce excepciones tales como la exclusión de la condición de establecimientos permanentes de las instalaciones dedicadas a actividades meramente auxiliares o preparatorias (almacenaje, exposición, central de compras...)³⁶.

El artículo 7 del Convenio hispano-francés, además de fijar la potestad tributaria sobre los beneficios empresariales de ambos Estados contratantes, fija las normas para determinar los beneficios en el caso de existencia de un establecimiento permanente en alguno de los Estados contratantes que dependa de una empresa residente del otro Estado contratante.

Como criterio general, se recoge en el art.7 del Convenio, al igual que en los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE el principio de “personalización” del establecimiento permanente que, pese a carecer de personalidad jurídica propia, es considerado a efectos tributarios como una entidad independiente respecto del establecimiento principal. La autonomía del establecimiento permanente se manifiesta de forma especial en relación a la determinación de la base imponible sujeta a tributación en el Estado de situación. En efecto, la voluntad convencional expresada en el artículo 7.2 es la de ajustar la tributación del establecimiento permanente a su verdadera capacidad económica manifestada por una base imponible calculada en base a una contabilidad propia y autónoma. El establecimiento permanente a efectos fiscales posee una contabilidad separada respecto del establecimiento principal. Esta autonomía del establecimiento permanente se manifiesta en el principio de actuación como un tercero independiente en el mercado (“arm’s length” en la doctrina internacional) que realízase las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente (apartado 2). Lógicamente, como complemento de la aplicación del principio de contabilidad separada la determinación del beneficio autónomo del establecimiento permanen-

³⁶CARBAJO VASCO, D., “El concepto de “establecimiento permanente” en el Modelo de Convenio de la OCDE”, en *Crónica Tributaria*, nº 52, pp.41-57, pág.43.

te exige la deducción de los gastos en que se 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 permanente como en otra parte (apartado 3).

La ausencia de personalidad jurídica propia del establecimiento permanente no permite aplicar hasta sus últimos extremos el principio de contabilidad separada o de deducción de gastos. Estos límites al principio de actuación independiente se manifiestan básicamente cuando se analizan las relaciones entre el establecimiento permanente y su establecimiento principal y el resto de establecimientos permanentes. La opinión del Comité de Asuntos Fiscales que ha redactado los Comentarios al Modelo de Convenio niega la posibilidad de que los pagos por intereses o por servicios que pudiera practicar el establecimiento permanente al establecimiento principal o a los otros establecimientos permanentes puedan considerarse gastos deducibles fiscalmente ya que desde el punto de vista jurídico no existe fundamento negocial de los mismos como consecuencia de la ausencia de personalidad jurídica del establecimiento permanente. Estas limitaciones se excepciones tanto en la doctrina internacional como en la normativa interna para los casos de establecimientos permanentes de entidades financieras.

Como resultado de la influencia de los Modelos de Convenio de la OCDE y de la practica tradicional convencional, la legislación interna española sigue en lo relativo a la tributación de los establecimientos permanentes los principios de personalidad y de contabilidad separada. Así, la personalización a efectos tributarios de los establecimientos permanentes aparece recogida en la legislación positiva española introducida por la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuyo régimen se asemeja de forma muy destacable al régimen general del Impuesto sobre Sociedades previsto para las personas o entidades residentes en territorio español. Así, por un lado, la tributación del establecimiento permanente en España se efectúa no sólo por los beneficios empresariales generados por la actividad ordinaria del mismo sino también por los rendimientos e incrementos de patrimonio producidos por los bienes y derechos que forman parte del activo del establecimiento permanente (art.15), por otro lado, se extienden expresamente las obligaciones contables propias de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a los establecimientos permanentes (art.21). Finalmente, la determinación de la base imponible de la obligación tributaria frente al Estado español coincide con la normativa general de cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Como muestra de la influencia de la doctrina internacional en relación con la tributación de los establecimientos permanentes las excepciones contempladas en el artículo 17 de la Ley 41/1998 coinciden con las admitidas en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. En efecto, la ausencia de alteridad entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal impiden la deducibilidad fiscal de los gastos satisfechos por el establecimiento permanente al establecimiento principal o a los otros establecimientos permanentes y justifican la posibilidad de deducir como gasto una parte de los gastos de dirección y generales de administración del establecimiento principal ya que los

misimos se habrán efectuado en beneficio del establecimiento permanente³⁷.

6.3. Beneficios del ejercicio de la navegación marítima o aérea (art.8) :

El artículo 8 incluido en el Convenio hispano-francés prevé el tratamiento de los beneficios procedentes del ejercicio de la navegación marítima y aérea. Este artículo sigue el Modelo de Convenio de la OCDE y establece que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional única y exclusivamente pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (apartado 1). No recoge este artículo la referencia a los beneficios de explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores.

El apartado 2 contiene las reglas para determinar el Estado en el que se encuentra la sede de dirección efectiva cuando ésta está situada a bordo de un buque. Cuando la sede de dirección efectiva se encuentra en un buque, se considerará que ésta se encuentra en el Estado contratante donde está el puerto base del buque y, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que la persona que explote el buque sea residente. Finalmente, el apartado 3 del art.8 extiende el sistema de imposición exclusiva en el Estado de la sede de dirección efectiva a los beneficios derivados de la participación en un “pool”, una explotación en común o un organismo internacional de explotación.

Una de las cuestiones más interesantes que se plantean en relación a las empresas dedicadas a la navegación marítima y aérea está considerada en el número 7 del Protocolo al Convenio hispano-francés. El número 7 del Protocolo declara la exención de gravamen en Francia por la tasa profesional de las empresas cuya sede de dirección efectiva se halla situada en España y que explote buques o aeronaves en tráfico internacional. Además, se declara la exención de gravamen en España por el Impuesto sobre Actividades Económicas de las empresas cuya sede de dirección efectiva se halle situada en España y que explote buques o aeronaves en tráfico internacional. El contenido del número 7 del Protocolo demuestra que el Impuesto sobre Actividades Económicas se halla dentro del ámbito objetivo del Convenio hispano-francés, dado que este tribu-

³⁷La base imponible del establecimiento permanente no sólo puede calcularse de una forma directa mediante la utilización de los principios contables sino que, a opción del propio establecimiento permanente, pueden aplicarse dos sistemas alternativos para el cálculo de la base imponible:

a) Mediante la aplicación de un porcentaje sobre los gastos del establecimiento permanente y sumando a este resultado los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

b) En el caso de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses o se trate de actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales la base imponible se calculará deduciendo unos gastos tasados en el artículo 23.2 y sobre el beneficio obtenido se aplicará un tipo de gravamen del 25%.

to tiene por objeto-fin de gravamen, el someter a gravamen la renta aunque no se elija como objeto material de gravamen la renta sino el mero ejercicio de una actividad económica.

6.4. Empresas asociadas (art.9) :

El CDI, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, introduce una norma específica para regular las operaciones económicas entre empresas asociadas, lo que en nuestro ordenamiento interno se denomina entidades vinculadas³⁸. A través de esta norma se expresa el principio general del Derecho tributario internacional conocido como actuación como entidades independientes en el mercado (“at arm’s length”). Por ello, independientemente de la existencia de una vinculación económica, orgánica entre las empresas, es decir, las personas físicas o jurídicas o entidades dotados de personalidad jurídica a efectos tributarios en las relaciones económicas que mantengan deben actuar como agentes independientes dentro del mercado. La aplicación efectiva de este principio se produce a través de la posibilidad, reconocida en el texto internacional, para las Administraciones tributarias de cada uno de los Estados Contratantes de ajustar la valoración de las operaciones económicas efectuadas por las empresas para ajustarlas al valor que hubiera sido practicado entre partes sujetas al principio de plena concurrencia³⁹.

Las correcciones fiscales que pueden ser efectuadas por las Administraciones tributarias no son incondicionadas y exigen, además de la presencia de operaciones económicas efectuadas entre entidades asociadas o vinculadas, el que el resultado de tales operaciones sea un beneficio en el seno de alguna o algunas de las empresas intervinientes que difiere del beneficio que pudiera haber sido obtenido a través de una actuación independiente, en base al principio de plena concurrencia.

Las formas en que puede darse la asociación entre empresas son muy heterogé-

³⁸Art.16 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

³⁹Desde hace años la OCDE, a través del Comité Fiscal, ha manifestado su interés por la cuestión de la protección del principio de actuación en plena concurrencia en el ámbito de las relaciones económicas internacionales.

OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, 1979, París.

OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, 1984, París.

OCDE, “La Sous-Capitalisation” en Questions de Fiscalité Internationale, nº 2, 1987, pp.8-38, París..

OCDE, Les Aspects Fiscaux des Prix de Transfert Pratiqués au sein des Entreprises Multinationales, París, 1993.

Buena parte de los principios y métodos propuestos en el seno de la OCDE han sido adoptados por los Estados en su legislación interna. Un buen ejemplo de ello es el Estado español donde la Ley 43/1995 a través de su artículo 16 introduce en nuestro ordenamiento jurídico el principio de actuación en plena concurrencia.

En la bibliografía española ver con abundantes referencias CALDERÓN CARRERO, J.M., La Doble Imposición en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea, Ed.Aranzadi, 1997,

neas pueden consistir en relaciones de parentesco, de titularidad del capital o de situación de superioridad fáctica⁴⁰.

Como consecuencia de la aplicación del principio de plena concurrencia un Estado contratante puede corregir el beneficio imponible de una empresa en la medida en que ésta se aparte del principio de actuación en plena concurrencia y someterla a gravamen en base a la nueva magnitud ajustada. La corrección de la valoración de las operaciones de una de las empresas intervinientes exige una valoración correlativa en la otra empresa interviniente para así satisfacer un doble objetivo: eliminar la doble imposición que se ha producido por los ajustes propiciados por la Administración tributaria y, también, respetar en todo momento el principio de actuación en plena concurrencia.

Estos ajustes secundarios, que surgen como consecuencia de la primera actuación administrativa, generan una obligación para la Administración tributaria que no ha intervenido en primer lugar. Sin embargo, en el articulado del CDI no se prevé exactamente cuál será el procedimiento articulado para la eliminación de la doble imposición resultante de los ajustes en el marco del CDI. Para Calderón Carreo la concreta delimitación de los perfiles con que deben llevarse a cabo estos principios habrá que obtenerlos de la legislación interna de los Estados contratantes o del pacto alcanzado entre éstos en el seno del procedimiento amistoso⁴¹.

6.5. *Rentas del capital mobiliario (dividendos, art.10, intereses, art.11 y cánones, art.12)*

La regulación de la soberanía tributaria sobre los dividendos, intereses y cánones en el Convenio hispano-francés se caracteriza por su complejidad y por apartarse de la estructura propuesta por el Modelo de Convenio de la OCDE. De acuerdo con esta estructura propuesta, se reconoce un derecho compartido para gravar los dividendos e intereses entre el Estado de origen de los mismos y el Estado de residencia del receptor de los mismos, estando la capacidad de gravamen del Estado de origen limitada a un determinado porcentaje sobre el importe bruto de los dividendos e intereses. Sin embargo, el CDI admitirá supuestos de tributación exclusiva sobre intereses y cánones en favor del Estado de residencia del receptor de los mismos. Paradójicamente, el sistema de tributación compartida se extiende, también, a los cánones en los CDI firmados por España aunque la forma de regulación propuesta por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sea el de un sistema de tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor de los cánones.

⁴⁰En relación al derecho español, CLAVIJO, op.cit., pág.327-328 da unas acertadas explicaciones.

⁴¹CALDERÓN CARRERO, J.M., op.cit., pág.170.

6.5.1 Dividendos (art.10)

Por lo que se refiere a los dividendos se prevé una solución diferente para cada uno de los Estados contratantes.

Dividendos pagados por una sociedad residente en Francia a un residente en España:

Los dividendos pagados por una sociedad residente en Francia a un residente en España pueden quedar sometidos exclusivamente a imposición en España o bien pueden ser objeto de potestad compartida de gravamen. Cuando la potestad de gravamen sobre los dividendos se encuentre compartida y, por lo tanto, exista la posibilidad de gravamen en la fuente por Francia, se compensa tal gravamen por la extensión a los residentes de España de las medidas destinadas a evitar la doble imposición económica sobre dividendos propias del derecho interno francés (“avoir fiscal”).

Según la letra b) del número 2, la potestad de gravamen es exclusiva de España cuando el residente en España detente una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos, y Francia carecerá de la capacidad de someter a gravamen los dividendos originarios de este último Estado. Se utiliza la expresión “una participación sustancial”. La letra b) del número 4 explica esta expresión afirmando que una sociedad detenta una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos cuando detente directa o indirectamente, al menos, el 10 por 100 del capital de esta última. Para beneficiarse, por lo tanto, de la exención de tributación en el Estado de origen de los dividendos basta con el cumplimiento de requisitos en cuanto a la participación el el capital de la entidad pagadora. No se exigirá un período mínimo de tiempo de tenencia o la participación en los órganos de administración social o la adopción de una determinada forma societaria por parte del receptor.

El porcentaje de capital social que da lugar a la exención de tributación en la fuente es sólo del 10 por 100 y resulta inferior, por lo tanto, al porcentaje que aparece en el artículo 5.1 de la Directiva comunitaria 90/435/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁴² o al fijado en el artículo 13.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de no Residentes que asciende al 25%.

Para los supuestos en que el beneficiario efectivo de los dividendos no sea una sociedad que posea, directamente, al menos, el 10 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, la potestad de gravamen sobre los dividendos originarios de Francia y pagados a un residente de España se encuentra compartida entre los dos países. Es

⁴² DOCE núm.L225, de 20 de agosto de 1990.

decir, se contemplan los supuestos en los que el receptor sea una persona jurídica que posea directamente menos del 10 por 100 del capital de la sociedad pagadora o sea una persona física. La tributación en Francia quedará limitada al 15 por ciento del importe bruto de los dividendos.

Además, Francia admite la aplicación de las medidas de derecho interno para evitar la doble imposición económica sobre los dividendos pagados por una sociedad residente en Francia y a las que no se aplica la exención de gravamen en la fuente por aplicación de la relación matriz-filial.

La medida de Derecho interno francés para evitar la doble imposición económica consiste en el “avoir fiscal” (crédito fiscal). Cuando una sociedad residente en Francia realiza el pago de un dividendo, la sociedad que lo efectúa no practica retención alguna sobre el mismo. Además, el receptor del mismo tendrá derecho al crédito fiscal igual al 50 por ciento del dividendo efectivamente percibido. El receptor del dividendo incluirá en su base imponible no sólo el dividendo efectivamente percibido sino también el crédito fiscal. Se aplicará, por lo tanto, el tipo de gravamen correspondiente a la suma del dividendo más el crédito fiscal. Una vez obtenida la cuota íntegra correspondiente, el receptor del dividendo podrá deducirse la totalidad del crédito fiscal recibido. En el caso de que el receptor sea una persona física la aplicación de este método para combatir la doble imposición económica podrá lugar a la devolución del exceso de crédito fiscal sobre la cuantía de la cuota tributaria.

Este sistema creado para paliar la doble imposición económica interna no se aplica a los supuestos en que el receptor de los dividendos sea una persona física o persona jurídica no residente en Francia. La excepción a este principio proviene de determinados Convenios de Doble Imposición entre los cuales se encuentra el CDI con España de 1977 y el actual de 1995.

En consecuencia, en el caso de que los dividendos sean percibidos por una persona física o por una sociedad que no detente una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos será de aplicación el método del crédito fiscal para paliar la doble imposición económica (letra b) del número 3). En estos casos, Francia tendrá derecho a exigir una retención en la fuente al tipo del 15 por ciento que se aplicará sobre la base compuesta de la suma de los dividendos y el crédito fiscal. Una vez calculado el impuesto que puede ser exigible en la fuente, se calculará la diferencia entre el crédito fiscal (“avoir fiscal”) y el impuesto exigido en la fuente. El resultado positivo obtenido será devuelto al residente español por el Tesoro francés (letra a) del número 3).

La persona física o la persona jurídica residente en España que se ha beneficiado del sistema para paliar la doble imposición económica queda obligada a incluir en la base imponible del impuesto exigido en España tanto los dividendos efectivamente abonados por la sociedad residente en Francia como la devolución del exceso. En el caso de que el residente español no esté sometido al impuesto español por razón de esos di-

videndos y del pago del Tesoro francés no tendrá derecho a la aplicación del sistema de crédito fiscal ni al pago por parte del Tesoro francés⁴³.

Se establece una excepción para determinados supuestos en los que la tributación de la sociedad pagadora de los dividendos disfrute de beneficios fiscales en su lugar de residencia. En el caso de que la sociedad residente en Francia pagadora de los dividendos haya tributado por los beneficios con cargo a los cuales se satisfacen los dividendos en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen inferior al tipo de gravamen general, la sociedad pagadora debe efectuar una retención igual al crédito fiscal correspondiente a los beneficios distribuidos ("précompte") que se ha beneficiado de un tipo de gravamen inferior al tipo general del gravamen. Así, de acuerdo con la letra e) del número 3, se sumarán a los dividendos efectivamente distribuidos el crédito fiscal y la retención ("précompte"). Sobre la cuantía, así obtenida se aplicará el tipo de gravamen del 15 por 100 y se deducirá la cuantía del crédito fiscal y el importe de la retención exigida en la fuente.

Dividendos pagados por una sociedad residente de España a un residente de Francia:

En este supuesto es posible que la potestad de gravamen esté compartida entre los dos Estados contratantes o bien que la potestad de gravamen sea exclusiva del Estado de la residencia del receptor de las rentas, es decir, de Francia.

Se produce también en el supuesto de dividendos provenientes del Estado español una rebaja en cuanto al límite previsto en la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes ya que si el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad residente de Francia que detente, directamente, al menos, el 10 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, tales dividendos estarán exentos de gravamen en España. Para que se dé la exención de gravamen no es necesario que se cumplan otros requisitos que los relacionados con la participación en el capital y con el nivel del 10 por 100 no del 25 por 100 como aparece en el ordenamiento español.

Para el resto de supuestos, se admite en la letra a) del número 2 la posibilidad de imposición en España, de acuerdo con la legislación española pero si el residente de Francia es el beneficiario efectivo de los dividendos, el impuesto exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos. Se produce una rebaja, en el sentido de los CDI celebrados por España, del tipo de gravamen que pasa del 25 por 100 al 15 por 100.

⁴³Sería el caso, por ejemplo, de las Sociedades de Tenencia de Valores Extranjeros reguladas en el Capítulo XIV del Título VIII de la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades que, de acuerdo con el artículo 130.1 son susceptibles de quedar exentos de tributar por el Impuesto sobre Sociedades español.

Es necesario resaltar que la distribución de la potestad tributaria sobre los dividendos entre Francia y España no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos (último párrafo del número 2). Los Estados tienen completa libertad en cuanto a los tipos a aplicar sobre los beneficios obtenidos por las sociedades dentro de su territorio.

Por último, es necesario destacar en relación al tratamiento de los dividendos la presencia de una cláusula en el artículo 10.d) destinada a combatir el abuso del Convenio, la utilización del articulado del mismo por una persona, generalmente, persona jurídica que pretende beneficiarse de las ventajas fiscales aportados por el mismo aunque originariamente no tuviera derecho al mismo. Entre las posibles cláusulas que los Comentarios al Modelo de Convenio han propuesto para combatir la evasión fiscal internacional la solución adoptada por los Estados contratantes ha sido la adopción de la cláusula de transparencia. La misma permite analizar el contenido de la estructura existente y examinar cuáles son las personas o entidades que son titulares finales o beneficiarios efectivos de las sociedades o entidades que aparecen incluidas en el ámbito subjetivo del CDI⁴⁴.

En concreto esta cláusula se aplica, en exclusiva, a las sociedades que de acuerdo con el artículo 3.1.e) del CDI incluyen cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos tributarios. Si el que aparece formalmente como titular de la inversión es una persona física, no será de aplicación esta cláusula. Se trata de una cláusula que establece que las limitaciones en la cuantía de la retención no serán de aplicación en determinados supuestos.

Estos supuestos son los siguientes:

1º. Cuando el beneficiario efectivo de los dividendos no sea el propietario de la participación por la cual se pagan los dividendos. En este supuesto, la exclusión de los beneficios fiscales se aplica tras el análisis de la estructura de la inversión aparente. Es posible que tras la apariencia de un titular de las participaciones en el capital de entidades situada en el otro Estado surja otra entidad que resulte finalmente beneficiaria de los dividendos producidos por aquella participación.

2º. Cuando la tenencia de la participación en el capital de la sociedad residente en el otro Estado contratante tenga como objetivo principal o como uno de sus principales objetos permitir a otra persona, residente o no de uno de los Estados contratantes obtener las reducciones impositivas previstas en el texto respecto de los dividendos.

Estas cláusulas de exclusión del derecho a beneficiarse de reducciones impositivas nos parecen muy desafortunadas ya que elevan extraordinariamente la inseguridad jurídica de los posibles beneficiarios del CDI. Analizando la primera de estas cláusulas

⁴⁴ROSEMBUJ, T., op.cit., pp.136-142.

es posible afirmar que la aplicación de las limitaciones a la tributación en la fuente dependerán de la identidad del beneficiario efectivo, concepto que implica una serie de dificultades de determinación. El beneficiario efectivo puede suponer tanto la Sociedad matriz que obtiene sus ingresos de los dividendos repartidos por sus filiales que realizan inversiones en otros Estados. También pueden resultar finalmente beneficiarios efectivos de los dividendos sociedades o entidades, vinculadas o no, que hayan efectuado préstamos a las sociedades inversoras o hayan cedido derechos de propiedad industrial o intelectual que permiten generar beneficios a las sociedades prestatarias o a las sociedades cesionarias de los derechos de propiedad industrial o intelectual. Si los dividendos obtenidos son utilizados para satisfacer intereses o para satisfacer cánones a la sociedad que ha efectuado el préstamo o que ha cedido la propiedad intelectual o industrial se puede considerar que esta última es la beneficiaria efectiva de los dividendos y en este caso los dividendos quedarán excluidos de las reducciones impositivas. En consecuencia, es posible que esta primera cláusula excluya las reducciones impositivas en supuestos muy numerosos en los que se han realizado inversiones legítimas basadas en condiciones económicas reales y con una substancia material real y efectiva. Una medida de este tipo supone un ataque a la seguridad jurídica y a la confianza de posibles inversores que pueden ver como el tratamiento fiscal del resultado de sus inversiones resulta modificado sin posibilidad de previsión. Quizás hubiera sido más adecuado establecer una cláusula de salvaguarda de las actividades efectuadas de buena fe que ya aparece prevista en los propios Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE o, también, excluir la cláusula para los supuestos en el que el beneficiario efectivo es residente en uno de los Estados contratantes y no se beneficia de ninguna exención impositiva diferente del régimen general del Impuesto.

Por lo que respecta a la segunda de las cláusulas, produce todavía más inseguridad jurídica, si cabe, ya que excluye de la aplicación de las reducciones impositivas en la fuente a las estructuras creadas con el objeto principal o, incluso, con uno de los principales objetos, el aprovechamiento de dichas reducciones. La realización de inversiones en el ámbito plurinacional y el diseño de las estructuras adecuadas para ello se efectúa teniendo en cuenta numerosos factores dotados de una gran heterogeneidad⁴⁵. Sin duda, el sistema tributario y las posibilidades de reducción de la carga tributaria son algunos de los aspectos que más influyen en la forma de estructurar una determinada inversión pero no es posible excluir este factor como uno de los elementos válidos y legítimos para efectuar esta elección. Dentro del conjunto de criterios de elección de una determinada estructura de inversión plurinacional es lógico y es legítimo que la reducción de la carga fiscal sea uno de los criterios para fijar el diseño adecuado. No es legí-

⁴⁵Entre estos factores se encuentran, entre otros, la situación geográfica, el nivel de desarrollo económico político, la estructura demográfica, las formas de organización de las actividades desde el punto de vista del Derecho privado, el nivel de liberalización o de intervención estatal en las actividades económicas, las posibilidades de contratación en Derecho del Trabajo, el sistema de Seguridad Social o el sistema tributario.

timo, por el contrario, deslegitimar este criterio y sancionarlos mediante la exclusión del derecho a beneficiarse de las reducciones impositivas propias del CDI. Únicamente deberían excluirse las reducciones impositivas en el caso de que fueran el único criterio de elección de la forma de organización de la inversión. Quizás, en esta segunda cláusula, hubiera sido también adecuado establecer una cláusula de salvaguarda de las actividades efectuadas de buena fe que ya aparece prevista en los propios Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE o, también, excluir la cláusula para los supuestos en el que el beneficiario efectivo es residente en uno de los Estados contratantes y no se beneficia de ninguna exención impositiva diferente del régimen general del Impuesto.

Esta cláusula es, además, muy difícil de llevar a la práctica ya que la Administración tiene la carga de la prueba de que la creación de una sociedad residente en alguno de los Estados Contratantes lo ha sido en menor o mayor medida por motivos fiscales.

6.5.2 Intereses (art.11):

El art.11 del Convenio hispano-francés establece unos supuestos de imposición compartida entre los Estados y unos supuestos de imposición exclusiva. Así, se establece un sistema de imposición compartida entre el Estado de procedencia de los intereses y el Estado de residencia del receptor aunque se trate de un derecho limitado en el Estado de procedencia, al igual que sucede con los dividendos. Este límite máximo queda fijado en el apartado 2 en el 10 por 100 del importe bruto de los intereses⁴⁶.

Como excepción al principio de imposición compartida sobre los intereses, se enumeran una serie de supuestos en los que los intereses únicamente podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que reside el perceptor de los intereses. Se trata de los supuestos en los que el receptor de los intereses sea el otro Estado Contratante o una de sus entidades territoriales; cuando se pague por una empresa de un Estado a una empresa del otro Estado en el marco de una actividad industrial o comercial; cuando se trate de intereses derivados de la venta a crédito de un equipo industrial, comercial o científico; o se trate del pago de intereses derivados de un préstamo concedido por una entidad de crédito, cualquiera que sea su naturaleza.

El número 9 del Protocolo al Convenio contiene unas normas aplicables a los dividendos e intereses recibidos por instituciones de inversión colectiva en valores mobi-

⁴⁶El límite que aparece en el texto del CDI es un límite máximo que puede ser reducido en la legislación interna. De acuerdo con el artículo 13.1.b) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedarán exentos de tributación los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que no sea un paraíso fiscal. El contenido de la ley interna prevé un tratamiento más favorable en España que el contemplado en el propio texto del CDI.

liarios (como los fondos de inversión). Se trata de fijar un tratamiento favorable para estas entidades en relación con las cláusulas del Convenio.

La letra a) del número 9 del Protocolo admite que incluso las instituciones de inversión colectiva en valores mobiliarios que no están sometidas a los impuestos sobre la renta de las personas físicas o personas jurídicas francés o español (caso de los fondos de pensiones que tributan al 0 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades) podrán beneficiarse de las ventajas tales como deducciones y bonificaciones. La letra b) del número 9 introduce una única limitación a la aplicabilidad de las cláusulas del Convenio consistente en la imposibilidad de las entidades anteriormente citadas de beneficiarse de los pagos efectuados por el Tesoro francés. De acuerdo con la letra b) del número 9, los pagos del Tesoro francés están limitados, a la fracción de los dividendos recibidos que corresponde a los derechos detentados en estas instituciones por residentes en España.

Para definir el concepto de “intereses”, el CDI utiliza una definición abierta por la que tras enumerar una serie de supuestos que tendrán la condición, en cualquier caso de intereses, se enumeran una serie de supuestos que carecerán en cualquier caso de esta calificación y se finaliza la definición mediante una remisión a la normativa del Estado del que proceda las rentas.

Dentro de los supuestos que merecerán, en cualquier caso, la calificación de intereses se incluyen los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en beneficios, las rentas de fondos públicos y bonos y obligaciones incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos.

Quedan excluidas convencionalmente del concepto de intereses las penalizaciones por mora en el pago ya que deberán calificarse como rentas de actividades empresariales en el caso de que los pagos tengan su origen en la realización de actividades empresariales o en función de la naturaleza del negocio jurídico que da lugar al nacimiento de la obligación de pago de penalizaciones por mora.

El criterio para determinar el Estado de origen de los intereses adoptado por el CDI consiste en el lugar de residencia del pagador de los intereses.

El principio de libre competencia entre empresas asociadas se manifiesta en relación a los intereses satisfechos por un sujeto pasivo residente en uno de los Estados contratantes a un sujeto pasivo vinculado residente en el otro de los Estados contratantes. En efecto, el número 7 del artículo 11 prevé que en el caso de que los intereses satisfechos por un residente de un Estado contratante o un residente de otro Estado contratante exceden la cantidad que hubiera sido pactada entre dos entidades independientes dentro del mercado se producirá una recalificación fiscal de las cantidades satisfechas por la cual las cantidades pagadas en exceso respecto de la cuantía que hubiera sido satisfecha en una situación de plena concurrencia deben calificarse como dividendos. Como consecuencia de esta recalificación los intereses excesivos dejarán de ser deducibles en el seno de la Sociedad pagadora y tributarán de acuerdo con las normas aplicables a

los dividendos. En numerosos Estados, en relación al pago de intereses, la defensa del principio de actuación en plena concurrencia se efectúa a través de las normas de subcapitalización que se caracterizan por fijar un determinado porcentaje de capital en préstamo sobre los fondos propios de la sociedad prestataria. Las cantidades de intereses que sobrepasen ese porcentaje se calificarán no como intereses sino como dividendos. Esta norma aparece contemplada en el artículo 20 de la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y, de acuerdo, con el número 16 del Protocolo adicional será aplicable en los pagos de intereses por parte de sujetos residentes en Francia a los sujetos residentes en Francia⁴⁷.

6.5.3 Cánones (art.12)

En materia de potestad de gravamen sobre los cánones, el Convenio hispano-francés vuelve a apartarse del Modelo de Convenio de la OCDE. Mientras que éste prevé el gravamen exclusivo de los cánones en el Estado de residencia del receptor de los mismos, en el Convenio hispano-francés (al igual que en la mayoría de Convenios firmados por España) se prevé la potestad compartida de gravamen entre el Estado de origen de los cánones y el Estado de residencia del receptor de los mismos. La potestad compartida de gravamen sobre los cánones se complementa con un poder limitado de gravamen sobre los cánones en el Estado de origen de los mismos. Así, si el receptor de los cánones es su beneficiario efectivo, el impuesto exigido no podrá exceder del:

cinco por 100 del importe bruto de los cánones⁴⁸.

Como excepción al principio de potestad compartida de gravamen, las remuneraciones de cualquier clase procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas) sólo se someten a gravamen en el Estado Contratante donde reside el receptor de los mismos si se trata del beneficiario efectivo de los mismos. Además, los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de contenedores, buques o aeronaves a casco desnudo, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que el beneficiario efectivo sea un residente.

Así, podrá ser objeto de impuesto en la fuente al tipo del 5 por ciento sobre el importe bruto de los cánones:

-los derivados del uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una película cinematográfica o una obra sonora o visual grabada;

⁴⁷En relación con Francia la norma aparece aplicada en los artículos 209.B) y 212 del Code Général des Impôts.

⁴⁸Esta reducción impositiva que aparece en el CDI sí que reviste gran utilidad ya que permite la reducción del tipo de gravamen aplicable del 25 por ciento al 5 por ciento.

-los derivados del uso o la concesión de uso de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano o procedimiento secreto;

-los derivados del uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas ("know how").

Al igual que en el caso de los intereses, existe una disposición expresa en el artículo 12 del CDI que contempla específicamente el principio de actuación en condiciones de plena independencia en relación con los pagos de cánones por parte de un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante con el que el se encuentre vinculado. Si las cantidades satisfechas en concepto de cánones superan la cantidad que hubiera sido pactada en condiciones de plena independencia, entonces será posible que la Administración pública proceda a determinar la cuantía de cánones que corresponden a las cantidades que hubieran sido acordadas en condiciones de plena independencia y cuya deducción será admisible para el pagador de las mismas. Las cantidades satisfechas en exceso merecerán la calificación de dividendos y, además de no ser deducibles para el pagador, recibirán el tratamiento previsto en el artículo 10 del CDI⁴⁹

6.6 Ganancias de capital (art.13) :

El reparto de la potestad tributaria sobre las ganancias de capital contenido en el art.13 del Convenio hispano-francés puede corresponder en exclusiva al Estado de residencia del propietario del bien o, por el contrario, puede hallarse compartido entre el Estado de situación del bien o ejercicio del derecho y el Estado de residencia del titular del bien o el derecho.

Por lo que respecta a las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes inmuebles o de derechos reales sobre bienes inmuebles la potestad se encuentra compartida entre el Estado de situación del bien inmueble y el Estado de residencia del titular. El derecho compartido de gravamen se extiende tanto a las ganancias de capital extraídas directamente de la transmisión de bienes inmuebles (apartado 1 del art.13) como de la transmisión de acciones, derechos o participaciones en una sociedad, o en una entidad jurídica, tanto poseídas directa como indirectamente, cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en un Estado contratante (apartado 2 del art.13). Se trata en este último caso de las "real estate companies", entidades cuyo activo está formado exclusivamente de derechos reales sobre bienes inmuebles. La transmisión de acciones sobre dichas sociedades equivale a la transmisión de la propiedad u

⁴⁹En relación a los cánones no existe en el ordenamiento español ni en el ordenamiento francés ninguna norma que sea similar a la de la infracapitalización existente para los dividendos.

otros derechos reales sobre los bienes inmuebles que constituyen el activo de las mismas pero al tratarse las acciones o participaciones sobre bienes muebles el Estado de situación del bien inmueble carece de la capacidad de gravamen. Al introducirse el apartado 2 del art.13 en el Convenio hispano-francés, se extiende la capacidad de gravamen del Estado de situación sobre las ganancias derivadas de la transmisión de las acciones o participaciones en las “real estate companies”⁵⁰.

No se introducen normas en el CDI sobre la forma de calcular la ganancia de capital obtenida sino que será necesario acudir a la normativa del derecho interno del Estado en el que se encuentra el bien inmueble transmitido⁵¹.

La definición de bienes inmuebles aplicable a los supuestos anteriores se refiere a los bienes inmuebles conforme se definen en el apartado 2 del art.6 (número 1.a) del art.13).

En el apartado 3 del artículo 13 se prevé que la potestad de gravamen sobre las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos que representen una participación sustancial en el capital de una persona jurídica o sociedad se encuentre compartida entre ambos Estados contratantes. Así, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos representativos de la participación en el capital de una sociedad o de una entidad jurídica pueden someterse a imposición en ambos Estados contratantes si el perceptor de las ganancias de capital posee una participación sustancial en el capital de dicha entidad, tanto de forma individual como junto con personas emparentadas.

Se considera que existe una participación sustancial cuando el transmitente, solo o con personas emparentadas, detente directa o indirectamente en cualquier momento en el transcurso de los doce meses precedentes a la fecha de la transmisión:

- 1) Al menos el 25 por 100 del capital de esta sociedad, o

- 2) Acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

La expresión “personas emparentadas” aparecen desarrolladas en el número 11 del Protocolo al Convenio que califica como “personas emparentadas” al cónyuge del contribuyente, sus ascendientes y sus descendientes⁵².

Como excepción a la posibilidad de someter a la potestad compartida de gravamen las ganancias de capital derivadas de la enajenación de participaciones sustancia-

⁵⁰La redacción de esta cláusula en relación con las “real estate companies” coincide con el contenido de la letra b) del artículo 13.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵¹Art.23.4 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵²Una cláusula similar existe en el artículo 13.1.b) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

les en Entidades, se establece que en los supuestos de aplicación del régimen fiscal especial en los casos de fusión, escisión, aportación de activos o canje de acciones, sólo podrán someterse a tributación en el Estado de residencia del transmitente de las acciones o participaciones sociales (letra b) del número 2)⁵³.

También se prevé la potestad compartida de gravamen por las ganancias de capital extraídas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa). Estas universalidades de cosas pueden someter a imposición en ambos Estados contratantes (apartado 3 del art.13).

Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde está situada la sede de dirección efectiva de la empresa (apartado 4 del art.13).

La cláusula de cierre prevé que las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes no mencionados con anterioridad sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el transmitente sea residente (número 5 del art.13). Se trata de una cláusula que favorece los intereses recaudatorios de los Estados exportadores de capital. Los Estados de residencia de las personas o entidades exportadoras de capital se ven favorecidos por la concesión de la capacidad exclusiva de gravamen sobre los incrementos de patrimonio diferentes de los enunciados anteriormente.

6.7 Rentas de actividades independientes (Servicios personales independientes, art.14, Artistas y deportistas, art.17, y Estudiantes, art.21) :

6.7.1 Servicios personales independientes (art.14):

Las rentas derivadas del ejercicio de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente se gravan en el Estado de residencia de la persona o entidad que realiza tales actividades. Como excepción a este principio se encuentran los supuestos en los que el residente de un Estado Contratante actúe en el otro Estado contratante mediante base fija. Si se realizan actividades independientes en un Estado Contra-

⁵³La aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canjes de valores contemplado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades no producirán la tributación de las rentas originadas en razón de estas operaciones siempre que los socios de la entidad transmitente sean residentes en territorio español o en otro Estado miembro de la Unión Europea.

tante, en el que no se tenga la condición de residente, mediante base fija las rentas que se obtengan podrán ser gravadas en ambos Estados contratantes (apartado 1 del art.14). El artículo no contiene una definición de base fija. El concepto es el paralelo, aplicado a los profesionales al de establecimiento permanente que resulta de aplicación a las empresas. Normalmente será fácil determinar la existencia de una base fija (el estudio de un arquitecto, el bufete de un abogado, etc...). El párrafo segundo del artículo 14, sin carácter exhaustivo, enumera una serie de servicios profesionales como las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de Médicos, Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Odontólogos y Contables⁵⁴.

6.7.2 Artistas y deportistas (art.17) :

Las rentas obtenidas por los artistas del espectáculo, actores de teatro, cine, radio y televisión, o músicos así como los deportistas pueden gravarse en el Estado contratante en el que actúan (apartado 1 del art.17). En el caso de que sea una sociedad residente de uno de los Estados contratantes la titular de los derechos sobre las actuaciones de artistas y deportistas efectuadas en el otro Estado contratante (sociedades "rent a star"), las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista y atribuidas a la otra persona podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que se ejerzan, se realicen, las actividades del artista o deportista (apartado 2 del art.17)⁵⁵.

Se contemplan en los números 3 y 4 del artículo 17 una excepción a los principios anteriores. De acuerdo con el número 3 del artículo 17, si un residente de un Estado Contratante realiza actividades artísticas o deportivas, ya sea personalmente o a través de una sociedad interpuesta, en el otro Estado contratante y, además, estas rentas son financiadas principalmente por fondos públicos del Estado de residencia, de sus entidades territoriales o de sus personas jurídicas de derecho público, entonces, solamente podrán someterse a tributación en este Estado. Esta potestad es exclusiva del Estado que financia las actuaciones artísticas o deportivas aunque se haya celebrado la actuación en el otro Estado Contratante (números 3 y 4 del artículo 17).

⁵⁴ La introducción a nivel convencional del punto de conexión consistente en la presencia o no de base fija de negocios restringe la capacidad de gravamen del Estado español que se manifiesta en la posibilidad de someter a gravamen las 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 entienden utilizadas en territorio español las prestaciones de servicios que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo con la excepción de prestaciones de servicios utilizadas íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero y que no se refieran a bienes situados en territorio español.

⁵⁵ Para un análisis completo del tratamiento fiscal de las sociedades "rent a star" ver CAAMAÑO ANIDO, M.A., "El caso "Rolling Stones" o el defecto del Convenio hispano-holandés de doble imposición" en *Crónica Tributaria*, nº 68/1993, pp.7-14.

6.7.3 Estudiantes (art.21):

En relación a las rentas de estudiantes existe un régimen fiscal beneficioso para favorecer la movilidad de estudiantes y los intercambios culturales.

Las cantidades que perciba un estudiante o una persona en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento y de formación únicamente pueden ser gravadas en el Estado contratante de residencia anterior al Estado donde se ha desplazado para realizar sus estudios, bajo ciertas condiciones. Estas condiciones son las siguientes:

a) que el estudiante o la persona en prácticas sea o haya sido, inmediatamente antes de llegar al Estado contratante en el que realiza los estudios o las prácticas, residente del otro Estado contratante;

b) que se encuentre en el Estado contratante con el único fin de proseguir sus estudios o formación;

c) que las cantidades no provengan del Estado contratante en el que se realizan los estudios o las prácticas (art.20 del Convenio hispano-francés).

6.8. Rentas de actividades dependientes (Trabajos, art.15, Miembros de Consejos de Administración o de vigilancia, art.16, Pensiones, art.18, Remuneraciones públicas, art.19, Profesores e investigadores, art.21) :

6.8.1 Trabajos (art.15)

La determinación de la capacidad de gravamen de los Estados contratantes sobre las rentas del trabajo dependiente como sueldos y salarios es una de las cuestiones más trascendentes actualmente como consecuencia del proceso de internalización de las relaciones económicas que se manifiesta en la posibilidad de que los empleados, manteniendo su relación contractual con su empleador, modifiquen el Estado de desarrollo de esta labor.

El primer punto de conexión establecido en el artículo 14 del CDI para someter a gravamen las rentas salariales consiste en conceder la potestad de gravamen al Estado de realización de la actividad. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares que obtenga un residente de un Estado contratante podrán gravarse exclusivamente en dicho Estado contratante si el empleo no se ejerce en el otro Estado contratante. Si, por el contrario, el empleo se ejerce en el otro Estado contratante ambos Estados contratantes compartirán el derecho de gravamen sobre los salarios y remuneraciones similares (número 1 del art.15).

El número 2 del art.15 contempla una excepción al derecho de gravamen compartido entre los dos Estados contratantes si se dan las tres condiciones siguientes:

a) que el perceptor no permanezca en total en el otro Estado, en uno o varios

períodos, más de 183 días durante cualquier período de doce meses consecutivos;

b) que las remuneraciones se paguen por, o en nombre de, una persona que no sea residente de ese otro Estado;

c) que las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el Estado en el que se realiza la actividad laboral.

Si se dan las tres condiciones, el Estado donde se realiza el trabajo dependiente carecerá del derecho de someter los salarios a gravamen y será únicamente el Estado de residencia del trabajador quien tenga el derecho de someter a gravamen los salarios abonados a los empleados⁵⁶.

En el supuesto de las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, éstas pueden someterse a imposición únicamente en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (número 3 del art.15).

6.8.2 Miembros de Consejo de Administración o de vigilancia (art.16):

Según el art.16 del Convenio, las dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Se trata, por lo tanto, de un supuesto de potestad compartida de gravamen entre el Estado de residencia de la sociedad gestionada a través de un Consejo de Administración o de vigilancia y el Estado de residencia del Consejero de Administración o Consejero de vigilancia.

La capacidad compartida de gravamen se extiende en el número 13 del Protocolo a las rentas, con exclusión de los dividendos, que una persona física que sea un residente de España reciba en su cualidad de socio o de administrador de una sociedad distinta si se dan las tres condiciones siguientes:

- Se trata de una sociedad distinta de una sociedad anónima.
- Se trata de una sociedad residente en Francia.
- Está sometida en Francia el Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁶En el caso de que ambos Estados contratantes posean la capacidad para someter a gravamen las rentas salariales obtenidas en el extranjero pueden quedar exentas de tributación en España por aplicación del artículo 7.p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6.8.3 Pensiones (art.18):

Se establece en el art.18 del Convenio un derecho exclusivo de gravamen sobre las pensiones pagadas a un residente de un Estado contratante en dicho Estado contratante. El Estado de origen de las pensiones no tendrá derecho a gravar esas rentas.

6.8.4 Remuneraciones públicas (art.19):

Frente al régimen de gravamen general sobre los sueldos y salarios y sobre las pensiones y anualidades (arts.15 y 18) que prevén el gravamen en el Estado de la realización del trabajo y en el Estado de residencia del receptor, respectivamente, se detalla en el art.19 del Convenio hispano-francés un régimen especial para las remuneraciones y para las pensiones pagadas por un Estado contratante. Este régimen especial se explica por el hecho de que las rentas anteriores son abonadas por un Estado y, en virtud del principio de cortesía internacional y de respeto mutuo de las soberanías, los Estados se conceden recíprocamente un mayor poder de gravamen que el establecido de forma general para someter a gravamen dichas rentas.

Así, las remuneraciones que no sean pensiones pagadas por un Estado contratante o una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física por razón de servicios prestados a esas Entidades sólo pueden someterse a imposición en el Estado que las abona. Sin embargo, es posible que se produzca un cambio en la potestad de gravamen y ésta sea, en exclusiva, del Estado de residencia del receptor, si la persona física receptora es un residente de ese Estado que:

- a) posee la nacionalidad del Estado de residencia; o
- b) y no posee al mismo tiempo la nacionalidad del otro Estado Contratante;
- c) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente como consecuencia de la prestación de servicios.

Por lo que respecta al número 2 del art.19 del Convenio, en el que se contempla el tratamiento de las pensiones originadas por la prestación de servicios a las Administraciones públicas, se establece la potestad exclusiva de gravamen cuando un Estado Contratante o alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público efectúa el pago de las pensiones a una persona física por razón de servicios prestados a estas Entidades. Será el Estado de origen de las pensiones quien tenga la potestad exclusiva de gravamen sobre las mismas. En el caso de las pensiones se invierte la potestad de gravamen y se concentra en el Estado de residencia del receptor si la persona física receptora es residente y nacional de ese Estado, y, no posee, al mismo tiempo la nacionalidad del Estado de origen de las pensiones.

En el número 3 del art.19 se señala que las disposiciones especiales contenidas en este artículo no se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Es-

tado contratante o una de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público.

6.8.5 Profesores e investigadores (art.20):

Aparece en el art.20 del Convenio hispano-francés una disposición especial contenida para regular el reparto de la soberanía tributaria sobre las rentas percibidas por los profesores e investigadores que visiten uno de los Estados contratantes durante un período no superior a dos años con la finalidad principal de enseñar o dedicarse a la investigación, o a ambas actividades en una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido. Si el profesor o investigador inmediatamente antes de dicha visita fuera residente del otro Estado contratante, estará exento de imposición en el otro Estado contratante en el que realiza su estudio o investigación respecto de cualquier remuneración que obtenga por su actividad docente o investigadora durante un período que no exceda de dos años contados a partir de la fecha de su llegada al Estado contratante para dichos fines.

Al igual que sucedía en el caso de rentas de estudiantes (art.21) se establece un régimen especialmente favorable para las retribuciones de profesores y de investigadores con el objetivo de favorecer la movilidad docente y los intercambios culturales entre los Estados contratantes.

6.9 Otras rentas (art.22) :

En relación a las rentas que pueden ser percibidas por los residentes de uno u otro de los Estados contratantes, la utilización de una técnica de división de la renta en diversas categorías posibles obliga a la existencia de una cláusula convencional que con carácter residual contemple el reparto de la potestad de gravamen para aquéllas rentas que no pueden calificarse como cualquiera de las categorías de rentas reguadas con anterioridad.

En el art.22 se prevé como artículo de cierre el destinado a regular “Otras rentas”, es decir, aquéllas no mencionadas en los artículos anteriores del Convenio. Para dichas rentas la potestad exclusiva de gravamen es del Estado de residencia del receptor de las mismas (apartado 1 del art.22). Sin embargo, si se trata de rentas de bienes inmuebles provenientes del Estado contratante donde se encuentra un establecimiento permanente o bases fijas de negocios de un residente del otro Estado contratante y las rentas provienen de bienes inmuebles vinculados efectivamente con dichos establecimientos permanentes o base fija, el Estado de origen de las rentas podrá someterlas a gravamen de acuerdo con los arts. 7 y 14 del Convenio hispano-francés (apartado 2 del art.22).

La cláusula que se refiere a las rentas de bienes inmuebles vinculados a establecimientos permanentes o bases fijas no es realmente necesaria ya que la posibilidad de que queden sometidas en el Estado de origen queda contemplada ya en los artículos 6, 7 y 14 del CDI.

6.10 Patrimonio (art.23):

La capacidad de gravamen sobre los diferentes elementos constitutivos del patrimonio de una persona física o jurídica siguen en paralelo la capacidad de gravamen sobre las rentas originadas o producidas por los diferentes elementos constitutivos del patrimonio. Por lo tanto, en el caso del gravamen sobre el patrimonio se extiende la capacidad de gravamen del Estado de situación de los bienes o de ejercicio de los derechos respecto de lo previsto en el Modelo de Convenio, de forma análoga a como sucedía en el caso de las ganancias de capital.

Se prevé la potestad de gravamen compartida sobre los bienes inmuebles entre el Estado de situación de los mismos y el Estado de residencia de los mismos. Esta posibilidad se extiende tanto al patrimonio constituido por bienes inmuebles definidos en el artículo 6 del Convenio (número 1.a) del artículo 23) como al patrimonio constituido por acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o una entidad jurídica cuyo activo está principalmente constituido, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o derechos que recaigan sobre tales bienes (número 1.b) del artículo 23).

El patrimonio constituido por las acciones, participaciones u otros derechos que constituyan participaciones destacadas en el capital social de una sociedad residente en un Estado Contratante pueden someterse a gravamen en dicho Estado (número 2 del artículo 23). Se considera que existe una participación sustancial cuando una persona física, sola o con personas emparentadas (cónyuge del contribuyente, sus ascendientes y sus descendientes), posea directa o indirectamente:

a) Al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad; o

b) Acciones, participaciones u otros derechos que, en su conjunto, dan derecho, al menos, al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

La capacidad de gravamen sobre el patrimonio constituido por bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes se extiende tanto al Estado de situación de dichos bienes como al Estado de residencia del titular de los mismos (número 3 del artículo 23).

Al igual que sucedía para los beneficios provenientes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, el patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectados a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Con-

tratante en que está situada la sede de dirección efectiva de la empresa (número 4 del artículo 23).

La cláusula residual contenida en el número 5 del artículo 23, aplicable a los demás elementos del patrimonio, prevé que los mismos podrán gravarse de forma exclusiva en el Estado de residencia del titular de los mismos.

El número 6 del artículo 23 introduce una cláusula específica en relación a la aplicación del impuesto de solidaridad sobre el patrimonio exigido por la Administración tributaria francesa. De acuerdo con esta disposición, se excluye de la base imponible de este impuesto el conjunto de bienes situados fuera de Francia poseídos por una persona física el 1 de enero de cada uno de los cinco años naturales siguientes a aquél en el que la persona física se convierte en residente en Francia. Para beneficiarse de esta exención temporal es necesario que la persona física sea residente de Francia, que tenga la nacionalidad española y que no tenga la nacionalidad francesa.

La exención temporal de gravamen de los bienes situados fuera de Francia también será de aplicación cuando una persona física de nacionalidad española que no posee la nacionalidad francesa, deja de ser residente en Francia por un período de, al menos tres años, y después vuelve a ser residente de Francia.

7. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (ART.24) :

El art.24 del Convenio hispano-francés prevé el régimen que seguirán los Estados contratantes respecto de las rentas y los elementos patrimoniales que sus residentes obtengan provenientes del otro Estado contratante o posean en el otro Estado contratante.

Este artículo está compuesto de dos números. En el primero de los mismos se contemplan los métodos aplicables en Francia para paliar la doble imposición jurídica y, en el segundo de los mismos, se contemplan los métodos aplicables en España.

Hemos visto anteriormente como el Convenio hispano-francés de doble imposición, inspirado en el Modelo de Convenio de la OCDE, se fundamenta en un reparto de la soberanía tributaria entre ambos Estados contratantes. Sobre algunas categorías de rentas el Estado de la fuente o el Estado de residencia del perceptor no tienen la capacidad de gravamen. Sobre otras categorías de rentas, ambos Estados contratantes tienen potestad de gravamen, aunque de forma limitada para el Estado de la fuente en el caso de las rentas del capital mobiliario, por lo que habrán de introducirse medidas en el Estado de residencia del receptor de las rentas para evitar la doble imposición jurídica internacional.

De forma análoga, sobre determinados elementos patrimoniales sólo el Estado de residencia del titular tiene capacidad de gravamen. Sobre otros bienes, sin embargo, tanto el Estado de situación como el Estado de residencia del titular tendrán capacidad de gravamen.

*7.1 Métodos para evitar la doble imposición aplicables en Francia
(número 1 del artículo 24):*

En el caso de que resulte de aplicación el Impuesto sobre Sociedades francés la legislación interna francesa prevé la aplicación del principio de territorialidad, según el cual, las rentas e ingresos provenientes de fuera del territorio francés quedan, en términos generales, exentas de gravamen en Francia. En este supuesto no se producirá fenómeno alguno de doble imposición. Las rentas únicamente podrán quedar sometidas a gravamen en España en los términos previstos por el Convenio hispano-francés.

Si resulta exigible el Impuesto sobre la Renta francés o no resultan de aplicación las exenciones contempladas en el Impuesto sobre Sociedades (supuesto que se produce para las rentas del capital), serán de aplicación diversas modalidades para evitar la doble imposición jurídica internacional.

En el supuesto de que se trate de dividendos, de intereses, de cánones, de incrementos de patrimonio derivados de transmisiones de bienes inmuebles o de transmisiones de participaciones destacadas en el capital de entidades, de sueldos y salarios, de dietas de Consejeros de Administración o de Vigilancia o de rentas de artistas y deportistas que tengan su origen en el territorio español y pagadas a un residente en Francia donde no quedan exentas de gravamen, a estos rendimientos les será de aplicación en Francia el método de imputación limitada. De acuerdo con este sistema, para evitar la doble imposición jurídica internacional, el contribuyente residente en Francia podrá deducir respecto de su impuesto francés un crédito fiscal igual al impuesto pagado en España, sin que este crédito pueda exceder de la parte del impuesto francés correspondiente a estas rentas.

Es decir que, debe ser comparada la cuota impositiva del impuesto sobre la renta exigido por Francia correspondiente a la parte de la base imponible formado por rentas e incrementos de patrimonio provenientes de España y, por otro lado, el total del impuesto efectivamente pagado en España. Una vez comparadas ambas cantidades debemos deducir la menor de las mismas como crédito fiscal respecto de la cuota total exigida sobre la renta en Francia (letra ii) del número 1.a) del artículo 24).

Por lo que respecta a las rentas recibidas por un residente de Francia que no sean las anteriormente citadas, se integrarán estas rentas dentro de la base imponible del impuesto francés y darán lugar a un crédito fiscal. Este crédito fiscal será igual a la totalidad del impuesto francés correspondiente a estas rentas (letra y) del número 1.a) del artículo 24). Se trata del método de exención con progresividad.

Las rentas provenientes del otro Estado Contratante se utilizan en el Estado Contratante de residencia del receptor para excluirlas de la base imponible del impuesto exigido en Francia. A partir de esta base imponible se determina la cuota tributaria íntegra y, una vez determinada, la cuota tributaria íntegra, se deducirá el importe del impuesto francés correspondiente a estas rentas.

El número 14 del Protocolo explica la expresión “importe del impuesto francés” en función de si se aplica un tipo impositivo proporcional o un tipo impositivo progresivo. Si resulta de aplicación un tipo impositivo proporcional, el importe del impuesto francés correspondiente será igual al resultado de multiplicar el importe de las rentas netas provenientes de España por el tipo impositivo que les es aplicado efectivamente (letra i) del número 14.1).

Si resulta de aplicación un tipo impositivo progresivo, el importe del impuesto francés correspondiente será igual al resultado de multiplicar el importe de las rentas netas provenientes de España por el tipo resultante de dividir el impuesto efectivamente debido por la renta neta total imponible según la legislación francesa y el importe de esa renta neta total (letra ii) del número 14.1).

En relación al Impuesto de Solidaridad sobre el Patrimonio exigido en Francia, a los bienes y derechos que puedan ser objeto de gravamen en España, se les aplicará el método de imputación limitada para paliar la doble imposición jurídica internacional. Así, se concede un crédito fiscal igual a la cuantía del impuesto español pagado por razón de patrimonio sin que esta deducción pueda exceder del importe del impuesto francés correspondiente a los elementos patrimoniales situados en España (letra b) del número 1 del artículo 24).

7.2 Métodos para evitar la doble imposición jurídica en España (número 2 del artículo 24):

En términos generales, para evitar la doble imposición internacional, se aplica en España el método de imputación limitada por el cual España permitirá la deducción

sobre la cuota del impuesto sobre las rentas o patrimonio del residente en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Francia, aunque dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto español, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia (letra a) del número 2).

Es decir que, debemos comparar la cuota impositiva del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio exigida por el Estado español por la parte de la base imponible formada por rentas provenientes de Francia o bienes situados en Francia y, por otro lado, el total del impuesto efectivamente pagado en España. Una vez comparadas ambas cantidades debemos deducir la menor de las mismas respecto de la cuota impositiva total sobre la renta exigida en España.

El sistema de imputación limitada contemplado en el CDI coincide con el sistema elegido por el legislador a efectos internos tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁷

⁵⁷Artículo 67 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 29 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y artículo 32 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente en Francia a una sociedad residente en España y ésta detente directamente, al menos, el 10 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos se podrá deducir respecto de la cuota tributaria exigida en España no sólo el impuesto francés efectivamente exigido sobre dichos dividendos sino también el impuesto francés efectivamente pagado por la sociedad sobre la parte de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos. Se trata de añadir a la cantidad deducible el “crédito por el impuesto subyacente (underlying tax credit)”.

Para que pueda aplicarse el crédito por el impuesto subyacente es necesario que se den unos determinados requisitos:

- la inclusión de los dividendos y del impuesto francés pagado efectivamente por la sociedad que distribuye los dividendos en la base imponible del impuesto español;

- la participación en la sociedad pagadora de los dividendos deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día del pago de los dividendos.

En todo caso, la imputación será limitada y, en consecuencia, la deducción total obtenida por la suma de los impuestos exigidos sobre los dividendos y el crédito del impuesto subyacente, no podrá exceder de la parte del impuesto español, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas sometidas a imputación en Francia.

Finalmente, en la letra c) del apartado 2 del art.24 se contempla el tratamiento de las rentas o elementos patrimoniales obtenidos por un residente de un Estado contratante que, con arreglo, a las disposiciones del Convenio estén exentas en dicho Estado. Se admite que dicho Estado que carece de la potestad de gravamen tenga la posibilidad de tomar en consideración las rentas o ganancias de capital que no puede gravar para el cálculo del impuesto sobre las restantes rentas o ganancias⁵⁸.

⁵⁸ Las normas para evitar la doble imposición sobre dividendos deben tener en cuenta los artículos 29 y 30 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades que fueron introducidos en nuestro ordenamiento jurídico con posterioridad a la celebración del CDI con Francia.

De acuerdo con el artículo 30 dentro de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad matriz se debe incluir, además, de los dividendos efectivamente percibidos y los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Una vez calculada la base imponible se aplicará el tipo de gravamen correspondiente para obtener la cuota íntegra.

En relación a los dividendos percibidos se aplicará una deducción el impuesto efectivamente pagado en Francia por los dividendos (que en principio será un tipo del 0 por 100) con el límite máximo consistente en el importe del impuesto que hubiera debido ser satisfecho en España por dichos dividendos. Por lo que respecta a los beneficios con cargo a los cuales se satisfacen los dividendos los mismos se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español y tras calcular la cuota correspondiente se deducirán los impuestos satisfechos en Francia correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales se satisface la cuota y esta deducción junto con la anterior no podrán exceder de la cuota íntegra que en España corresponderá pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

8. DISPOSICIONES ESPECIALES :

El Convenio hispano-francés contiene una serie de normas que son comunes a todos los acuerdos de este tipo y que siguen en mayor o menor medida los preceptos del preceptos del Convenio Modelo de la OCDE.

8.1 Prohibición de discriminación (art.25):

El art.25 contempla diversos supuestos de prohibición de discriminación en la aplicación de la normativa fiscal. Estas normas se extienden no sólo a los impuestos enumerados en el artículo 2 sino a cualquiera de los impuestos incluidos en los sistemas tributarios de los dos Estados (número 7 del artículo 25).

El número 1 del artículo 25 prohíbe la discriminación fiscal, es decir, la aplicación de un tratamiento fiscal más gravoso, de las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante. La aplicación de la regla de la no discriminación se aplica únicamente a los supuestos en que dos personas se encuentren en las mismas condiciones. El número 15 del Protocolo aclara que las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante no se encuentran en la misma situación que las personas físicas que posean la nacionalidad del otro Estado Contratante cuando no sean residentes del mismo Estado. Por lo tanto, una persona residente en un Estado Contratante y una persona no residente en este Estado Contratante pueden conocer regímenes tributarios y esta diferencia de tratamiento no supondrá una discriminación prohibida sea cual sea la nacionalidad del contribuyente no residente siempre y cuando la diferencia de tratamiento se justifique por razones de residencia.

El principio de no discriminación se extiende a los establecimientos permanentes situados en un determinado Estado y que dependen de una empresa situada en el otro Estado Contratante los cuales no serán sometidos a imposición en el Estado de situación de manera menos favorable que las empresas situadas en ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Por lo tanto, el trato fiscal que deben recibir dos establecimientos permanentes situados en un Estado Contratante, el uno dependiente de un establecimiento principal situado en el mismo Estado Contratante y el otro dependiente de un establecimiento principal situado en el otro Estado Contratante debe ser idéntico.

El número 3 del artículo 25 admite la deducibilidad de los intereses, cánones o demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. Sin embargo, como ya hemos señalado, el número 16.b) del Protocolo permite a España la aplicación del contenido del artículo 16.9 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades que contempla el tratamiento de la infracapitalización. Actualmente esta cuestión está regulada en el artículo 16.9 de la Ley 43/1995 que prevé en la regulación de la infracapitalización la no deducibilidad de los intereses pagados que superen una determinada cuantía calculada en función de los fondos propios de la entidad pagadora cuando las entidades pagadora y receptora de los intereses se encuentren vinculadas.

La normativa interna francesa contiene una norma análoga en el artículo 212 del Código General de los Impuestos que también mantendrá su aplicación (número 16.b) del Protocolo).

Las normas sobre no discriminación contenidas en el artículo 25 no impiden la aplicación de las normas internas sobre la transparencia fiscal internacional (como la existente en el artículo 121 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades) por lo cual a una sociedad residente en un determinado Estado se le imputan rentas obtenidas por una filial residente de otro Estado hayan sido o no distribuidas dichas rentas.

El contenido del CDI, en su conjunto, que prevé en qué supuestos las rentas provenientes en un Estado pueden quedar sometidas a gravamen en otro Estado impide la aplicación de este tipo de normas de derecho interno. Sin embargo, Francia se ha reservado expresamente la posibilidad de aplicar el artículo 209 B del Código General de los Impuestos que contiene la regulación francesa de la transparencia fiscal internacional.

España no ha efectuado declaración similar en relación al artículo 121 de la Ley 43/1995 razón por la cual podemos afirmar que no será de aplicación esta normativa de derecho interno español.

8.2 Procedimiento amistoso (art.26):

Se prevé en el art.26 del Convenio un procedimiento amistoso entre las Autoridades competentes de ambos Estados contratantes para resolver la mayoría de los problemas que la aplicación del Convenio suscite.

8.3 Intercambio de información (art.27):

El art.27 del Convenio establece una obligación mutua de las Administraciones fiscales de comunicarse las informaciones con transcendencia tributaria para la aplicación del Convenio o del derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio y, además, impedir el fraude fiscal y la evasión fiscal.

8.4 Asistencia a la recaudación (art.28):

El artículo 28 del Convenio hispano-francés constituye una novedad en la práctica convencional española ya que introduce, por vez primera, una cláusula en relación a la asistencia entre los Estados contratantes en materia de recaudación. Se trata de una norma destinada a facilitar la recaudación en un Estado contratante de los créditos tributarios que sean titularidad del otro Estado contratante.

Dentro del ámbito objetivo de la asistencia a la recaudación se incluyen los diversos componentes de las deudas tributarias, es decir, cuotas tributarias, indemnizaciones por demora, recargos, intereses, gastos y multas sin carácter penal derivadas de

los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

En realidad, el procedimiento introducido en el artículo 28 del Convenio es similar al que ya estaba contenido dentro del ordenamiento interno español en la Orden de 9 de febrero de 1988 sobre el procedimiento para la asistencia mutua internacional en materia fiscal. La diferencia estriba en el hecho de que la norma citada únicamente se aplicaba a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, los aranceles aduaneros, las exacciones agrícolas compensatorias e impuestos especiales. Por el contrario, el artículo 28 extiende su aplicación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

8.5 Privilegios diplomáticos y consulares (art.29):

El art.29 del Convenio respeta los privilegios diplomáticos y consulares contenidos en los Tratados internacionales.

