

La discutida aplicabilidad directa de convenios de doble imposición

POR MIGUEL ÁNGEL GARRIDO Socio director de Garrido Abogados

El artículo 9 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE contiene una norma antielusión que permite a las administraciones tributarias regularizar las consecuencias de no haber aplicado las condiciones acordadas entre empresas independientes. A lo largo de los últimos años, la Agencia Tributaria ha motivado regularizaciones de gastos entre filiales radicadas en España y matrices situadas en otros Estados con los que España mantiene convenios de doble imposición, evitando aplicar la normativa interna contenida antes en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y ahora en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

Los contribuyentes y la doctrina venían defendiendo que, existiendo una norma antiabuso interna como la contenida en la Ley del Impuesto, no cabía acudir a la legislación convenida ya que se privaba al contribuyente de los derechos derivados del procedimiento garantista previsto en la primera. El procedimiento del artículo 16 TRLIS exige a la Administración probar cuál es el valor de mercado acudiendo a los métodos regulados en la ley y desarrollados en el reglamento del Impuesto, mientras que la aplicación administrativa del artículo 9 del Convenio parecía relevar a la Administración de cualquier carga probatoria o al menos así lo estaba entendiendo ésta.

Tanto el artículo 9 del Convenio como el artículo 16 TRLIS y el artículo 18 LIS prevén el establecimiento de reglas de asignación de rentas entre los estados mediante la corrección de los precios de operaciones vinculadas bajo el principio 'at arm's length', respetando el de libre concurrencia con el fin de evitar que los movimientos controlados y ajenos a éste impidan un falseamiento de la recta asignación de rentas conforme al criterio de distribución presidido por el principio de empresa separada. Ahora bien, lo cierto es que la aplicación práctica del artículo 9 del Convenio ha supuesto en muchos casos un cauce procesal para no dirigir actuaciones de comprobación de grupos multinacionales por el régimen previsto en la norma interna.

Esta forma de actuar de la Administración había sido convalidada por el Tribunal Supremo (TS) en la sentencia de 18 de julio de 2012, en la que reconoció que la aplicación del artículo 9 del Convenio no estaba supeditada a la calificación de una operación como simulada o fraudulenta ni era necesario acudir a los criterios del artículo 16 TRLIS.

Sin embargo, recientemente el TS había cambiado su criterio en este punto, ya que en su sentencia de 31 de mayo de 2016, rec. 58/2015, el Alto Tribunal señaló que, en los casos en los que las operaciones entre las partes vinculadas hubieran sido efectivamente realizadas entre ellas, no cabe sin más acudir al artículo 9 CDI correspondiente, sino que era necesario realizar esa recalificación en aplicación de una cláusula general antiabuso interna, esto es, la normativa correspondiente a operaciones vinculadas del Derecho interno. En este estado de cosas, los operadores jurídicos aguardaban la reacción de la Administración conforme a este giro en la doctrina del TS. Sin embargo, en dos recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (Teac), de 2 de febrero de

Los operadores jurídicos aguardaban la reacción de la Administración conforme a este giro en la doctrina del TS

Esta forma de actuar de la Administración había sido convalidada por el Supremo en el fallo de 18 de julio de 2012

2017 (00/4906/2013) y 2 de marzo de 2017 (00/3363/2014), la situación ha quedado en una desconcertante situación de espera.

El Teac ha decidido no modificar su criterio y seguir defendiendo que la cláusula del artículo 9 CDI puede aplicarse de forma autónoma al artículo 16 TRLIS, ya que considera que el cambio de criterio del Supremo no sienta jurisprudencia, indicando de forma expresa que el Tribunal Económico queda a la espera de una segunda sentencia en uno u otro sentido para considerar confirmada la jurisprudencia.

En este punto, por tanto, poco aportan estas Resoluciones del Teac. Ahora bien, sí resultan relevantes en tanto que ya adelantan cuál es la posición de la Administración en relación a la contraposición del artículo 9 del Convenio y el artículo 18.10 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Para los períodos impositivos que ya tributan conforme a la nueva Ley el Tribunal Económico-Administrativo Central, no encuentra ninguna duda de que nuestro Ordenamiento interno contiene una norma general antiabuso, por lo que la recalificación en los términos que la OCDE recoge en el Modelo de Convenio es perfectamente posible.

En estas resoluciones, el Teac reconoce ahora que en la redacción del artículo 16.8 TRLIS pudiera no existir una cláusula que permitiera cuestionar la efectividad fiscal de la operación vinculada y que, por tanto, sólo podría cuestionar la valoración de la misma. Como hemos visto, pese a esas dudas, el Tribunal ha confirmado numerosas regularizaciones en este sentido, pero no advierte de la existencia de duda alguna de que con la redacción del artículo 18.10 de la Ley 27/2014, la Administración puede cuestionar la efectividad fiscal de operaciones vinculadas y que puede, por tanto, aplicar directamente el artículo 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición.

La posición de la Administración frente a la sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de mayo de 2016, es el mantenimiento de la posibilidad de aplicar directamente el artículo 9 del Modelo de Convenio sin atender a ajustes valorativos ni a la prueba que la normativa interna exige de los mismos. Esto es así tanto para los períodos regulados por el Texto Refundido como para los períodos regulados por la nueva ley, si bien en el primer caso se advierte una cautela sobre un posible cambio de criterio a corto plazo si el Alto Tribunal confirmara su última sentencia.



GETTY

Como hemos visto, pese a esas dudas, el Tribunal ha confirmado numerosas regularizaciones en este sentido, pero no advierte de la existencia de duda alguna de que con la redacción del artículo 18.10 de la Ley 27/2014, la Administración puede cuestionar la efectividad fiscal de operaciones vinculadas y que puede, por tanto, aplicar directamente el artículo 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición. La posición de la Administración frente a la sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de mayo de 2016, es el mantenimiento de la posibilidad de aplicar directamente el artículo 9 del Modelo de Convenio sin atender a ajustes valorativos ni a la prueba que la normativa interna exige de los mismos.