

2015

# INVESTING IN SPAIN

SPAIN



**SFAI**

SANTA FE  
ASSOCIATES  
INTERNATIONAL  
SPAIN

info@sfai.es www.sfai.es

*Invertir en España* es una publicación de **SFAI Spain** elaborada para que cualquier interesado en invertir en España tenga una primera información resumida sobre los aspectos que pueden interesarle de nuestro país.

**SFAI Spain** es una red nacional de despachos profesionales dedicados a la prestación de servicios para empresas en el ámbito de la auditoría, consultoría, asesoramiento tributario y asesoramiento legal, que pertenece a la red **SFAI Internacional**, con presencia en más de 65 países y con más de 15.000 profesionales y con una amplísima experiencia en gestión de RR.HH. En España cuenta con más de 140 profesionales de diferentes disciplinas donde priman los valores corporativos de la proximidad y globalidad.

**SFAI Spain** tiene como miembros nacionales distintos despachos multidisciplinares en diferentes ciudades de España. En el directorio de [www.sfai.es](http://www.sfai.es) nos podrá encontrar, y seguro que podremos ayudarle en todo lo que necesite.

España es una de las economías más importantes del mundo, la 13ª en tamaño, con un elevada capacidad de atracción de inversiones extranjeras. España es el 12º país receptor de inversiones extranjeras a nivel global.

El atractivo de España para la inversión extranjera es diverso. Por un lado, su mercado interior con 46,8 millones de potenciales consumidores más 65 millones de turistas que visitan cada año el país. Y por otro, la posibilidad de operar con terceros mercados desde España dada su privilegiada posición geoestratégica. España es miembro de la Unión Europea, es la puerta de acceso al Norte de África y Latinoamérica, con quien mantiene unos estrechos lazos económicos, históricos y culturales.

Esperamos que esta guía sirva de ayuda rápida y le proporcione la información que precisa. Dicha guía está completamente actualizada al momento actual de 2015 y complementa la que ya publicamos en 2014.

Cualquier duda o ampliación de información puede realizarla al contacto de **SFAI Spain** o en cualquiera de las oficinas que disponemos en España.

**Joan Díaz**

SFAI Spain

Director General de JDA



**ENGLISH**

# Índex

## A) STATUS OF FOREIGN INVESTMENT IN SPAIN

1. WHAT ARE THE GUIDING PRINCIPLES OF FOREIGN INVESTMENT IN SPAIN? .....	<b>12</b>
1. Promoting internationalization.....	20
FOREIGN INVESTMENT .....	24
2. WHO CAN INVEST IN SPAIN?.....	<b>25</b>
3. WHAT KIND OF OPERATIONS FOREIGN INVESTMENT CONSIDERED? .....	<b>26</b>
4. STEP BACK STATEMENT OF INVESTMENT .....	<b>27</b>
4.1. What investments should be reported later? .....	27
4.2. Who is required to report? .....	27
4.3. How, where, and in what timeframe must it be declared? .....	28
5. EXCHANGE CONTROL REGULATIONS .....	<b>30</b>
6. STATEMENT OF TRANSACTIONS WITH THE OUTSIDE TO THE BANK OF SPAIN ....	<b>33</b>
7. IMPORT AND EXPORT OF CERTAIN MEANS OF PAYMENT AND MOVEMENTS BY NATIONAL TERRITORY .....	<b>34</b>
8. SUBMISSION FORMS .....	<b>34</b>

9. ADDRESSES.....	<b>34</b>
10. CHARGES, PAYMENT AND TRANSFERS BETWEEN RESIDENTS BY REGISTERED ENTITIES .....	<b>35</b>
10.1. Safeguard clauses.....	35
10.2. Exceptional measures .....	35
10.3. Suspension of the liberalization .....	36
10.4. Offences and administrative penalties .....	36
10.5. Addresses of interest .....	36
11. CONSTITUTION OF COMPANIES, SUBSIDIARIES AND REPRESENTATIVE OFFICES <b>37</b>	<b>37</b>
11.1. What are the formal aspects that must be observed prior to their constitution? .....	37
11.2. Limited Company New Business.....	37
11.3. The European Company .....	39
11.4. Law 14/2013: To support entrepreneurs and their internationalization .....	41
11.5. Places of interest.....	45
11.6. Kind contributions.....	45
11.7. Social Capital .....	46
11.8. Procedures subsequent to the constitution.....	46
11.9. Municipal Fee .....	49
11.10. Ways to invest in Spain.....	49
11.11. Branch versus subsidiary .....	51
11.12. Representative Offices .....	52

11.13. The Corporations Unlisted Investment in the Real Estate Market (SOCIMI).....	53
12. OTHER WAYS TO OPERATE IN SPAIN .....	56
Joint ventures (joint ventures) .....	57
 <b>B) NON RESIDENT TAXATION AND FOREIGN INVESTMENT IN SPAIN</b>	
1. INTRODUCTION .....	<b>60</b>
2. FISCAL RESIDENCE IN SPAIN .....	<b>60</b>
2.1. The residence of individuals.....	60
2.2. The residence of legal persons or companies.....	61
3. MOST COMMON INCOME TAX FOR NON-RESIDENT TAXPAYERS.....	<b>63</b>
3.1. Earned income obtained through a permanent establishment (Permanent Establishment).....	64
3.2. Earned income obtained through a permanent establishment.....	67
3.3. Other income .....	68
3.4. Income from land and buildings .....	75
3.5. Capital gains .....	77
4. DEDUCTIONS FROM INCOME OBTAINED WITHOUT PERMANENT ESTABLISHMENT .....	<b>81</b>
4.1. Required to retain .....	81
4.2. Amount withheld .....	81

4.3. Obligation to declare.....	82
<b>5. STATEMENT OF INCOME OBTAINED BY NON RESIDENTS WITHOUT PERMANENT ESTABLISHMENT.....</b>	<b>82</b>
5.1. Obligation to file.....	82
5.2. Model and deadline.....	83
5.3. Documentation.....	84
5.4. Filing of model 210.....	85
<b>6. SPECIAL TAX ON REAL ESTATE FOR ENTITIES NON RESIDENT.....</b>	<b>86</b>
Calculation.....	86
<b>7. SPECIAL TAX ON CERTAIN LOTTERY AWARDS AND BETTING.....</b>	<b>87</b>
Context.....	87
Taxable income.....	88
Withholding or payment on account.....	88
Statement by the special assessment.....	88
<b>8. SCHEME OPTIONAL.....</b>	<b>89</b>
8.1. Workers from abroad moving into Spanish territory.....	89
<b>9. SPECIAL PROCEDURES FOR DETERMINING THE DEDUCTIONS FROM INCOME WORK IF CHANGE OF RESIDENCE.....</b>	<b>90</b>
9.1. Workers moving to Spanish territory.....	90
9.2. Workers travelling abroad.....	90

.....	.....
10. LOANS FROM INTER-RELATED COMPANIES .....	<b>91</b>
Related Entities .....	91
11. DOUBLE TAXATION CONVENTIONS .....	<b>92</b>
11.1. Countries with double taxation agreement with Spain on Income Tax and Wealth Tax	92
11.2. Countries and territories with agreements on exchange of information in tax matters	98
11.3. EU and EEA countries with effective exchange of tax information.....	98
12. TAX HAVENS .....	<b>100</b>
13. ECONOMIC AND FISCAL REGIME OF CANARIES.....	<b>102</b>
13.1. Fiscal Incentives in the REF.....	102
13.2. ZEC .....	105
14. TAXATION OF THE BASQUE COUNTRY AND NAVARRE .....	<b>108</b>
14.1. The Basque Country .....	108
15. VALUE ADDED TAX .....	<b>109</b>
15.1. Returns to persons not established in the field of space tax.....	109
<b>C) BUSINESS TO BE CONSIDERED FOR THE DISCHARGE OF A COMPANY IN SPAIN ISSUES FOR FOREIGN INVESTOR</b>	
1. INTRODUCTION .....	<b>111</b>
2. BUSINESS BASICS OF FOREIGN LAW 4/2000.....	<b>111</b>



2.1. Entry and stay in Spain.....	111
2.2. Access to employment.....	111
2.3. Rights and freedoms .....	111
<b>3. OCCUPATIONAL PROCEDURES FOR OPENING OR REOPENING A WORKPLACE....</b>	<b>112</b>
3.1. Registration of the company in the Social Security .....	112
3.2. Affiliation of workers to the SS .....	112
3.3. Formalizing protection for occupational contingencies staff at your service, as well as the economic benefit derived from common IT contingency .....	112
3.4. Acquisition and legalization of the Books Registration and Visit .....	113
3.5. Supervised the SS administrators, senior management and worker members of capitalist corporations .....	113
<b>4. WORKERS COMPENSATION. SALARY .....</b>	<b>113</b>
4.1. Wage.....	113
4.2. Composition of Wages.....	114
<b>5. CONTRACT WORK: RULES OF ENGAGEMENT .....</b>	<b>114</b>
5.1. Information for workers.....	114
5.2. Information for employee representatives .....	114
5.3. Probation .....	114
<b>6. RULES OF ENGAGEMENT .....</b>	<b>115</b>
6.1. Termination of Employment Contracts.....	115

---

7. CONTRIBUTIONS TO THE GENERAL REGIME. BASES AND TYPES .....	<b>115</b>
7.1. Basis of quotation.....	115
8. SAFETY AND HEALTH. RISK PREVENTION .....	<b>116</b>
9. SPECIAL SCHEME FOR SELF-EMPLOYED OR SELF .....	<b>117</b>
 <b>D) THE INDUSTRIAL AND INTELLECTUAL PROPERTY IN SPAIN</b>	
a) Brands.....	<b>121</b>
b) Protection of inventions in Spain .....	<b>124</b>
c) Intellectual property .....	<b>125</b>
d) Action against violations of intellectual property rights .....	<b>126</b>

# A) STATUS OF FOREIGN INVESTMENT IN SPAIN

---

## 1. WHAT ARE THE GUIDING PRINCIPLES OF FOREIGN INVESTMENT IN SPAIN?

The basic regulations on foreign investment in Spanish territory have its foundation in various legislative texts:

- 1) Article 73 B. of the Treaty on European Union, under which it prohibits all restrictions on capital movement between Member States and between Member States and third countries, and, consequently, there are also no restrictions on payments between Member States and between Member States and third countries.
- 2) Council Directive 88/361/EEC of 24 June for the implementation of Article 67, of the Treaty establishing the European Economic Community (TEEC).
- 3) Royal Decree 304/2015 of 5th of May approving Law 10/2010, of the 28th of April on money laundering and terrorist financing.

With the adoption of this regulation, on the one hand, it allows the completion of the new approach to the risk of preventive legislation in Spain, also incorporating the main novelties of international norms arising from the adoption of the new recommendations of the Group of international finance action (GAFI). In this regard, taking into account the limited resources available to the subjects bound by the LPBFT (including the Auditors of accounts), measures are imposed upon them enabling to increase the effectiveness and efficiency in the use of those resources, with emphasis on those situations, products and customers who present a higher risk level. In this way, these subjects will have to analyze major risks they face and based on that analysis, proceed to design policies and internal procedures necessary to have them under control. Next to it, the regulation proceeds to a downsizing of procedural obligations required of certain types of obligors, in order to limit the procedural obligations for the subjects of smaller size, increasing the demand on the basis of the size and turnover of the obligated subject.

It also emphasizes the development of article 43 of the LPBFT, whereby the expected creation of a file of financial entitlements, whose content, performance and possibilities of access are specified by this regulation finally, carry out a review of the institutional scheme dedicated to the prevention of money laundering and the financing of terrorism, with a reinforcement of the Commission of Prevention of Money Laundering and Monetary Offences through the extension of the participating institutions in it and the creation of a new body from the Committee of Financial Intelligence.

What follows is a summary of the Rules of Procedure, while respecting the structure of the norm, that covers the aspects of greatest interest: This Regulation regulates, in development of the LPBFT, the obligations of the subjects

required by the law relating to article 2, the institutional organization in the field of prevention of money laundering and the financing of terrorism, the financial sanctions and international countermeasures.

## **MEASURES OF DUE DILIGENCE**

### **1. Normal measures of due diligence**

#### **1.1. Formal Identification**

As a general rule, the obligors will identify and verify, through documents supporting evidence, the identity of many natural or legal persons intending to establish business relations or intervene in any occasional transactions whose amount is greater than or equal to \$1,000 , with the exception of the payment of awards of lotteries and other games, where the identification and verification of the identity in relation to those prizes is equal to or greater than 2,500 €. Article 6.1 of the Regulation lists the documents that are considered reliable for the purposes of the formal identification, including the DNI (ID card) for natural persons of Spanish nationality or the passport for natural persons of foreign nationality. Article 6.2 provides that in cases of voluntary or legal representation, the identity of the representative and the person or entity represented will need to be approved through a copy of the document corresponding to the authoritative representative or the person or entity represented, as well as the public document certifying the powers conferred upon them.

#### **1.2. Identification of the real holder**

The obligors shall identify the holder, defined in article 8, and shall take appropriate measures according to the risk in order to verify your identity prior to the establishment of business relations, the implementation of electronic transfers for amounts over €1,000 or performing other occasional operations amounting to more than 15,000 euros. The identification and verification of the identity of the real owner may be done through a responsible declaration from the customer, or the person who has been assigned the representation of the legal entity (art. 9).

#### **1.3. Check the activities of customers**

Obligors will seek customer information in order to ascertain the nature of their professional or business activity. The activity declared by the customer will be registered by the subject required prior to the start of the relationship (art. 10).

**1.4. Amongst other measures between the normal due diligence contained in the regulation, is also the continuous monitoring of the business relationship between both parties, who will periodically review processes to ensure that documents, data and information obtained are kept up-to-date.(art. 11).**

## **2. Simplified due diligence measures**

### **2.1. Customers and products subject to simplified measures**

The obligors clients may apply, depending on the risk, simplified due diligence measures which include: entities of public law of the Member States of the European Union or equivalent third countries, financial institutions, domiciled in the EU or in equivalent third countries that are subject to supervision to ensure compliance with the obligations of prevention of laundering of capital and financing of the terrorism, and listed companies whose securities are admitted to trading on a in the European Union or equivalent third countries. The regulation also lists in its article 16 products or operations subject to the simplified measures, including insurance policies of life whose annual premium does not exceed €1,000 or whose single premium does not exceeding €2,500.

### **2.2. List of simplified measures**

Article 17 of the regulation provides that the obligors may apply, depending on the risk, and, instead of the normal due diligence measures, one or more of the following measures: verify the identity of customer or the real owner only when it exceeds a quantitative threshold after the establishment of the business relationship; Reduce the frequency of the document review process; and reduce the monitoring of the business relationship and scrutiny of transactions that do not exceed a quantitative threshold.

## **3. Reinforced due diligence measures**

### **3.1. Assumptions of reinforced measures**

The obligors shall apply, in addition to standard measures of due diligence, reinforced measures in the areas of business, activities, products, services, channels of distribution or marketing, relationships of business and operations that pose a high risk of laundering of capital and financing of terrorism. In any case, they shall apply measures on private banking services, the operations on money transferring, only if the amount exceeds €3,000, or operations and business relations with customers from countries, territories or jurisdictions of risk.

The regulation defines the countries, territories or jurisdictions of risk in article 22.

The obligors may establish business relations or perform operations through telephone, electronic or telematic means with customers who are not physically present.

**4. Data collected by the subjects, required for the fulfilment of the obligations of due diligence, may not be used for purposes other than those related to the prevention of money laundering and the financing of terrorism without the consent of the person concerned, unless the processing of such data is necessary for the ordinary management of the relationship of business (art. 60).**

## **INFORMATION OBLIGATIONS**

### **1. Document Conservation**

The obligors shall retain all documents obtained or generated in application of the due diligence measures and keep records of all relations of business and operations, both national and international, for a period of ten years from the termination of the business relationship or the occasional operation (arts. 28 and 29).

## **INTERNAL CONTROL MEASURES**

### **1. Internal Control Procedures**

Obligors will approve in writing and applying policies and procedures of the money laundering and financing of terrorism, with the exceptions provided for in article 31. As a general rule, approval corresponds to the Board of Directors of the obligated subject. These procedures shall be based on a prior risk analysis which will be documented by the obligated subject in a manual of prevention of money laundering and financing of terrorism, whose content must be periodically updated (arts. 32 and 33).

### **2. Organs of Internal Control**

The obligors shall designate a representative to the Executive service of the Commission, which will be responsible for the fulfilment of reporting obligations. The representative may also appoint up to two authorized persons acting under the direction and responsibility of the representative to the Executive service of the Commission. In addition, the obligors shall establish an organ of internal control responsible for the application of procedures for prevention of money laundering and financing of terrorism whose (art. 35).

### **3. External Review**

External expert reports described and valued measures of internal control of the obligors to a reference date, and must issue, in any case, within two months of that date. The organs of administration of the obligated subject shall, without delay, apply the measures necessary to resolve the shortcomings identified in these reports, and in the case of deficiencies a contingency plan shall be adopted which alone will establish a precise timetable for the implementation of these measures

### **4. Training**

The obligors shall adopt an annual plan of training in prevention of money laundering and financing of terrorism, which shall be based on the identified risks and will provide specific training programs for managers, employees and agents of the obligated subject (art. 39).

### **5. Special internal control measures**

The regulation provides for special measures of internal control applicable to foundations and associations, or the payment of prizes in lotteries or other gambling activities, among others (arts. 42 and 43)

## **INTERVENTION ON PAYMENT METHODS**

The omission of the statement, when it is mandatory in accordance with article 34 of the LPBCFT, or the lack of accuracy of the information declared, provided that it can be estimated as particularly relevant, will determine the intervention by customs or police officials.

## **FUNDS TRANSFER AUTHORIZATION**

Without prejudice to the agreement of the Council of Ministers for adoption of financial countermeasures adopted in exercise of the powers attributed by article 42.1 of the LPBCFT, or the regulations of the European Union's application, in cases of financial flows subject to authorization, in each case the requests will be made by the financial institution who emits or receives transfer funds. The competence to authorize transfers of funds subject to countermeasures will be decided by the General Directorate of the Treasury and financial policy through the General Sub-Directorate for inspection and Control of capital movements (article 47).



---

## **RELEASE OF FUNDS OR ECONOMIC RESOURCES FROZEN OR BLOCKED**

The General Directorate of the Treasury and financial policy, through the General Sub-Directorate for inspection and Control of movements of capital, may authorise the release of certain funds or resources, frozen or blocked, when the conditions laid down in the rules of procedure of the European Union or the agreement of the Council of Ministers are met. The request for unlocking of funds or economic resources will be held, at the request of the holder, by the depository institution, who may refer in writing to the competent authority (art. 49).

## **FILE OF FINANCIAL ENTITLEMENTS**

The entitlements financial file is a file with an administrative character created in order to forestall and prevent money laundering and the financing of terrorism. The Secretary of State of the economy and support to the company will be responsible for it, acting the Executive service of the Commission as responsible for the treatment on account of one (art. 50). It is subject to the organic law 15/1999, of 13 December, on protection of data of a Personal nature and its regulations of development (art. 53). Its entry into operation will take place at a date to be determined by order of the Ministry of economy and competitiveness and will knowledge of credit at least for 6 months

Credit institutions, through its representative in the Executive Service Commission, shall declare to the service opening or cancellation of any current accounts, savings accounts, accounts of securities or deposits, irrespective of its commercial name. The Declaration will take place monthly, under the support and format determined by the Executive service of the Commission (art. 51). The Service Executive Commission as responsible for the treatment shall establish the technical procedures.

## **ENFORCEMENT OF PENALTIES**

The implementation of firm sanction resolutions shall be the Secretary of the Committee. The collection of pecuniary sanctions, shall be responsible to delegations of the Exchequer in voluntary period and the State Agency for tax administration in the period (art. 58)

## **INSTITUTIONAL ORGANIZATION**

### **Committee on prevention of money laundering and monetary offences**

The Commission is the competent authority for the determination of national policies on prevention of money laundering and financing of terrorism. It will act in plenary and through the Standing Committee and the Committee

of financial intelligence. The Commission and its committees will meet twice a year, without prejudice to the possible convening of additional meetings when they are coming. The Secretariat of the Commission will be played by the General Sub-Directorate for inspection and Control of movements of capital of the General Directorate of the Treasury and financial policy (arts. 62 and 66). The Executive service of the Commission is the Spanish financial intelligence unit, being unique in the whole country. It is also the supervisory authority on the prevention of the laundering of capital and financing of terrorism and implementation of sanctions and financial countermeasures referred to in article 42 of the LPBCFT. The Central financial intelligence of the national police body Brigade and the research unit of the Guardia Civil will be assigned to the Executive service of the Commission. These police units, under the functional dependence of the direction of the Executive service of the Commission, will collaborate in the development of the functions of analysis and financial intelligence attributed to the Executive service of the Commission by article 46 of the LPBCFT (art. 68)

- 4) Resolution of August 10, 2012, of the General Directorate of the Treasury and financial policy, which publishes the agreement of July 17, 2012, of the Commission for money laundering and monetary offences, by which determine the jurisdictions which establish requirements equivalent to the Spanish law of prevention of money laundering and financing of terrorism
- 5) Law 10/2010 of 28 April, the laundering of capital and financing of terrorism
- 6) The Law 19/2003 of 4 July on legal framework of capital movements and financial transactions abroad.
- 7) Royal Decree 54/2005 of 21 January, Regulation of Law 19/1993 of December 28 on certain measures to prevent money laundering, approved by Royal Decree 925/1995 amending, 9 June, and other standards regulating the banking, financial and insurance system.
- 8) Royal Decree 664/1999 of 23 April on foreign investment, replacing the Royal Decree 671/1992 of 2 July on foreign investment in Spain and Royal Decree 672/1992 of 2 July on Spanish investments outside of Spain.
- 9) The Law 18/1992 of 1 July laying down detailed rules on foreign investment in Spain.
- 10) Law 14/2013 of 27 September, to support entrepreneurs and their internationalization, which aims to support entrepreneurs and businesses in the Spanish territory, both at the start of its activity, as in its subsequent development, growth and internationalization. To this effect, it introduces a number of important developments in the various fields involved in the creation and implementation of new business ventures.

---

The general scheme of capital movements and economic transactions abroad is established in the Law 19/2003 of 4 July, that declares “free of any acts, businesses, transactions and transactions between residents and non-residents involving, or whose compliance, may result in foreign receipts and payments and transfers to or from abroad, and changes in accounts.

More specifically, they are regulated by Royal Decree 664/1999 of 23 April, on foreign investment, further developed by the OM (Orden Magistral) of 28 May 2001, of the Ministry of Economy, which are determined procedures applicable to foreign investment statements and settlement, as well as procedures for the submission of annual reports.

This Royal Decree provides:

- 1) Freedom of capital movement of foreign investments in Spain. Generally foreign investments are fully liberalized, this means that the procedures for authorization and verification prior to proceeding with such investments in Spain disappear, leaving its legal regime characterized by the absence of administrative controls only with a few exceptions.
- 2) Declaration “ex-post” operations. It is only required, in general, for administrative, economic and statistical purposes.
- 3) Exceptions to the principle of free movement of capital. There are three exceptions investment that will require prior notification or authorization:
  - a) Investments from tax havens: (encompasses the territories or countries set in Royal Decree 1080/1991 of 5 July) will be necessary to make the statement prior to the investment, the Foreign Investment Registry (Registro de Inversiones Extranjeras), and once declared, will proceed to do it without having to wait for a notification from the Administration.

However, the cited prior declaration of investment holders resident in tax havens, are not necessary in the case of:

- » Investments in securities issued or offered publicly and that are traded on a secondary official or unofficial market (see Article 31 of Law 24/1988 of 28 July on the Securities Market), as well as holdings in investment funds registered in Records of the National Securities Market Commission (Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores).

» In the event that foreign ownership does not exceed 50% stake in the Spanish company in the investment, or before the investment, or as a result of it.

b) Ability for motivated suspension of the liberalization: preliminary investment control: Need for prior administrative approval of the Cabinet.

b.1) Motivated, general or special character, suspension of the liberalization, by the Council of Ministers regarding investments by their nature, form or conditions of embodiment, affect or may affect the Agreement: related activities, although in casual mode, with the exercise of public power, public policy, public security or public health.

b.2) Suspension on deregulation of foreign investment in Spain in activities directly related to national defence. Prior authorization by the Council of Ministers.

The process of liberalization suspension of the authorization and the grounds for suspension, are developed in Articles 10 and 11 of Royal Decree 664/1999.

c) Direct and indirect investments that our made by non-members of the European Union for the acquisition of property for their diplomatic or consular representations (Self Adic. 3rd Royal Decree 664/1999). There is need for prior approval of the Cabinet, except in those cases where reciprocity is established by international agreement.

The provisions of Royal Decree shall apply without prejudice to special arrangements affecting foreign investment in Spain, established in specific sector legislation and in particular in the following: air transport, radio, minerals and mineral raw materials of strategic interest and mining rights, television, gaming, telecommunications, private security, manufacturing, trade or distribution of weapons and explosives for civilian use and Defense related activities.

## 1. Promoting internationalization

a) Chapter I. establishes how the Strategic Plan for Internationalization of the Spanish economy will be built through collaboration of public and private sector.

b) Chapter II. is aimed at strengthening the Foreign Service of the State, promoting on one hand, the performance of the Foreign Network, composed of the Economic and Commercial Office of Spain, in the integrated diplomatic missions or the Permanent Representations on one hand, and External Network on the other. The role of ICEX Spain Export and Investment Agency helps internationalization and competitiveness of Spanish companies.

- c) Chapter III. addresses the difficulty of access to credit for Spanish companies. To do this, the financial agencies of government action (the Official Credit Institute, the Spanish Development Finance Company and Insurance Company Spanish Export Credit, SA), as well as financial support instruments are systematized.
- d) And in Chapter IV develop the necessary mechanisms to encourage Spanish companies' greater access to projects open to competition in other countries.

### Visas and authorizations for economic reasons

The measure is aimed at investors, entrepreneurs, employees of a certain company, highly skilled professionals and researchers, as well as spouses and older children, through a quick and fast process to a single authority, and for a varying length depending on different cases referred. These residence permits shall be valid throughout the national territory.

This section does not affect citizens of the European Union who will not apply the law of the European Union to be beneficiaries of the rights of free movement and residence.

Article 6.2 sets general requirements, mainly based on EU regulations.

For strategic sectors, see D. Ad. 5th.

#### A) Investors

Nonresidents who intend to enter Spanish territory in order to make a significant capital investment may apply for residence permit, or where applicable, residence for investors.

It will be understood as a significant capital investment that meets any of the following circumstances:

- a) An initial investment equal to or more than 2 billion euros in government bonds Spanish, or equal to or greater than one million euros in shares or shares of Spanish companies, Spanish or bank deposits in financial institutions.
- b) The acquisition of real estate in Spain with an investment of equal or greater than EUR 500,000.
- c) A business project that will be developed in Spain and is considered and credited as general interest, based on certain conditions such as employment, economic impact or innovation.

---

Investing can also be done through a legal person domiciled in a territory that is not considered a tax haven under Spanish regulations and abroad has, directly or indirectly, most of their voting rights and have the power to appoint or remove a majority of the members of its board.

The residence visa will last at least a year.

Holders of this visa can apply for a residence permit for investors, meeting the requirements of the art. June 6.II.

Foreigners must maintain for the duration of their visas or permits the conditions that gave them access to them.

#### B) Entrepreneurs and business

Foreigners may apply for a visa to enter and stay in Spain for a period of one year for the sole or primary purpose of carrying out the preparatory work to develop an entrepreneurial activity.

#### C) Highly qualified professionals.

Foreigners intending to enter Spain, or being holders of a residence permit, wishing to conduct training, research, development and innovation in public or private, shall be provided with the appropriate visa or residence permit to be valid throughout the national territory in the following cases:

- a) Research personnel (art. 13 and D. Ad. 1st of Law 14/2011 of 1 June).
- b) Scientific and technical personnel to conduct scientific research, development and technological innovation, business entities or R & D
- c) Researchers received in the framework of an agreement by public agencies or private research.
- d) Teachers hired by universities, agencies or institutions of higher education and research, or established business schools in Spain.

Those foreigners who travel to Spain as part of an employment relationship, professional or vocational reasons, with a company or group of companies established in Spain or in another country must bear the appropriate visa according to the duration of the transfer, and a residence permit for intra-firm transfer, which is valid throughout the national territory.

---

#### D) General rules of procedure for granting authorizations

Apply only to visas and authorizations referred to in this section.

Stay visas and residence referrals shall be issued by the diplomatic missions.

The uniform visa may be issued for one, two or multiple entries. The period of validity shall not exceed five years.

Residence visas will be valid for one year and authorize the residence of its owner in Spain

Visa applications are resolved and notified within 10 working days, except in cases of applicants subject to the consultation provided for in Article 22 of the Visa Code

The processing of residence permits shall be made by the Unit for Large Companies and Strategic Collective and shall grant to the Department of Immigration.

The maximum period for withdrawal shall be twenty days from the filing of the application. Resolutions are motivated and may be subject to administrative appeal

The authorization holder may apply for renewal for periods of two years as long as they maintain the conditions that generated the right.

#### E) EU single permit

According to D. Ad. 4th, residence permits provided for, in this rule shall be determined under the provisions of Directive 2011/98/EU of 13 December 2011, establishing a single application procedure for establishing a single permit for third-country nationals to reside and work in the territory of a Member State and on a common set of rights for third-country workers legally residing in a Member State.

Applications for issuance, amendment or renewal of these permits shall be submitted only by a single application procedure.

Decisions to issue, amend or renew such permits only constitute a single administrative act, subject to the procedure for issuing visas as appropriate.

## F) Residence in Spain with periods of absence from the Spanish territory

According to D. Ad. 6th, renewal of residence may be made counting absences exceeding six months a year in the case of visas, and residence permits for foreign investors or foreign workers from companies conducting business abroad.

This, notwithstanding the need to certify, under current law, continuity of residence in Spain for the purchase of long-term residence or the Spanish nationality.

## FOREIGN INVESTMENT

### Investors

- Non-resident individuals (ie, Spaniards or foreigners domiciled abroad, or who have their primary residence).
- Legal persons domiciled abroad.
- Public entities of foreign sovereignty.

### Regulated investments. Disclosure Obligations

- Participation in Spanish companies, including its constitution and the subscription and purchase of shares or ownership of shares, and any legal transaction under which political rights are acquired.
- The establishment and expansion of additional branches.
- The subscription and acquisition of marketable debt securities issued by residents (bonds, notes).
- Participation in investment funds registered in the Records of the National Securities Market Commission.
- Acquisition by non-residents of real estate located in Spain if the amount exceeds € 3,005,060, or where the investment comes from offshore, regardless of the amount.
- The constitution, formalization or participation in foundations, economic interest groups, cooperatives and joint property, with the same features as above.

### Obligors

- The investor
- The Spanish public notary



- 
- Exceptionally, where materialized investment in certain assets (securities, mutual funds, registered shares), the obligation to declare may lie in other subjects involved in the transaction (credit institutions, financial, deposit or management entities, the Spanish company receiving the investment).

#### Reporting arrangements

As a general rule, all foreign investments subject to declaration and payment must be reported after the Register of Investments of the Ministry of Economy and Competitiveness.

Investments from tax havens must be reported before and after the investment, except:

- Investments in securities issued or offered publicly, whether traded on an official secondary market or not, as well as holdings in investment funds registered in the Records of the National Securities Market Commission.
- Cases in which foreign participation does not exceed 50% stake in the Spanish company investment.

## 2. WHO CAN INVEST IN SPAIN?

- a) Non-resident individuals in Spain: Spanish or foreigners domiciled abroad or having their principal residence outside the Spanish State.
- b) Legal persons domiciled abroad, and foreign public entities.

#### A) Residents:

- a) Individuals ordinarily resident in Spain, except as provided in the relevant section of the “non-resident”
- b) Spanish diplomats abroad and Spanish personnel providing services in Spanish embassies and consulates or international organizations abroad.
- c) Legal entities established in Spain.
- d) Branches and permanent establishments in Spanish territory by natural or legal people resident abroad.

---

## B) Non-Residents:

- a) Individuals who have their usual residence in a foreign country, except as provided in the relevant section of “Residents”.
- b) Foreign diplomats accredited to the Spanish government and the foreign personnel serving in embassies and consulates or international organizations in Spain.

## 3. WHAT KIND OF OPERATIONS FOREIGN INVESTMENT CONSIDERED?

Under Article 3 of the RD 664/1999, foreign investment can be channelled through the following operations, being subject, as appropriate, to the notification requirement of prior authorization:

- 1) Participation in Spanish companies. This mode includes both the constitution of society, such as total or partial subscription and purchase of shares or ownership, if any, of shares. Also included: the purchase of securities such as rights to subscribe for shares, convertible bonds or similar securities which by their nature give right to equity and any legal transaction by which rights are acquired by politicians.
- 2) Constitution and opening additional branches.
- 3) Subscription and acquisition of marketable debt securities issued by residents. (In the event of non-marketable securities, its treatment is not foreign investment but external financing)
- 4) Participation in investment funds registered in the Records of the National Securities Market Commission (CNMV).
- 5) Acquisition by non-residents of real estate located in Spain which the amount exceeds € 3,005,060, or where the investment comes from offshore, regardless of the amount.
- 6) Constitution, formalization or participation in foundations, economic interest groups, cooperatives and community property, when the total value corresponding to the participation of foreign investors exceeds the EUR 3,005,060.52 or when, regardless of the amount, applicable to tax havens

---

Foreign investments not included in the above list (eg equity loans) are fully liberalized, with no communication in this regard is necessary. This is without prejudice to the sectoral rules that might be relevant to them and to the provisions of the rules relating to exchange control arising from such investments.

## 4. STEP BACK STATEMENT OF INVESTMENT

### 4.1. What investments should be reported later?

All foreign investments should be reported to the Registry of Investment of the Ministry of Industry, Tourism and Trade

### 4.2. Who is required to report?

a) General rule: The investment shall be established by the holder of foreign investment. In addition, if the operation is operated by a Spanish notary, you should refer to the Investment Register information on the transaction. This course will be taken as the date of completion of the investment.

b) Special rule:

- 1) In the case of marketable securities, the investment services firms or credit institutions are required to declare in accordance with Law 24/1988
- 2) In cases where they are non-transferable (other than shares in Spanish investment funds) values, but the parties have deposited or registered these values voluntarily, the obligation to declare the investment shall be paid by the Custodian or manager thereof.

In the case of registered shares, the subject will be required to declare to the Spanish company receiving the investment, once aware of the transmission through the corresponding entry in the logbook (under Article 120 of the Companies Act).

- 3) In the case of investment through the subscription of shares in investment funds registered with the CNMV, it shall be declared by the management company of the fund to which it relates.

### 4.3. How, where, and in what timeframe must it be declared?

The declaration must be made, as provided by the Orden Magistral of 05.28.2001, by the standard forms approved by resolution of July 1, 2010, the Directorate General of Trade and Investment, by approving the model statement when the foreign investment is required to be declared

*Annex I: Foreign investments in Spain, consists of the following paperwork to be completed:*

*DP-1: Prior declaration of foreign investment from tax havens in unlisted companies, branches and other forms of investment.*

*DP-2: Prior notification of foreign investment from tax havens in real estate.*

*D-1A: Statement of foreign investment in unlisted companies, branches and other forms of investment.*

*D-1B: Statement liquidation of foreign investments in unlisted companies, branches and other forms of Investment.*

*D-2A: Statement of foreign investment in real estate.*

*D-2B: Declaration of liquidation of foreign investment in real estate.*

*D-4: Annual Report on the Development of Spanish investment in companies with foreign participation in their capital and branches.*

The DP-1 form is used to perform pre-Registration of foreign investments in Spanish companies' investments in unlisted securities and originating from one of the countries or territories called tax havens.

The DP-2 form is used to pre-register foreign investment in real estate located in Spain coming from one of the countries or territories called tax havens by the RD 1080 / 1991 and its subsequent amendments. Excluded from the obligation of filing of this statement are those prior acquisitions of property by non-residents in Spain as a result of lucrative transmissions inter vivos or mortis causa.

---

For other forms of investment, form D-1A, must be completed if the foreign investment seeks participation in contracts in foundations, economic interest groups, cooperatives and joint property.

*Additional Documentation:* The first operation of foreign investment in the Spanish company, the D-1A form must be accompanied by the Fiscal Identity Card.

The change of the name of Spanish or foreign company, shall be communicated by letter accompanied by a copy of the deed of change of name. Changing the extent of the non-resident investor, without making any investment or liquidation, shall also be communicated by letter within three months from the completion of the transaction.

*Prior Declaration:* For investments from countries or territories called tax havens by Royal Decree 1080/1991 and subsequent amendments, the number of DP-1 model (on Declaration) in the 'DP-1 box nº' is indicated. "and its filing date in the format: day / month / year.

Form/model D-1B is used for statements to the Register of Investment for total or partial liquidation of foreign investments in Spanish companies unlisted Securities. The statement must be submitted within one month from the settlement and investment.

D-1B is completed in case of liquidation of foreign investment participation accounts, foundations, economic interest groups, cooperatives and joint property if the aggregate amount of foreign investment exceeds EUR 3,005,060.52, or irrespective of the amount if the investment came from one of the countries or territories called tax havens by Royal Decree 1080/1991 and subsequent amendments.

D-2A form is to be completed in order to make statements to the Register of Investment for foreign investment in real estate located in Spain whose cumulative amount exceeds 3,005,060.52 euros, or whatever amount for investments originate from one country or territories called tax havens by Royal Decree 1080/1991 and subsequent amendments. The statement must be submitted within one month from the completion of the investment.

Model D-2B is used to make statements to the Investment Registry of total or partial liquidation of foreign investment in real estate located in Spain whose cumulative amount exceeds 3,005,060.52 euros or whatever their amount to liquidation of investments coming from one of the countries or territories called tax havens by Royal Decree 1080/1991 and subsequent amendments. The statement must be submitted within one month from the liquidation of the investment.

Model D-4 is used to present the Annual Investment Registry report on the development of foreign investment in Spanish companies. The report shall be submitted within a maximum period of 9 months from the end of the year to which it relates.

## 5. EXCHANGE CONTROL REGULATIONS

The basic exchange control regulation is contained in Law 19/2003 on Capital Movements and Foreign Transactions and Prevention of Money Laundering, and in Royal Decree 1816/1991 on economic transactions with other countries, which maintain the principle of liberalization of capital movements.

The main features of the control provisions currently in force can be summarized as follows:

### 1) Freedom of action

As a rule, all acts, transactions and business transactions between residents and non-residents that involve or may involve payments abroad or receipts from abroad are completely liberalized, including payments or receipts (directly or by offset), transfers and changes in financial position accounts. Import and export of means of payment are also included.

### 2) Safeguard clauses and exceptional measures

EU rules may prohibit or restrict the performance of certain transactions and the corresponding payments, receipts, bank transfers or changes in accounts or financial positions to third countries.

The Spanish government may also impose prohibitions or restrictions in respect of a State or a group of them, a territory or an offshore center, or suspend the liberalization regime for certain acts, businesses, transactions or operations.

### 3) Types of bank accounts

Non-resident individuals and legal entities can hold bank accounts in the same conditions as residents. The only requirement is to open a bank account is the accreditation of the non-resident status. Moreover, this status must be confirmed to the bank every two years. The legislation also provides other minor formalities.

Furthermore, residents may, subject to certain reporting requirements, freely open and maintain bank accounts in foreign denominated Euros or in foreign currency (whose opening must be declared to the Bank of Spain) and foreign currency denominated bank accounts and open entities registered in Spain

#### 4) Residence for the purposes of exchange control

It is believed that individuals are residents in Spain, in order to track changes, if they regularly reside there.

Individuals who have their habitual residence abroad, legal persons established abroad, and permanent and overseas branches of natural or legal persons resident in Spain, are considered non-resident for the purposes of exchange control.

- » Generally, the receipts and payments between residents and non-residents, as well as transfers to or from abroad, which are encrypted in euro or foreign currency, should be through a service provider payment recorded in the Official Records of the Bank of Spain (Registered Organizations), to which the resident must provide certain information (eg; name and address of the parties involved in the transaction) and, specifically, a description of the transaction giving rise to the payment, collection or transfer.
- » Movements in credit and debit of bank accounts held by non-residents in Spain are subject to this regime.
- » Movements credit and debit of bank accounts held overseas residents should contact the Bank of Spain if they exceed a certain amount or expresses his request.
- » Payments and receipts between residents and non-residents can be made in Spain or abroad, in coins, bank notes and bearer checks denominated in euros or in foreign currency, and must be declared by the resident party within 30 days, if the amount exceeds the amount of overall 6,000 euros (although the limit depends on the mode of payment).
- » Nonresidents intending to credit accounts held in Spain by non-residents through the delivery of banknotes or beasrer checks, denominated in euros or foreign currency, or to transfer abroad the amount of such payment methods should provide the source of those funds. Otherwise, registrants may not perform these transactions.

In addition, non-residents are required to justify the origin of the funds used to purchase bank checks, money orders and other instruments, both euro currency, a registered entity, or to make purchases against other airline tickets.

For purely statistical and informational purposes, residents engaged in businesses or transactions abroad should declare to the Bank of Spain in the following cases:

- » Open accounts abroad.
- » Loans received from abroad
- » Loans and credits granted abroad.
- » Compensation foreign receipts and payments.
- » Foreign receipts and payments with banknotes or bearer checks.
- » Marketable securities held in non-resident entities.

Moreover, the Spanish authorities and the Bank of Spain may require data in order to perform a statistical and fiscal control.

Without prejudice to the obligation of information described above, that will need to be declared before December 31, 2013, residence in Spain for individuals and legal entities (public or private) to conduct transactions with non-residents or maintain assets or liabilities outside the system for the information generated from January 1, 2013 is as follows:

- » If the amounts of the transactions during the previous year, or the balances of assets and liabilities on December 31 last year, are equal or superior to 300 million euros, the information must be submitted on a monthly basis, within 20 days following the end of each calendar month.
- » If the amounts of the transactions during the previous year, or the balances of assets and liabilities on December 31 last year, are equal to or greater than EUR 100 million and less than 300 million euros, the information must be sent periodically quarterly, within 20 days of the end of each calendar quarter.
- » If the amounts of the transactions during the previous year, or the balances of assets and liabilities on December 31 last year, are less than 100 million euros, the information must be submitted annually, no later than January 20 the following year.
- » When the aforementioned amounts do not exceed one million euros, a statement will only be sent to the Bank of Spain to express this requirement and a maximum period of two months from the application date.

Notwithstanding, where neither the amount nor the balances of transactions exceeding 50 million, the statements may be made in summary form, containing only the beginning and ending balances of assets and foreign liabilities, the sum total collection operations and the total amount of payment transactions of the declared period.



5) Import and export of certain payment methods and movements by country

The EHA/1439/2006 Order, regulating the declaration of movements of means of payment in the area of prevention of money laundering, in force since February 13, 2007, provides that the export of coins, banknotes, and bearer checks, denominated in euros or in foreign currency, although deregulated, is subject to prior declaration for information purposes only if the amount exceeds 10,000 euros per person. Failure to make such a declaration will imply that the Spanish customs officials will retain these means of payment.

## 6. STATEMENT OF TRANSACTIONS WITH THE OUTSIDE TO THE BANK OF SPAIN

For purely statistical and informational purposes, 4/2012 of the Bank of Spain Circular establishes that the natural and legal persons (public or private) resident in Spain and who conduct transactions with non-residents or keep assets or liabilities abroad must declare them to the Bank of Spain.

The periodicity of communications depends on the volume of transactions made by the subjects, as well as the balances of assets and liabilities of these subjects forced on December 31 of the previous year, thus:

- If the amounts of the transactions during the preceding year, or balances of assets and liabilities on 31 December of the previous year, are equal to or higher than EUR 300 million, the information shall be sent monthly, within 20 days following the end of each calendar month
- If the amounts of the transactions during the preceding year, or balances of assets and liabilities on 31 December of the previous year, are equal or greater than 100 million euros and less than EUR 300 million, the information shall be sent with quarterly periodicity, within 20 days following the end of each quarter.
- If the amounts of the transactions during the preceding year, or balances of assets and liabilities on December 31 of the previous year, is less than EUR 100 million, the information shall be sent with annual periodicity, no later than January 20 of the following year
- When the referred amounts will not exceed EUR 1 million, the declaration alone will be sent to the Bank of Spain at the express request of this and within a maximum period of two months from the date of application. However, those

---

residents who, not having reached the threshold of declaration before stated, shall be required to file statements with the periodicity which corresponds, from the moment in which such limits are exceeded.

## 7. IMPORT AND EXPORT OF CERTAIN MEANS OF PAYMENT AND MOVEMENTS BY NATIONAL TERRITORY

Order EHA/1439/2006, regulates the Declaration of movements of means of payment in the field of the prevention of money laundering, establishes that the export of coins, banknotes and Bank bearer cheques, encrypted in euros or foreign currency, although liberalized, are subject to administrative prior declaration, only if the amount is greater than \$ 10,000 per person per trip.

The import by non-residents of the means of payment mentioned above, is subject, in certain cases, to prior declaration to the Customs authorities in Spain, if it exceeds the \$ 10,000 per person per trip

Movements through the national territory of means of payment consist of coins, bank notes and cheques to carrier, denominated in national currency or any other currency or any physical medium, including electronic, designed to be used as a means of payment, by amount equal to or exceeding 100,000 euros should be also of prior declaration.

## 8. SUBMISSION FORMS

To make statements, only the pre-printed forms, available on the General Register of the Ministry of Industry, Tourism and Trade and the Territorial and Provincial Departments of Commerce may be used.

## 9. ADDRESSES

### **Ministry of Economy and Finance: Registration of Foreign Investments**

Paseo de la Castellana, 162

MADRID 28046

Tel 91 583.74.00 / 91 583.51.00

<http://www.mineco.es>

**Deputy General Directorate of Foreign Investment Directorate General for Trade and Investment Ministry of Economy**

Paseo de la Castellana, 162 MADRID 28046  
Tel: 91.349.36.16 Fax: 91.349.35.62 SGIEX@MCX.ES

**Central Treasury Delegation in Barcelona**

Plaza Doctor Letamendi, 13  
08007 BARCELONA  
Tel 93 291.12.93

**Central Delegation of Finance in Madrid**

C / . Guzmán el Bueno, 139 28003 MADRID Tel (91) 582.67.67

## 10. CHARGES, PAYMENT AND TRANSFERS BETWEEN RESIDENTS BY REGISTERED ENTITIES

Credit institutions, company investment services, and other financial intermediaries involved in conducting the operations of collection and / or payment on behalf of its customers shall be obliged to submit to the Ministry of Finance and the Bank of Spain information related to customer transactions.

### 10.1. Safeguard clauses

Restrictions on any movements of capital and its operations receivable and payable under the terms of third countries in relation to which the Council of the European Union has adopted safeguard measures for a particular state(s)

### 10.2. Exceptional measures

In some cases exceptional measures may be provided in accordance with Community legislation involving the prohibition or limitation of movement of capital to third countries.

### 10.3. Suspension of the liberalization

The regime of freedom established by Law 19/2003 may be suspended by the Government in the case that acts of businesses, transactions, or operations of any form or condition affect related activities of public power, defence, national or public order, public security, or public health.

### 10.4. Offences and administrative penalties

Violations are classified as minor, serious and very serious as the importance of the rule infringed. The penalties provided for Law 19/2003 range from the most severe sanction: may consist of a fine amounting to both economic amount of the transaction and may not be less than 30,000, - EUR and public or private reprimand; to the milder penalty which may cost only a quarter of economic amount of the transaction and not less than \$ 3,000 and a private reprimand.

### 10.5. Addresses of interest

#### **DG Trade and Investment**

Paseo de la Castellana, 162 28071 Madrid  
Tel: 91 583 55 9194

#### **General Directorate of the Treasury and Financial Policy**

Paseo del Prado, 6 28014 Madrid  
Tel: 91 2099500

#### **Ministry of Economy and Finance: Registration of Foreign Investments**

Paseo de la Castellana, 162  
MADRID 28046  
Tel 91 583.74.00 / 91 583.51.00  
<http://www.mineco.es>

#### **Bank of Spain**

C / Alcalá, 50  
28014 MADRID  
Tel: 91 338.50.00

#### **Basic Tax Information** 901.33.55.33

---

## 11. CONSTITUTION OF COMPANIES, SUBSIDIARIES AND REPRESENTATIVE OFFICES

### 11.1. What are the formal aspects that must be observed prior to their constitution?

As for the national constitution it is necessary, in the course of starting new companies, branches and representative offices, the following procedures:

- 1) Application for negative Certification of company name, certifying that no other entity is registered with the same name, except in the case of branches and representative offices of the company name.
- 2) Three names in order of preference will be requested, by simple request to the Registro Mercantil Central, section of denominations, with headquarters in Madrid (Principe de Vergara, 94, 28006 MADRID Tel. 563.12.52 91 / <http://www.rmc.s>). The request can be made directly at the registry office, by mail or by email by filling the appropriate form. In that you must note the three denominations requested for the company, the name and identification of the applicant, as well as the social form.

### 11.2. Limited Company New Business

There is now the possibility of forming a SLNE in accordance with the Law 7/2003 of 1 April, the SLNE amending Law 2/1995 of 23 March. With the approval of the Real Legislative Decree 1/2010 of 2. The procedure for a SLNE is more agile:

- 1) Obtaining the Single Electronic Document (DUE) obtainable in the Chambers of Commerce and includes all information relating to the new company.
- 2) Sign of the company name consisting of the name and surname of one of the founding members followed by an alphanumeric code and the words “New Limited Liability Company” or “SLNE” and issuing the Certificate of the Central Commercial Register (Certificado del Registro Mercantil Central)
- 3) Deposit of social capital in a bank, and obtain the certificate of deposit in an amount between 3,012 and 120,202 euros.
- 4) Application in the Inland Revenue Tax Code of Provisional Tax for settlement and subsequent registration in the trade register.

- 5) Notary Deed.
- 6) Social Security.
- 7) Preparation of final CIF.

## Features

- It is a feature of the limited partnership. Therefore your Social Capital is divided into shares and the liability to third parties is limited to the capital contributed.
- The maximum number of partners is five at the time of the constitution.
- Partners must be individuals.
- The number of members may be increased by the transfer of shares.
- The minimum capital is € 3,012 and the maximum of 120,202 euros.
- The minimum capital must be paid in cash.
- The Social Object is generic (allows more flexibility in the development of various business activities without having to modify statutes).
- If as a result of the transmission, there are legal persons acquiring shares, they shall be sold to individuals for a period of three months.
- The social organs are very simple: A board of directors and an individual or multi-member Appellate Body.
- They can continue operations as SL only by resolution of the Board or transformed into another corporate form.

---

### 11.3. The European Company

In November 2005 Law 19/2005 of 14 November on the European Limited Company domiciled in Spain entered into force. This is a new type of company that caters mainly to large corporations, and to be regulated in a new chapter of the text of the Companies Act in force. Broadly speaking, the characteristics of this type of society are:

- The European Limited Company (“SAE”) domiciled in Spain must have its head office in Spain and if its not the case, you have 1 year to rectify the situation and re-establish the head office in Spain, by transferring its management offices or, ultimately dissolving.

In case you resolve to move to another Member State of the European Union, the shareholders voting against the agreement on change of address or location may be separated from the company. In addition, creditors whose claims arose prior to the date of publication of the proposed transfer of the registered office to another Member State shall be entitled to object if wanted.

- To establish it, the procedures are more complex than those needed to be an ordinary corporation, as well as the usual documents and procedures, a draft constitution shall be deposited in Commercial Register. Furthermore, if it is holding up a SAE, the procedures are even longer since the draft constitution of this society shall be published in the Official Bulletin of the Commercial Registry and the Registry will appoint an expert or experts to report on the draft constitution.
- If the SAE was established as a result of a merger of a European company in another Member State, the government proposal of the Minister of Justice or of the Autonomous Community where the corporation has its registered office, may object, on grounds of public interest to a Spanish company involved in this operation. In this course you will also be appointed by the Registry
- The shareholders of the Spanish companies that vote against the merger agreement involving the formation of a SAE established in another member state may withdraw from the company. The government, on the proposal of the Minister of Justice or the monitoring authority of the Autonomous Community where the corporation has its registered office, may also oppose on grounds of public interest.
- When the SAE is established by means of the transformation of a Spanish corporation, its board drafted a transformation project and a report that explaining and justifying the legal and economic aspects of the transformation, and again will require one or more independent experts appointed by the commercial registrar

- 
- As regards the management of the company, they will be allowed to choose between the “tier system” and the “dual system” of “direction” and “management board” that applies in some European countries. If the tier system is chosen, the company will set out to managers to corporations. In case you opt for a dual administration, there will be an address and a management board
  - The management shall be entrusted, depending on the statutes, to a single director or to several directors acting jointly or to a board of directors. When management is entrusted jointly to more than two people, they constitute the Board.
  - The management board may decide that certain management operations are subject to prior authorization. The lack of prior authorization will not be effective against third parties unless the company proves that the third party acted in bad faith or fraud.
  - As the deadline for convening the general meeting of the SAE shall be called by at least one month before the date fixed for the meeting.

Finally, we note that the legislature has used the additional provisions of the law and put an end to the SAE domiciled in Spain to introduce important modifications in the Companies Act and Limited Liability, and discuss extensively in the next issue of Notes News. These changes include:

- From now on, the ordinary general meeting of a corporation shall be valid even if called or held later.
- The notice of the meeting shall be given at least one month before the date fixed for the meeting.
- Shareholders representing at least five percent (5%) of the share capital may request a supplement to the notice of a general meeting of shareholders, including one or more items on the agenda is published.
- The statutes provide for the possibility to attend the meeting by electronic means that duly guarantee the identity of the subject
- The position of director of a corporation may not exceed six years.
- The agreement of reduction of share capital shall be published in the Official Bulletin of the Commercial Registry and in a newspaper of wide circulation.



- 
- The simplified merger of wholly owned companies will be directly or indirectly regulated, not including any type and reference exchange procedure without increasing the capital of the acquiring or directors' reports and expert on the merger.
  - Administrators who breach the obligation to convene within two months of the general meeting to adopt the solution will respond to the next occurrence of the legal grounds for dissolving social obligations.

## 11.4. Law 14/2013: To support entrepreneurs and their internationalization

This standard aims to support entrepreneurs and businesses in the Spanish territory, both in the initial moments of their activity, and its later development, growth and internationalization, and to this effect, introduces a number of important developments in the different areas involved in the creation and implementation of new business ventures.

### The entrepreneur with limited liability. Arts. 7-11 and 14 of the Act

Its regulation is included in the first Title of the Act relating to “support entrepreneurial activity,” and therefore is a clear measure to encourage the growth of an entrepreneurial culture in Spain. It is considered that this will help make sure the person you decide to start a business with, has the adequate means and knowledge to do so, avoiding to some extent some of the risks you have as an individual entrepreneur.

### Effects of becoming (ERL)

1st. The main effect is partially limiting the liability of ERL, which is established in art. 1911 CC and Art. 6 Ccom. By virtue of this effect the main residence of the ERL remains exempt from responsibilities, provided their value does not exceed 300,000 Euros or 450,000 in populations over one million.

2nd. There is a clear limit to this limitation of liability as it can not benefit from the ERL acting with fraud or gross negligence in the performance of their duties, provided that such gross negligence or fraud is declared by final judgment.

### Liability for debts on public law

The first DA Act is concerned with developing the limitation for the debts of public law the ERL has accrued.

Imported rule, as we shall see, of Law 20/2007 on the Statute of the Autonomous Workers, the subsidiary character of the residence on these debts is established so that you can only run the embargo of the residence of the ERL, when there are no other sufficient property to cover the debt.

For your interest we transcribe this DA.

Additional provision. Debts of public law entrepreneur with limited liability.

- 1) The provisions of Chapter II of Title I of this Act shall not be applicable for the debts of public law of the resulting headline en-trepreneurial limited liability for which collection management is applicable to the provisions of Law 58/2003 of 17 December, General Tax, Law 47/2003, of 26 November, General Budget and Royal Legislative Decree 1/1994, of 20 June, approving the consolidated text of the Act is approved General Social Security.
- 2) For debts of public law to which referred in the preceding paragraph, the competent public authority may take such actions for recovery established in the regulations therein specified, with the specialties covered in the next section.
- 3) When the seizures between the residence of the entrepreneur with limited liability under the terms of paragraph 2 of Article 8 of this Act is found, execution will be possible when:
  - a) Other assets of the debtor are not known with sufficient aggregate valuation subject to immediate realization in the enforce-ment procedure.
  - b) With the notification of the first attachment proceeding of the goods and the material dispossession of the same, requires a minimum period of two years. This period is not interrupted or suspended, in any case, in the event of extensions however origi-nating or where an extension of registry entries.”

### Limited partnership of successive formation

It is another major commercial development in the Entrepreneurs Act.

### Features

**1st.** It is a limited company so no minimum capital requirements are needed

**2nd.** It is necessary that statutes express that this is a society in successive formation subject to the rules of art. 4a of the LSC.

**3rd.** No deadline is set so that the company completes its minimum capital amount, but while it does at any stage, there will be no further issues.

Constraints while the minimum capital is not reached.

**1st.** The legal reserve is 20% of profit on unlimited amounts. The normal legal reserve established in the art. 274 of the LSC is 10% and is capped at 20% of share capital. That is, covered this limit, you will not need to allocate any amount to reserves.

**2nd.** They can only divide dividends, covered the legal reserve

**3rd.** The sum of satisfied partners annual dividends may not exceed 20% of net assets for the year.

**4th.** The same level of 20% is the Directors' remuneration for the performance of his duties. In this case this limit does not affect the remuneration he or she might have for other work or jobs..

**5th.** If the company is dissolved, either by voluntary or legal cause, and goes into liquidation, the joint liability of officers and members to the minimum capital amount is set, if the assets of the company is insufficient to meet their payment obligations. It is clearly aimed at the protection of society as creditors, but that only comes into action in the event of liquidation.

#### Registration obligations

There are two obligations provided in relation to commercial loggers:

**1st.** Mercantile Registrars should be stated in the notes for release of any registration made in relation to successive formation of a society. This follows from Article 37.1.1 Half of RRM is saying that the registration certificate shall state the "nature" of the act or contract that you sign.

**2nd.** Formal advertising should also mention this fact in the certificates issued by the company.

---

From this we draw the following consequences

- a) It is obviously possible to approve articles of incorporation below the minimum capital provided for the successive formation of societies.
- b) It is not possible for a society with a minimum initial or supervening capital to reduce its capital below the legal limit unless it is in compliance with a legal minimum.
- c) That if the successive formation society has not yet reached the minimum capital amount, it can reduce its capital provided it is not zero euros.

### Single Electronic Document

To complete this section on the formation of companies we refer to DUE (Documento Unico Electronico), whose regulation is deeply modified to meet all the new forms of incorporation.

Before the DUE was limited to the establishment of the SLNE. Today, after the reform, the DUE serves for the following purposes:

- a) The formation of LLCs.
- b) The registration in the trade register of entrepreneurs with limited liability.
- c) Compliance with the obligations in taxation and social security associated with the onset of the activity of individual entrepreneurs and corporations.
- d) Conducting any other proceedings before state, regional and local authorities associated with the onset or exercise activity, including the granting of any licenses, the filing of communications and responsible statements and paperwork associated with the cessation of activity.

The DUE must be approved by the Council of Ministers on the proposal of the Minister of Industry, Energy and Tourism and will be available in all official languages of the Spanish State

You can also use the PAE during the period of activity for all the formalities related to it with the exception of those on Social Security, public procurement and applying for grants or aids.

These services, all performed electronically, are:

- a) The application for registration to the Trade Register of the dissolution, liquidation and dissolution of the company, the appointment of liquidators, closing branches and, in general, cancellation of the remainder of registry entries.
- b) The communication of the extinction of the company or the termination of its activity and termination of the employees at your service to the Provincial Office of the General Treasury of the Social Security.
- c) The declaration of low Census of Entrepreneurs, Professionals and Retainers Statement low in the Business Tax.
- d) Communication of the low state, regional and municipal sector Registers which are inscribed to the company or its facilities.
- e) Communication of termination of activities of state, regional and municipal authorities when this is obligatory.

## 11.5. Places of interest

### **Notary Association of Madrid**

C / Ruiz de Alarcón, 3-3<sup>a</sup> Plta. 28014 MADRID

Tel: 91 521.04.09 <http://www.cnotarial-madrid.com>

### **Notary Association of Barcelona**

Street Notariat, 4 BARCELONA 08001

Tel: 93 317.48.00

<http://www.colnotcat.es>

## 11.6. Kind contributions

Foreign investments made by non-monetary contribution should be valued for the purpose, according to the criteria and that the Spanish legislation has provided for non-cash contributions. To this end, Article 58 of the Companies Act provides that. "May only be subject to contribution rights or property assets capable of economic assessment." It also determines that the contributions are deemed to be made by way of property, unless otherwise stated. There are different kinds of non-monetary contributions: generally furniture, buildings, industries, industrial property, intellectual propylene age, etc.

Specifically, non-cash contributions are contained in Article 67 of that Act that the legal provision to the establishment of a corporation through such contributions are evident. In the same terms can be performed to increase capital. However, for this purpose, please proceed to make an expert report on the goods that will be contributed.

It will be necessary, therefore, whatever the nature of the good that an expert report is drawn up by one or more independent experts appointed by the registrar pursuant to the procedure provided by regulation.

This report shall also contain a description of each of the non-monetary contributions, along with their registry information, if any, adopted assessment criteria, with an indication of whether the securities to which they lead are the number and value nominal.

## 11.7. Social Capital

The minimum share capital required for formation of a Limited Liability Company is 3000 euros. In the event of formation of a limited company, the registered capital shall not be less than 60,000 euros. The share capital shall be expressed in euros. In the case of the minimum capital SLNE is 3,012 euros.

## 11.8. Procedures subsequent to the constitution

1. Settlement Capital Transfer Tax and Stamp Duty in respect of corporate transactions.

The incorporation of companies, the capital increase, the partners made contributions that do not involve capital increase and the transfer to Spain of the place of effective management or the registered office of a company when neither one were previously located in a member of the European Union “, will be exempt of the 1% of capital share by way of corporate transactions.

Finally will be presented at the window-counter along with the following documents:

- Original script constitution which will be returned with the appropriate stamp and presentation of evidence of payment of the tax.
- Copy of the articles of incorporation that will be held by the Administration along with the original copy of the settlement, in order to verify in the general limitation period (4 years) is carried out correctly.

**IMPORTANT NOTE** The relevant settlement shall be made within a maximum period of 30 working days from the date of execution of the deed.

Addresses of interest

**In Barcelona: Generalitat de Catalunya**

Fontanella, 6/8 08010 BARCELONA Tel 93 567.12.00

**In Madrid: Ministry-DGT-of Finance**

Chamberí Square, 8 28010 MADRID Tel 91 580.33.55

- 1) Application CIF (Fiscal Identification Code). The application of CIF shall be made with the Tax Office by the model 036 and 037 duly completed and signed by a representative who will be accompanied by the articles of association, a copy of it, and photocopy of ID of the applicant, partner, or manager.

This will be awarded at the same time, and will be considered provisional until final identification card is withdrawn after 6 months. The application deadline is 30 days from the granting of the constitution.

- 2) Entry in the Commercial Register corresponding to the registered office of the company, branch or representative office. To perform this procedure, it is required to have completed the relevant settlement, a copy of which will accompany the original deed, which shall be deposited in the said Registry for the purposes of registration, with the receipt being held by the presenter with the number of input in it together with a photocopy of the identity card.
- 3) In the case of branches, the registrar must verify that the foreign company is duly incorporated under its law. Therefore, the following documents shall be presented duly legalized: partnership deed, current statutes, the management and the creation of the branch.

Addresses of interest

**Commercial Registry of Barcelona**

Gran Via de les Corts Catalanes, 184 08004 BARCELONA  
Tel 93 332.00.04 <http://www.registromercantilbcn.es>

**Commercial Registry of Madrid**

Paseo de la Castellana, 44 28046 Madrid  
Tel 91 576.12.00 <http://www.registradores.org>

- 4) Declaration of high census. Prior to the start of the activity and having entered in the commercial register, a legal person should proceed to apply for registration and final CIF, before the Tax Agency in the census of identifying tax labels (which are then sent via email). This will be done using the model 036 and the report must contain the following data: general data, offices, tax obligations, under the IAE and NIF. Such application shall be accompanied by duly registered deed of incorporation and a copy of it.

In the course of establishment of representative offices must be appointed before the Spanish Treasury representative. In this case the documentation that must be provided to obtain the card final tax ID is: file Form 036 duly completed, photocopy of identity card or identity card of the representative powers granted for the representative in Spain. For the procedures of paragraphs 3 and 4, there are useful addresses that are set out below regarding the Central Office for Economy and Finance in Madrid, the Delegation of Finance in Barcelona and, where appropriate, the delegations corresponding function of the registered office of the company.

Addresses of interest In Barcelona:

**Municipal Fee (Barcelona) Municipal Institute of Finance**

Avinguda Litoral del Mar, 34 08005 BARCELONA

Tel 010 (Information Hall)

**Municipal Fee (Other municipalities) Barcelona Provincial**

Lequerica Mejia Street 1 28028 BARCELONA

Tel 93 402.26.89

**Delegation of Finance**

Plaza Doctor Letamendi, 13

08007 BARCELONA

Tel 901.33.55.33 (Inf Overall)

In Madrid:

**National and provincial quota share Central Delegation of Finance in Madrid**

C /. Guzmán El Bueno, 139 28003 MADRID

Tel 91.582.67.67.86



---

## 11.9. Municipal Fee

Shall be processed in the relevant municipalities which have corresponding tax agencies and offices. In both cases, it is advisable to consult directly to the delegations of Madrid and Barcelona to find out whether or not transfer tax and where it should be handled.

## 11.10. Ways to invest in Spain

Can transmit by:

*Representative office.* A foreign company may open a representative office in Spain. Keep in mind that these offices cannot engage in economic activities, but are limited to market research and are often the first step of many companies to make the decision to settle permanently. The representative office has no independent legal personality from its parent. In principle, the activities of the representative office are limited, they can not engage in economic activities. The non-resident company is liable for the debts incurred by the representative office.

*Foreign company branches.* The branch is a gifted secondary establishment of permanent representation and has a degree of autonomy for the development of the activities of the parent company or foreign company.

In general terms, requirements, formal procedures and costs associated with the opening of a branch in Spain of a foreign company are very similar to the formation of a subsidiary (as a company). Then legal steps and major costs are summarized highlighting the main differences from the incorporation of a subsidiary.

Among the steps to take are the following:

- 1) The Management of the parent company must adopt an agreement by which they approve the creation of the branch. This agreement and the articles of association must be translated by jury and subsequently submitted to the Companies Registry.
- 2) The Spanish Consulate in the foreign country of residence of the company must certify that the parent company is incorporated under the laws of your country
- 3) Should be paid into any bank capital agreed by the parent company (there is no minimum)
- 4) Should sign the deed of incorporation with a notary.

- 
- 5) Should order your CIF (Tax Identification Number) on the Tax Office's domicile, accompanied, among other documents, with the memorandum previously seen, and DNI or NIE representative or agent of the company in Spain.
  - 6) Should liquidate the Transfer Tax and Stamp Duty (will pay 1% of the capital of the company indicated). This tax is paid on the DGT of the Autonomous Community where the company has its domicile.
  - 7) Finally, the branch must be registered in the trade register that corresponds to the registered office within the month following the execution of the deed.

Once established, the foreign parent company is required to deposit in the trade register in which the branch has its annual accounts.

The Taxation of the branch depends on the provisions of Double Taxation Conventions applicable to the particular case.

*Subsidiaries.* Apart from the above two options, there is also the creation of a subsidiary. This new company is established, with separate legal personality of the parent company. Although subsidiaries are companies formed with foreign capital, they are considered "residents" for all purposes.

Therefore, the procedures for setting up a subsidiary are similar to the constitution of a new Spanish company, with some differences as you may see below:

- 1) Management of the parent company must adopt an agreement by which they approve the creation of the subsidiary. This agreement and the articles of association must be translated by jury and subsequently submitted to the Companies Registry in Spain.
- 2) The Spanish Consulate in the country of residence of the company, must certify that the parent company is incorporated under the laws of your country
- 3) Must request certificate of company name in the Central Commercial Registry to give name to the new company.
- 4) Should order your provisional CIF (Tax Identification Number) on the Tax Office's domicile, accompanied, among other documents, the articles of association, and the DNI or NIE representative or agent in Spain.
- 5) Should liquidate the Transfer Tax and Stamp Duty (will pay 1% of the share capital of above). This tax is paid on the DGT of the Autonomous Community where the company has a domicile.

- 6) Finally, the branch is registered in the Commercial Registry corresponding to the registered office within two months following the execution of the deed.
- 7) Moreover, the constitution must be declared by the subsidiary in the Register of Foreign Investment under the Ministry of Economy
- 8) The final CIF will be requested.

The Taxation of the branch depends on the provisions of Double Taxation Conventions applicable to the particular case.

Finally remember that these modalities are just some examples on how to operate in Spain. There are others such as the signing of distribution agreements and cooperation with Spanish firms (joint ventures, EIG) transactions through agents or brokers, franchises, etc.

### 11.11. Branch versus subsidiary

From the legal point of view, the most important differences between a branch and a subsidiary are as follows:

- Minimum capital: An SA must have a minimum capital of 60,000 euros, 3,000 euros DSLs, 60,102 euros partnership limited by shares, while the general partnership does not require a minimum capital.
- A subsidiary is a separate legal entity, while the branch has no legal personality, but it is the same legal entity as parent home.
- The liability of shareholders of a subsidiary incorporated as a corporation (or SL) for the subsidiary's debts is limited to the amount of capital contributions
- In the case of a branch, there is no limit to the liability of the parent company.

#### **NOTE**

The repatriation of profits of a branch or the distribution of dividends from a subsidiary to its parent company not belonging to the EU is taxed in Spain, at a rate of 20%. While if the parent company is resident in the EU, the return / dividend is usually exempt from taxation.

---

The first type of permanent establishment is a fixed place of business. It is a place through which an enterprise is wholly or partly carried.

- Using an installation, facility or site from which develops the activity.
- Fixity or linking facilities at a given place or space, with some degree of temporary stay.
- Need for the activity to be productive and contribute to the overall benefit of the company.

Interest on loans granted by a foreign parent company to its Spanish branch, are tax deductible to the branch. However, interest on loans from shareholders of a subsidiary is normally deductible for the subsidiary, provided the transaction is valued at market prices.

With the entry into force of Law 16/2013, of 29 October, by which certain measures in environmental taxation and other tax and financial measures adopted has established the abolition of the deductibility of losses portfolio deterioration. These changes are very relevant because they imply that they may not be deducted in the income tax losses for impairment of investments in group companies, joint ventures, and associates as well as shares classified as available for sale. This measure will affect holdings in resident and non-resident entities are or unlisted entities.

## 11.12. Representative Offices

In addition to using a corporation or a branch, among other options, the foreign investor can also operate in Spain through a representative office.

In the absence of specific regulation of this figure, a definition of it can be found in the Treaties to Avoid Double Taxation signed by the Spanish State to third countries: the term representative office is a fixed place of business established by a company non-resident, merely developing publicity and information on trade, financial and economic issues, but not carry out effective work functions.

This form of property in Spain is considered very useful for potential investors, as it allows all kinds of information as the basis for the decision to invest, without having to carry too many legal formalities. Thus, are the ideal way to engage in market survey, study the degree of competition in the sector which is projected to make the investment, make financial projections and forecasting benefits of such investment or negotiate the acquisition of companies by way of purchase of shares or assets and liabilities.

Among its most important features the following should be highlighted:

- The representative office has no independent legal personality of its parent.
- The non-resident company is liable for the debts incurred by the representative office in full.
- It cannot conduct business itself.
- The opening of the representative office is not registered in the Commercial Register.

### 11.13. The Corporations Unlisted Investment in the Real Estate Market (SOCIMI)

Listed Companies Investment Real Estate Market (hereinafter REIT in Spanish SOCIMI) is an investment vehicle in the real estate market, created by Law 11/2009 in order to boost the rental market in Spain and facilitate citizen access investment in real estate of urban nature to rent.

#### TRADE REGIME OF REIT

##### Corporate form

The REIT must be listed corporations. They should have a minimum share capital of EUR 5 million, may only have one class of shares and shall include in its name the words “Listed Investment Company in the Real Estate Market, Sociedad Anonima” or its abbreviation, “SOCIMI, SA “.

Their actions must be admitted to trading on a regulated market, which now permit a new feature in a multilateral trading system trading Spanish (like MAB-Alternative Investment Market) of any other Member State of the European Union or the European Economic or any other country with which there is effective exchange of tax information (without interruption throughout the tax period).

However, it should be noted that not only SOCIMI can access the special tax regime, but, as was the case with the previous regime, may also do societies known as SOCIMI unlisted (despite the contradiction contained in the expression itself). This is the case of resident companies wholly owned by Spain REIT or foreign (ie non-resident companies listed on European markets with the same social object SOCIMIs and similar rules regarding the mandatory legal or statutory policy, distribution of benefits).

The new system adds the requirement that all actions have SOCIMI named references, and extends this requirement to non-residents participating in REIT “unlisted REIT.” In practice, this should mean that the REIT can identify their shareholders at any time.

The non-cash contributions of property for the constitution or capital shall be appraised by one of the companies under the laws of the mortgage market and will be carried out in accordance with the provisions of corporate law. This requirement affects both the contributions made to the REIT as unlisted entities involving the latter.

### Purpose

Its goal shall be for the acquisition and development of real estate of urban nature for lease, either directly or through entities that, in turn, should meet certain requirements.

The REIT may carry out the following activities:

- Acquire and promote urban real estate for leasing, including the rehabilitation of buildings.
- Participate in other REIT or other non-resident REIT.
- Participate in SOCIMI unlisted or non-resident non-listed companies, provided that one and the other have corporate purpose is the acquisition of urban real estate for leasing, with a similar distribution policy benefits and are wholly owned by REIT or REIT non-residents.
- Investing in shares or units of Collective Investment Trusts (mutual funds and REITs), regulated by Law 35/2003 on Collective Investment.

### Distribution of dividends

Like the REIT of our entourage, the REIT must consistently deliver a high percentage of the benefit to be obtained. More specifically, the REIT must agree on the distribution of dividends from the profits obtained in the year within six months after the closing (and paid within the month following the distribution agreement), as follows:

- 100% of income from dividends and profit shares in companies that qualify as suitable investments for the regime.

- 50% of the benefits arising from the transfer of real estate and equity, and must reinvest the rest in qualifying assets within its transmission after three years. If reinvestment does not occur, the remaining 50% will be distributed in the year in which the term for the same end (the standard makes no reference to liquidate appropriate default interest on the tax that satisfies three years later).
- The remaining 80% of the profits.

Finally, it is established that the legal reserve of the REIT may not exceed 20% of share capital or bylaws may establish other restricted reserves.

## INVESTMENT REQUIREMENTS OF SOCIMI/REIT

Requirement in volume of assets:

The REIT must have invested at least 80% of the asset value in the following:

- Properties for lease urban nature intended.
- Land for the promotion of such property in which the promotion is commenced within three years after purchase.
- Shares in the capital or equity of the entities mentioned in the previous section (ie: nonresident REIT or REIT, REIT unlisted entities not resident unlisted wholly owned by REIT or REIT, or IIIC).

In calculating this minimum level of investment:

- The 80% is calculated on the consolidated balance sheet (if the REIT is the parent of a group of companies), it may opt to replace the company's book value by the market value for the purposes of making this calculation.
- The acquired property must be owned, admitting the resulting surface rights owned are enrolled in the Registry of Property, as well as held by the partnership under finance leases for the purposes of income tax.
- Not eligible for the purposes of this calculation, the goods of special features governed by Article 8 of the Law of Infrastructures (highways, ports, airports, etc.) Nor those whose use is sold to third parties under finance lease.

- In the case of property located abroad, they must be similar to those in Spanish territory and nature, and must exist effective exchange of tax information with the country or territory in which they are situated.

## TAXATION OF SOCIMI/REIT

The specialties of this scheme are basically focused on the following aspects:

- The REIT will be taxed, in general, in the income tax to 0% in relation to income derived in the development of its corporate purpose.
- The REIT will be subject to a special tax (19%) of the amount of dividends distributed to the shareholders whose share capital of the company is equal to or greater than 5%, provided that such dividends are exempted or taxed for the partner to a tax rate lower than 10%.
- It remains, in terms of indirect taxation, the special scheme introduced by Law 11/2009, consisting of a 95% rebate in the form of Transfer Tax from Capital Transfer Tax and Stamp Duty on the purchase of housing intended leasing and land for the development of housing for lease, subject to compliance with the requirement of maintenance of the asset.

### Tax withholdings on dividends paid by the SOCIMI/REIT

Dividends distributed by the REIT will be subject to the general tax regime applicable, with certain exceptions. For this purpose:

- Dividends distributed to the partners that are tax-residents in Spain, or non-resident shareholders with a permanent establishment in Spain are subject to a withholding tax rate of 21%.
- Dividends paid to non-resident shareholders in Spain are subject to the general rules that are applicable on retention according to Spanish domestic legislation and / or enforcement of agreements to avoid double taxation or EU Directives may be applicable.

## 12. OTHER WAYS TO OPERATE IN SPAIN

One of the most common forms of business cooperation is the joint venture. The Spanish law provides for different types of joint ventures that allow operations from one or more parts:



---

## Joint ventures (joint ventures)

This association is very common in large engineering and construction companies, which does not mean that it can not be used in other business sectors.

Legal status: The joint ventures are not corporations and do not have legal personality.

Taxation of transparency: Although they have no legal personality, to qualify for the tax regime provided for UTE (Temporary Union of Companies) fiscal transparency, should be formalized in a public deed and registered in the Special Register of UTEs, complying with applicable accounting requirements and tenure books, similar to those required for Spanish companies. In addition, they may enrol in the Commercial Register. The procedures for filing are similar to those of a company or branch, with the specialties of this figure.

Regulation: The legal regulation is contained in Law 18/1982 on Taxation of Partnerships and Joint Ventures and the Regional Industrial Development Corporation, as amended, among others, by Law 12/1991, Law 43/1995 and Law 62/2003.

## Economic Interest Grouping (EIG)

Concept / Purpose: The constitution of EIAs is to facilitate the development and improve the results of the activity of its partners. The EIAs can not act on behalf of its members and replace them in their operations. Therefore, EIAs are routinely used for the provision of ancillary services such as centralized purchases or sales, centralized information management or administrative services, etc., within the context of a broader or a group of companies association.

Legal status: It is important to note that one of the main differences between the joint ventures and EIAs is that the latter themselves are commercial entities with legal personality.

Requirements constitution: The Spanish legislation establishes certain requirements for the creation of EIAs:

- May not interfere in decisions regarding personal, financial or investment by their partners, and allowed to manage or control the activities of its members.
- Not hold, directly or indirectly, interests in companies that are themselves their own partners, except where the acquisition of shares is necessary to achieve its purpose. In this case, the shares shall be immediately transferred to its members.

- Should be formalized in a public deed and registered with the competent Commercial Register.

#### Joint ventures through corporations or limited liability

A significant number of joint ventures are used as vehicle corporations and limited liability companies, therefore, reference should be made in other sections of the constitution relating to, basic characteristics and features of the governing bodies of corporations and limited partnerships.

**B) NON RESIDENT TAXATION  
AND FOREIGN INVESTMENT IN  
SPAIN**

---

## 1. INTRODUCTION

When someone aims to invest in another country one of the most important aspects to consider are the tax consequences that may result from such investment. Therefore, through this study we have tried to give an overview of the current taxation system for the benefit of all investors who wish to invest in Spain.

One of the first things to consider is the tax residence of the investor, and the way in which an individual or entity must pay taxes in Spain

## 2. FISCAL RESIDENCE IN SPAIN

### 2.1. The residence of individuals

It is understood that a person has his or her habitual residence in Spain when any of the following criteria are met:

- Has stayed for more than 183 days during the calendar year, in Spanish territory. To determine this period in Spanish territory, sporadic absences are counted, unless the taxpayer proves its tax residence in another country. In the case of countries or territories considered tax havens, the tax authorities may require proof of permanence of 183 days in the calendar year.

### CONVENTION AND DOUBLE RESIDENCE

In these cases, the agreements provide, in general, the following criteria to prevent a person being considered resident in the two states:

- 1) Be a resident of the State in which he/she has a permanent home available to him.
- 2) If he has a permanent home available to him in both States, he/she shall be considered a resident of the State with which his personal and closer economic relations take place.
- 3) If it could not be determined, he or she will be a resident of the state where you regularly live.

- 4) If, finally, he or she is native of both States or of neither, the competent authorities shall settle the question by mutual agreement.

## ACCREDITATION OF FISCAL RESIDENCE

Tax residence is evidenced by a certificate issued by the competent tax authority of the country concerned. The validity of these certificates is one year.

A person may have a residence permit or administrative residence in one state and not be considered tax resident in it.

## 2.2. The residence of legal persons or companies

An entity is considered resident in Spain when either of the following criteria is met:

- It was incorporated under Spanish law.
- It has its registered office in Spanish territory.
- It has its place of effective management in Spanish territory.

The tax administration may presume that an entity located in a country or territory of null taxation, or qualified as a tax haven, has his residence in Spanish territory when their main assets directly or indirectly consist of property located or rights that are met or exercised in Spanish territory.

There is no tax in the case that country or territory does not apply a tax identical to income tax, the IS or the IRNR, as appropriate. They shall be regarded as identical or similar tax when having the purpose of imposition of income, even partially, regardless that constitutes the object of the same own income.

## CONVENTION AND DOUBLE RESIDENCE

In case of agreement, where an entity is a resident of both States, the agreements provide, in general, to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

---

## ACCREDITATION OF FISCAL RESIDENCE

A legal person credited tax resident in a country with certificate issued by the Tax Authority. The validity of these certificates is one year. The validity will be indefinite if a taxpayer is a foreign state, any of its political or administrative subdivisions or local authorities.

## OTHER PERSONAL ITEMS

In addition to the taxpayer, in the field of non-residents are of particular importance the following personal items:

- The representativa
- The jointly liable

### The representative

The non-resident taxpayer is obliged to appoint a natural or legal person resident in Spain to represent you before the tax authorities on the following assumptions:

- When operating through a permanent establishment (PE).
- In the case of an entity in the allocation of income made abroad with “presence in Spanish territory.”
- When making supplies of services, technical assistance, or installation works derived from engineering contracts and, in general, economic activities or operations in Spain through a permanent establishment, the taxable amount is the difference between gross income and expenses staff, procurement of materials and supplies.
- Where required by the tax authorities.
- In the case of residents in countries or territories with which there is no effective exchange of tax information, who hold assets located or rights are fulfilled or exercised in Spanish territory, excluding officers traded in secondary markets.

However, taxpayers may appoint a voluntary basis, a representative resident in Spain to serve them as means of communication with the tax authorities.

Representatives of non-resident taxpayers operating in Spain through a permanent establishment and the entities under the income allocation established abroad with “presence in Spanish territory”

#### The jointly liable

Shall be jointly and severally liable for the debts income yields that have satisfied from the property or rights or whose management

- The payer of the income accrued without mediation EP
- The depositary or manager of the property or rights not subject to a PE

For payers yields and in the case of the depositary or manager of property or rights belonging to residents in countries or territories considered tax havens, the actions of the tax authorities may deal directly with the person responsible, without requiring prior act of derivation of responsibility.

However, there will be no joint liability is applicable when the withholding obligation.

Representatives of non-resident taxpayers operating in Spain through a permanent establishment and the entities under the income allocation established abroad with “presence in Spanish territory” jointly and severally liable for the income tax liabilities related thereto.

### 3. MOST COMMON INCOME TAX FOR NON-RESIDENT TAXPAYERS

Individuals and non-resident entities will be considered IRNR taxpayers as that earn revenue in Spanish territory.

In the event that the taxpayer is resident in a country with which Spain has signed an agreement to avoid double taxation, you will have to follow those guidelines, because, in some cases, the tax is lower, or in other certain cases, the earning or revenue cannot be taxed in Spain.

In those cases in which the income can not be taxed in Spain (exempt by agreement) or imposing a tax limit, the non-resident taxpayer must demonstrate that he or she is resident in a country with which Spain has signed the Convention, by the certificate of residence issued by the tax authorities in your country, which shall express the state in which the taxpayer is resident.

The following are, for the most significant types of income, the criteria by which such income is understood to be obtained in Spanish territory, and taxation under Spanish domestic legislation, as well as agreements to avoid double taxation.

Income from economic activities:

Such performances can be obtained through a permanent establishment in the same or unmediated Spanish territory.

### 3.1. Earned income obtained through a permanent establishment (Permanent Establishment)

#### INTERNAL RULES

According to Spanish domestic legislation, it is considered that an individual or entity operates by EP when he or she has available in Spanish territory:

- Locations Direction
- Branches
- Offices
- Factories
- Workshops
- Storage, shops or other establishments
- The mines
- The oil or gas
- The Quarry
- Agricultural, forestry, livestock or other place of exploration or extraction of natural resources
- The construction, installation or assembly project which exists for more than six months

#### TAXATION

Under domestic law, non-residents who obtain income through EP (Establecimiento Permanente) in Spain are taxed on all income attributable to such an establishment, whatever the place of their production.

Hereditary assets are functionally linked to the development of the activity to which it relates. Inheritance is considered after the reversal of the three tax periods.



The assets of equity participation in an entity affects only be considered assets when the EP is a company registered in the Mercantile Registry branch, these assets are reflected in the financial statements of the EP.

The tax base of the EP shall be determined in accordance with the provisions of the general tax regime, being applicable to the system of compensation, with the following specialties:

- Application of the rules of bonding for the operations performed by the EP with the main house, or with another EP of the same headquarters and with other persons or entities linked to the main house, or their permanent establishments, whether they are located in Spanish territory or abroad
- Non deductibility, in general, of the EP shall be payed to the central House in concept of cannons, interests, commissions, technical services and for the use or transfer of assets or rights.
- Deductibility of the part of address expenses and General Administration charged by Headquarters to the EP, provided that they have a reflection in the financial statements of the EP and charged of a continuous and rational manner. For the determination of these costs, it is expected that taxpayers may submit to the tax administration proposals for assessment of the part of the expenses of management and general management that are deductible.
- From 1 January 2015, the difference between the market value and the book value of the following asset elements will be integrated into the taxable income:
  - a) Which are subject to a permanent establishment situated in Spanish territory that ceases its activity.
  - b) Those who previously being affectious to a permanent establishment situated in Spanish territory are transferred abroad. The payment of the tax debt resulting from the application of point (b)) above, in the case of assets transferred to a Member State of the European Union, or of the European economic area.

#### Estimated costs and returns charged for internal operations of a permanent establishment

From 1 January 2015, in cases in which, by application of the provisions of a Convention for the avoidance of double taxation signed by Spain, for the purposes of determining the income of a permanent establishment situated in Spanish territory, the deduction of expenditures estimated by internal operations with its headquarters or any of its permanent establishments outside the Spanish territory will take into account the following:

- 1) Non deductibility will not be applied

- 2) Income charged to central House or any of the permanent establishments situated outside the Spanish territory that correspond to the above estimated expenditure will be considered income obtained in Spanish territory, without mediation of permanent establishment.
- 3) The imputed income tax accrued on December 31 of each year.
- 4) The permanent establishment situated in Spanish territory shall be obliged to practice retention and income to account for imputed income

#### Type of assessment

Until December 31, 2014:

General: 30 per cent

The general tax rate is 25%. However, 28% in the tax period 2015 shall be applicable.

Regarding the deductions and credits, the EP will be applied to your total tax liability, under the same conditions for income tax (IS) applicable to companies resident in Spain.

The tax year coincides with the fiscal year to declare, but may not exceed twelve months. The tax is due on the last day of the tax period. The SOEs are obliged to comply with the same obligations of accounting, registration, or formal nature that are required of the counterparties.

#### Complementary imposition

When the EP of not resident entities (not of natural persons) transfer revenues abroad, it they will be exigible a complementary imposition (to see picture) on the transferred quantities.

YEAR	2011	2012-2013	2015	2016
TAX RATE	19%	21%	20%	19%

However, this assessment shall not apply to those EP (Permanent Establishment) whose central House has his residence in another EU State, except in the case of a country or territory regarded as a tax haven, or in a State that has signed an agreement with Spain to avoid double taxation.

The additional tax is entered using the model 210, in the first twenty days of April, July, October and January, according to the date of transfer abroad of income falls within the previous calendar quarter.

### 3.2. Earned income obtained through a permanent establishment

#### INTERNAL RULES

According to the internal rules profits deriving from economic activities obtained in Spanish territory through a permanent establishment, are considered in the following cases:

- When economic activities are performed in Spanish territory. However, profits are not considered Spanish territory in the income derived from the installation or assembly of machinery or equipment from abroad where such operations are performed by the supplier and the amount does not exceed 20 per 100 of the purchase price; nor, satisfied because of international sales of goods, including accessories mediation fees and expenses.
- In the case of supply of services used in Spanish territory. When such benefits services serve partly economic activities in Spanish territory, be deemed obtained in Spain only by the party serving the activity in Spain.
- When arising, directly or indirectly, of personal performance in Spanish territory of artists and athletes even when they are received by other individual or entity.

#### TAXATION

When in accordance with the internal regulations and, where appropriate, to the Convention, yields of economic activities without mediation of permanent establishment may be taxed in Spain (see chart).

YEAR	2011	2012-2014	2015	2016
TAX RATE	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residents, in EU, Island and Norway: 20%</li> <li>• Rest of taxpayers 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residents EU, Island and Norway: 19%</li> <li>• Rest of Taxpayers: 24%</li> </ul>

In general, the tax base is the difference between full incomes and expenses of personnel, procurement of materials incorporated into the works, or works and supplies.

In the case of taxpayers resident in another Member State of the European Union and for accruals from January 1, 2015, the determination of the tax base may not be reduced to the following expenses:

- If the performances have been earned up until 1st January 2015, you can deduct:
  - a) In case of natural persons, the expenses provided for in the law on personal income tax.
  - b) In the case of entities, deductible expenses in accordance with the provisions of the law of corporation tax, provided that the taxpayer certifies that they are directly related with the yields obtained in Spain and have a direct and inseparable economic link with the activity in Spain.

## 3 3. Other income

### 3 3.1. Income from work

#### INTERNAL RULES

According to internal regulations, employment income obtained in Spanish territory is considered in the following cases:

- In general, when arising, directly or indirectly, from a personal activity in Spanish territory.
- Public remuneration paid by the Spanish government, unless the work is performed wholly abroad and such income is subject to personal income tax abroad.
- The remuneration of employees of ships and aircraft in international traffic, except the work which is performed wholly abroad and such income is subject to personal income tax abroad.

*According to the internal regulations, certain type's of income are **exempt**:*

- Public grants and scholarships granted by non-profit entities to which the special regime regulated under Title II of Law 49/2002 of 23 December on the taxation of non-profit organizations and tax incentives for patronage is applied to pursue formal studies, both in Spain and abroad, at all levels and stages of the education system. Likewise, public

grants and aid granted by non-profit entities mentioned above for research in the field described by the Royal Decree 63/2006 of 27 January, the Statute of research trainees is approved and the ratings for research those officials and other personnel working for the public authorities and the teaching and research universities.

- Scholarships and other amounts received by individuals, paid by the government, under international agreements and conventions of cultural, educational and scientific cooperation or under Annual Plan for International Cooperation approved by the Cabinet.

## CONVENTION

For residents of countries with which Spain has signed an agreement to avoid double taxation, generally income earned by an employment exercised in Spain can be taxed by the Spanish State, unless all obtain these three circumstances:

- That they do not remain resident in Spain for more than 183 days in the fiscal year concerned.
- That remuneration is paid by a nonresident employer.
- That such remuneration is not supported for PE or a fixed base which the employer has in Spain.

When under domestic legislation and, where appropriate, to the Convention, employment income can be subjected to tax in Spain, taxed at tax rate of 24 per 100 overall (24.75 per 100 since January 1, 2012 until December 31, 2014, inclusive).

## TAXATION

The income obtained without mediation of EP must be payed separately for each full or partial accrual income subject to assessment.

In general, the tax base will be constituted by the full amount, i.e., without any deduction of any expense

However, in the case of taxpayers resident in another Member State of the European Union and for accruals from January 1, 2015, in one of the spaces of the economic European State in which there is an effective exchange of information, for the determination of the taxable income, the following expenses may not be reduced.

- a) If yields have accrued to December 31, 2014: those yields obtained from January 1, 2010, may not be reduced from expenditures provided for in the law on personal income tax, provided that the taxpayer certifies that they are directly related with the yields obtained in Spain.

b) If the performances have earned from 1 January 2015, you can deduct:

- » In case of natural persons, the expenses provided for in the law on personal income tax, provided that the taxpayer provides evidence that they are directly related to yields obtained in Spain and have a direct and inseparable economic link with the activity carried out in Spain.
- » In the case of entities, deductible expenses in accordance with the provisions of the law of corporation tax, provided that the taxpayer provides evidence that they are directly related with the yields obtained in Spain and have a direct and inseparable economic link with the activity carried out in Spain. When in accordance with the internal regulations and, where appropriate, to the Convention, work yields may be taxed in Spain, they will be taxed at the rate of current general assessment according to the year of accrual (see table).

YEAR	2011	2012-2014	2015	2016
TAX RATE	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residents, in EU, Island and Norway: 20%</li> <li>• Rest of taxpayers 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residents EU, Island and Norway: 19%</li> <li>• Rest of Taxpayers: 24%</li> </ul>

### 3 3.2. Pensions

#### INTERNAL RULES

According to the internal rules, pensions and other similar benefits are considered Spanish territory when obtained in the following cases:

- When they are on a paid job in Spanish territory.
- When they are paid by a person or entity resident in Spanish territory or by a permanent establishment situated therein.

#### CONVENTION

If applicable an agreement to avoid double taxation, keep in mind that pensions, defined as earnings that are caused by an employment exercised in the past, are different depending whether public or private. For public pension that which is perceived is meant by reason of a prior public employment; ie one that is received in respect of services rendered to a State, a political subdivision or a local authority. For private pension is any other type of pension received by reason of a previous private employment, as opposed to what has been identified as public employment.

## TAXATION

When under domestic legislation and, where appropriate, the applicable Convention, the pension is subject to Spanish tax, taxed in accordance with the following assessment scale:

Importe anual pensión Hasta euros	Cuota euros	Resto pensión Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	12.000	8%
12.000	960	6.700	30%
18.700	2.970	En adelante	40%

### 3 3.3. Remuneration of directors

## INTERNAL RULES

Under domestic law, the remuneration of directors and members of the Boards of Directors are considered in Spanish territory when paid or obtained by an entity resident in Spanish territory.

## CONVENTION

In general, the agreements to avoid double taxation provides that Directors' fees and other similar payments derived by the taxpayer for as a result of being a member of a Board of Directors of a company resident in Spain, can be subjected to taxation by the Spanish state.

## TAXATION

These fees are taxed at the existing general tax according to the year of accrual rate (see chart).

YEAR	2011	2012-2014	2015	2016
TAX RATE	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residents, in EU, Island and Norway: 20%</li> <li>Rest of taxpayers 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residents EU, Island and Norway: 19%</li> <li>Rest of Taxpayers: 24%</li> </ul>

Deductions: A tax liability can only be deducted:

- Deductions for donations in the terms foreseen in the Law on Personal Income Tax Act and the taxation of non-profit entities and tax incentives for patronage.
- The deductions that would be made on the income.

### 3 3.4. Income from capital (dividends, interest, royalties)

#### INTERNAL RULES

According to the internal rules income from capital is considered in Spanish territory when obtained in the following yields:

- Dividends and other income from equity participation of residents in Spanish entities.
- Interest and other income from the sale to third parties of own capital or paid by people resident in Spanish territory or through a permanent establishment situated therein or benefits that reward capital entities used in Spanish territory.
- Fees paid by individuals or Spanish residents, entities or permanent establishments situated therein, or used in Spanish territory.

Under this type of performance domestic legislation provides multiple cases of exemption.

For example, in the case of interests, are exempt:

- Those obtained by residents of a country of the European Union, provided that it is obtained through a tax haven.
- The income derived from the Public Debt.
- The yields of non-resident accounts.

With respect to dividends, are exempt (except when they are obtained through tax havens):

- Dividends and shares in profits received by individuals resident in another Member State of the European Union or in countries or territories with which there is an effective exchange of tax information, with a limit of 1,500 euros, which will be applicable on all the income received during the calendar year. This exemption applies only with respect to dividends paid up to 31 December 2014.
- Distributed by subsidiary companies resident in Spain to its parent companies resident in another Member State of the EU, or parent resident in the States members of the European economic area, and provided that certain conditions



are met. For the application of this exemption, it is required that the parent company does not have its residence in a country or territory described as a tax haven.

- Dividends and profit participations earned by pension funds equivalent to those regulated in the Law on Pension Plans and Funds, resident in another Member State of the European Union or by permanent establishments of such institutions located in another Member State of the EU or residents in the participating States of the European Economic Area provided that they have signed an agreement with Spain to avoid double taxation with information exchange clause or an agreement to exchange tax information.
- Dividends and shares in profits made by collective investment institutions covered by Directive 2009/65/EC of the European Parliament and the Council; or residents of the participating States of the European Economic Area provided that they have signed an agreement with Spain to avoid double taxation with provision for exchange of information or an agreement to exchange information in tax matters.

In regard to the fees, with effect from July 1 of 2011, shall be exempt from the particular case of royalty payments ALL associated companies, satisfied to a company resident in an EU Member State, as long as certain requirements are met. In particular:

- 1) That both companies are non-exempt and subject to any of the taxes referred to in Article 3.a) .iii) of the Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003, on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.
- 2) That both companies are transposed in any of the forms referred to in the annex to Directive 2003/49/EC.
- 3) That both companies are resident for tax purposes in the European Union and that, for the purpose of a convention for the avoidance of double taxation on income.
- 4) That both companies are associated. For these purposes, the two companies are considered as associated when one holds in the capital of the other a direct participation of at least 25 %, or a third holds in the capital of each one of them is a direct participation of at least 25 %. The above-mentioned participation must have been maintained in an uninterrupted manner during the year proceeding the day on which it is satisfied.
- 5) That the company which received such payments does it for their own benefit and not as a mere intermediary or authorized agent of another person or society, and that, in the case of a permanent establishment, the quantities

that you receive are actually linked to their activity and constitute income computed for the purpose of determining their tax base in the State in which it is situated.

## CONVENTION

When a Convention is applicable in relation to dividends, interest and royalties, you must refer to it specifically. In general, it follows the tax regime shared between Spain and the State where the taxpayer; in that case, Spain would have the right of taxation on these yields, but with a limit of taxation noted in the respective agreement.

## TAXATION

Income obtained without EP should be taxed separately for each total or partial accrual of income subject to tax forms.

In general, the tax base will consist of the full amount, ie without deduction of any expenses.

However, in the case of taxpayers resident in another Member State of the European Union and for accruals from January 1, 2015, when determining the taxable income, the following expenses may not be reduced:

a) If the performances have earned from 1 January 2015, you can deduct:

In case of natural persons, the expenses provided for in the law on personal income tax, provided that the taxpayer provides evidence that they are directly related to yields obtained in Spain and have a direct and inseparable economic link with the activity carried out in Spain.

The rate applicable to dividends and interest is where appropriate according to the year of accrual (see chart).

YEAR	2011	2012-2014	2015	2016
TAX RATE	19%	21%	20%	19%

The type of assessment applicable to the canons is the current general according to the year of accrual (see chart).

YEAR	2011	2012-2014	2015	2016
TAXPAYER	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residents, EU, Island y Norway: 20%</li> <li>Rest of Taxpayers 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residents EU, Island y Norway: 19%</li> <li>Rest of Taxpayers: 24%</li> </ul>

Deductions: from the tax can only be deducted:

- Deductions for donations in the terms foreseen in the Law on Personal Income Tax Act and the taxation of non-profit entities and tax incentives for patronage.
- The deductions that would be made on the income.

**Reduction by Convention:** If an agreement that sets a limit of taxation for dividends, interest or royalties is applicable, the taxpayer may take that into account

### 3.4. Income from land and buildings

#### INTERNAL RULES

According to the internal regulations, Spanish resident taxpayers owners of urban buildings located in Spanish territory, used for their own use not related to economic activities, or empty, are not subject to the income tax of non residents by income imputed to these properties.

#### CONVENTION

In accordance with agreements to avoid double taxation, income derived from immovable property may be taxed in the State of location of the property, both if they are derived from the use or direct enjoyment as for the lease or any other form of exploitation

#### TAXATION

The taxable base corresponding to the imputed income of urban real estate situated in Spanish territory shall be determined pursuant to the income tax regulations. For these purposes, you must compute as income the amount

resulting from applying the percentage that corresponds to the rateable value of the property contained in the receipt of tax on real estate (IBI).

**Accruals until December 31, 2014:**

- Property whose rateable value has been revised or amended with effect from January 1, 1994 ..... 1.1%
- Restantes inmuebles ..... 2%

**Accruals from January 1, 2015:**

- Property whose rateable value has been revised or modified and entered into force in the tax period or in the period of the ten previous tax periods ..... 1.1%
- Restantes inmuebles ..... 2%

It is taxed by the taxable income cited above, without deducting any expenditure.

The resulting amount is understood to be referred to throughout the calendar year. It shall be reduced proportionately to the number of days.

In the case of buildings under construction and in cases that, for planning reasons, the property is not susceptible for use, no income will be estimated.

The tax rate is the current general according to the year of accrual (see picture)

YEAR	2011	2012-2014	2015	2016
TAXPAYER	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residents, EU, Island y Norway: 20%</li> <li>• Rest of Taxpayers 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residents EU, Island y Norway: 19%</li> <li>• Rest of Taxpayers: 24%</li> </ul>

---

## 3.5. Capital gains

### 3.5.1. Capital gains on sale of properties

#### INTERNAL RULES

According to the internal rules, income derived from capital gains on Spanish territory is considered such when derived from immovable property situated in Spanish territory.

**Partial exemption:** exemption of 50 percent of capital gains arising from the sale of urban buildings located in Spanish territory that have been acquired as of May 12, 2012 and up to December 31, 2012. This partial exemption is not applicable to:

- In the case of entities, when the property has been acquired or communicated to a person or entity with respect to which occurs any of the circumstances set out in article 42 of the code of Commerce

**Exemption for reinvestment in residence for taxpayers of the EU, Iceland and Norway** (applicable to profits earned from 1 January 2015)

In the case of taxpayers resident in a Member State of the European Union or of the European economic area with effective exchange of tax information (see annex VI), capital gains obtained by the transmission of which was their residence in Spain, provided that the total amount obtained by the transmission, if invested in the acquisition of a new residence, may be excluded from assessment.

Autoliquidación 210 model shall indicate as the income type code 33, if reinvestment has occurred before the transmission, or the code 34, when the reinvestment occurs after transmission.

#### CONVENTION

According to the agreements signed by the Spanish state, gains from the alienation of immovable property situated in Spanish territory may be taxed in Spain.

---

## TAXATION

Income obtained without EP should be taxed separately for each total or partial accrual of income subject to tax forms.

The taxable amount of capital gains is determined by applying generally to any asset impairment, income tax rules. Profits are calculated by the difference between the values of transmission and acquisition.

The purchase price will consist of the actual amount for which the property has been bought, which will be added to the amount of the expenses and taxes inherent to the acquisition, excluded interests. The amount so determined will be reduced, where appropriate, in the amount of repayments regularly practiced.

In the case of transmissions produced until December 31, 2014, depending on the year of acquisition, this value was corrected through the application of coefficients of update that is established on a yearly basis, in the General State budget Act.

Update coefficients have been omitted in the case of transmissions produced from 1 January 2015

The transmission value shall be the actual amount by which alienation was effected, discounting the amount of expenses and taxes inherent to the transmission.

The difference between the value of transmission and the acquisition value so determined will be the gain that is subject to taxation

### **Transitional arrangements:**

However, in the case of natural persons, if the property was acquired prior to December 31, 1994, in these cases you must take into account the following rules:

Only the portion of the equity gain generated before 20 January 2006 would be subject to reduction

### **Rule 1 – calculation of the part of the equity gain generated before 20-01-2006**

Determines the portion of the equity gain subject to reduction according to the proportion that represent the days elapsed from the date of purchase until January 19, 2006, with respect to the total days elapsed from the date of acquisition up to the transmission.

## Rule 2 - calculation of the reduction

a) Profits accrued to December 31, 2014:

To determine the amount of the reduction, on the part of the gain that can be subject to reduction, shall apply the reduction percentage of 11.11% for each year of permanence in the heritage of the taxpayer.

The tax rate is the current general according to the year of accrual (see picture)

YEAR	2011	2012-2014	2015	2016
TAXPAYER	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residents, EU, Island y Norway: 20%</li> <li>Rest of Taxpayers 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residents EU, Island y Norway: 19%</li> <li>Rest of Taxpayers: 24%</li> </ul>

## Withholding tax

The person who acquires the property, whether or not resident, is required to withhold and pay to the Treasury department 3% of the agreed fee. This retention is for the seller as payment on the account that corresponds to the gain arising from the transfer tax.

The purchaser will enter the retention by the model 211, within one month from the date of transfer, and deliver to the non-resident seller a copy of Form 211, so that the latter may deduct withholding tax liability resulting from reporting the gain.

### 3.5.2. Other capital gains

#### INTERNAL RULES

According to the internal rules, capital gains in Spanish territories are considered in the following cases:

- When derived from securities issued by resident individuals or entities.
- When deriving from other personal property located in Spanish territory or rights to be fulfilled in that territory.

In the internal rules there are several cases of exemption. Some examples are:

- 
- Capital gains derived from personal property obtained by residents in another Member State of the European Union (except those obtained through a tax haven, or in the case of gains arising from the transfer of shares or other rights in a company whose assets consist principally of immovable property situated in Spain, or in the case of gains from the transfer of shares or other rights in an entity and the taxpayer, at any time during the 12 month period prior to the transfer, has participated directly or indirectly at least 25% of the capital or assets of such entity).
  - Capital gains derived from securities issued by non-residents in Spain.
  - The income derived from the transfer of securities or redemption of units in investment funds held in official secondary markets in Spain, obtained by individuals or entities resident in a country with which Spain has signed agreement with exchange of information clause, except to be obtained through a tax haven.

## CONVENTION

According to the conventions normally the power to tax on these earnings is solely for the State, being exempt in Spain. However, there are exceptions in many conventions when derived from shares or shares in companies with real estate, which enables the assessment of each situation in the State property. You shall consult each Convention.

## TAXATION

Income obtained without EP should be taxed separately for each total or partial accrual of income subject to tax forms. Taxation should be operation by operation, so there is not the tradeoff between gains and losses.

In the case of capital gains (derived from rights or shares in an entity whose assets are mainly represented by immovable property situated in Spanish territory or attribute to the holder the right to enjoyment of immovable property situated in Spanish territory), those from the transmission rights or interests in resident in countries or territories with which there is no effective exchange of tax information, the transfer value shall reflect proportionately the market value at the time of the transfer of immovable property situated in Spanish territory.

The tax rate applicable is 19% (21% from 1 January 2012 until 31 December 2014 inclusive) if derived from the transfer of an asset. Otherwise, it will be 24 100 (24.75% since January 1, 2012 until December 31, 2014, inclusive).

Deductions: from the tax can only be deducted:



- 
- Deductions for donations in the terms foreseen in the Law on Personal Income Tax Act and the taxation of non-profit entities and tax incentives for patronage.
  - The deductions that would be made on income.

## 4. DEDUCTIONS FROM INCOME OBTAINED WITHOUT PERMANENT ESTABLISHMENT

### 4.1. Required to retain

They are required to withhold or to pay in respect of income subject to IRNR that meet or added, including:

- The resident in Spain (also the entities under an attribution).
- Natural persons resident in Spain performing economic activities.
- Taxpayers IRNR EP.
- Taxpayers without EP IRNR respect of employment income that meet constituting deductible for obtaining income spending.
- Entities in income allocation established abroad, with a presence in Spanish territory
- The representative acting on behalf of the insurance company operating under the freedom to provide services

### 4.2. Amount withheld

Retention should be an amount equal to the tax liability arising from the provisions of the Tax Property or established in an agreement.

However, the holder shall not take into account the following expenses or deductions (which are applicable to calculate the tax) deductible expenses, the amount of the special levy on real estate of non-resident entities and the deduction for charitable contributions.

### 4.3. Obligation to declare

In general, the holder must file a return and make, if necessary, your deposit through the Model 216.

Also, you are required to submit an annual summary model 296.

However, corresponding to the income derived from the transfer and redemption of shares or shares representing the capital or assets of collective investment institutions (eg investment funds); deductions shall be paid by the model 117, and included in the statement annual information 187.

## 5. STATEMENT OF INCOME OBTAINED BY NON RESIDENTS WITHOUT PERMANENT ESTABLISHMENT

### 5.1. Obligation to file

Taxpayers are not required to file the appropriate income statement for which they had practiced tax withholding, except for capital gains arising from the reimbursement of shares in investment funds regulated in law 35/2003 of 4 November, of collective investment institutions, when the retention is less than the tax fee calculated in accordance with the tax law (with effect from 1 January 2014) or concerning those income subject to withholding but exempted under the provisions of the Tax Act or a Convention applicable double taxation.

In particular, the obligation to file in the following cases of obtaining income:

- Imputed income from urban real estate (individuals only).
- Yields satisfied by persons not having the status of retainer. For example, income earned from the leasing of property when the tenant is an individual and such income meets outside the scope of economic activity
- Income obtained by the transfer of real estate.
- To request a refund of excess withholding in relation to the amount of tax.

---

## 5.2. Model and deadline

Model: the case of income earned from January 1, 2011, it should be used the model 210, both to declare income, such as capital gains or income earned property.

Special case: In the case of transfers of property, when the property being transferred is jointly owned by a married couple in which both spouses are non-residents may make a unique statement.

Deadline for submission of Form 210: Depending on the types of income are:

- Revenue from the transfer of real estate: within three months after the period of one month has passed since the date of transfer of the property.
- Imputed income from urban real estate: the next calendar year accrual date (December 31 of each year). In case of electronic filing, you can settle the payment of the tax due from 1 January to 23 December.
- Other income:
  - » Self-assessments resulting to pay: the deadline and entry will be the first twenty calendar days of the months of April, July, October and January in relation to income which vesting date falls within the previous calendar quarter. In case of electronic filing, you can settle the payment of the tax debt from 1 to 15 April, July, October and January, respectively.
  - » Self-assessments of zero quotas: the deadline will be 1 to 20 January following the accrual of the declared income year.
  - » Self-assessments with refund: may be submitted from 1 February following the accrual of the income declared and within four years from the end of the reporting period and income year retention. This period will be applicable to all self-assessments, regardless of whether the return derived from the internal standard or an agreement to avoid double taxation, even in those cases in which an Order implementing the Convention set a shorter period. It will be understood after the deadline for submission of the tax return at the time of submission.

---

## 5.3. Documentation

### Certification of residence

- Internal exemptions

If exemptions apply to Spanish domestic law by reason of the taxpayer's residence, a residence certificate issued by the tax authorities of the country of residence will be attached to justify these rights.

However, when the exemptions are applied in Article 14.1.k) and 14.1.l) of the Law on Income Tax for Non-Residents, pension funds or collective investment subject to a specific regime of monitoring or administrative record, the right to justify the exemption, instead of the certificate of residence, is as follows:

a) In the case of the exemption in Article 14.1.k) shall include a declaration made by the representative of the pension fund in compliance with legal requirements appears, set down in Annex VI of the Order approving the Form 210.

- Deductible expenses for EU taxpayers or from a EU member state which whom there exists an effective Exchange of tax information

When expenses for determining taxable income are deducted because of taxpayers residence in another Member State of the European Union, a certificate of tax residence will be attached in the state that is issued by the tax authority of that State.

### Proof of deductions

When deductions are deducted from the income or advance payments, supporting documents will be attached.

### Certificate proving the account devolution

Refunds will be made by transfer to the bank account specified in the entry document / return and whose ownership can be one of the following:

- The person doing the reverse. However, in the event that the self-assessment is made by the representative of the taxpayer, may only hold back the bank account if it is legally authorized

- The taxpayer himself.

### Proof of representation

When the refund is requested on an account whose owner is the legal representative of the contributor, it will be necessary to attach the document evidencing representation, which should contain a provision authorizing the said legal representative for the payment to the account name.

## 5.4. Filing of model 210

The filing can be made electronically or on paper.

### FILING VIA INTERNET

The presentation can be done either online with an electronic signature certificate accepted by the Tax Agency. To do this, you must complete the forms available in the electronic office of the Tax Authorities.

If the filing is resulting in a payment you should provide an electronic wire transfer, when this option is available, or work with your Bank to proceed with the payment indicating the complete reference number of the Tax filing.

Social Collaboration: persons or entities authorized to submit statements electronically on behalf of third parties can make use of that power in respect of the models 210 electronic certificate will be required of the social partner.

Third party legal representation: through the delivery by the grantor of a power in the offices of the Inland Revenue, you can empower a person or entity for the electronic filing of declaration models to this paragraph. This presentation will require the use of e-certificate proxy.

### PAPER PRESENTATION FORMAT

By printing the completed form generated in the Internet portal of the Inland Revenue ([www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)).

A copy of the self-assessment model, as well as the copies of the payment / return will be obtained.

## 6. SPECIAL TAX ON REAL ESTATE FOR ENTITIES NON RESIDENT

### Calculation

a) Special Tax accrued until December 31, 2012.

In general, non-resident entities that own or hold in Spain, for any reason, real property or real rights of enjoyment or enjoyment thereof, are subject to taxation under the Income Tax Non-resident by a Special Tax.

However, the Special Tax shall not be required to:

- 1) States and foreign public institutions and international organizations (in this case, are exempt from declaration submitted by the Special Assessment).
- 2) Entities entitled to the application of an agreement to avoid double taxation clause containing exchange of information, on the terms and with the requirements of Article 42 of the Consolidated Law on Income Tax for Non-Residents.
- 3) Entities that develop in Spain, of continuously or habitually, economic operations other than merely owning or leasing property within the meaning of Article 20.2 of the Regulations of Income Tax Non-Resident.
- 4) Companies traded on secondary markets officially recognized. This of course will also apply if the property is held indirectly through an entity entitled to the application of an agreement to avoid double taxation with exchange of information clause.

b) Special Assessment accrued from January 1, 2013.

Entities resident in a country or territory which may be considered a tax haven, owning or holding assets in Spain, such real state property or rights of enjoyment, they will be subject to tax by a special charge.

However, the special levy shall not be required to:

- 1) States and foreign public institutions and international organizations.
- 2) The company listed on secondary markets officially recognized.

Tax base: The tax base will normally be the assessed value of real property.

Tax rates: 3%.

Deductibility of tax: Special Assessment fee will be considered as deductible expense for purposes of determining taxable IRNR.

Model: the model 213 should be used.

Deadline: The deadline for submission is January following the date of accrual of the Special Tax, which is December 31 of each year.

Forms of presentation: the presentation can be made online, with electronic signature certificate accepted by the Inland Revenue, or support evidence generated when printing the form previously completed in the Internet portal of the tax office.

Where to submit the model 213 on paper:

- » The presentation and admission will be made on any partner entity in collection management (Bank, Savings and Credit Cooperative) situated in Spanish territory.
- » Zero quota. In these cases, the statement shall be submitted to the Delegation of the tax office in whose jurisdiction the property is located, by personal delivery or by certified mail.

## 7. SPECIAL TAX ON CERTAIN LOTTERY AWARDS AND BETTING

### Context

Since January 1, 2013, non residents are subject to income on lottery prizes.

No awards will be subject to taxes before January 1, 2013.

In any event, awards of 2,500 euros or below, will be exempt from tax.

The awards whose full amount exceeding 2,500 euros will be subject to tax in respect of the amount in excess of that amount.

In the event that the amount of the tenth fraction or lottery ticket or bet made, is less than 0.50, the maximum amount exempted shall be reduced proportionately.

In the event that the prize was jointly owned, the exempt amount is divided among the co-owners according to their corresponding share.

## Taxable income

The tax base will consist of the prize money in excess of the exempt amount.

In the event that the prize was shared ownership, the taxable amount shall be apportioned among the joint owners according to their corresponding share.

## Withholding or payment on account

The retention base is determined by the amount of taxable income from the special levy.

The rate of withholding tax will be 20 percent.

The deductions shall be paid by the model 230, and included in the annual statement model 270.

## Statement by the special assessment

Taxpayers of this tax shall be required to submit a statement (model 136) for this special assessment.

However, there will be no obligation to make the quoted statement when the prize would have been exempt is less than the amount in connection with the same retention or payment referred to in the preceding paragraph.



## 8. SCHEME OPTIONAL

### 8.1. Workers from abroad moving into Spanish territory

Persons who acquire their fiscal residence in Spain as a result of their displacement to Spanish territory, may choose to pay the tax on income of non-residents, while keeping the status of taxpayers by the tax on the income of physical persons (IRPF), when the following conditions are met:

a) Until December 31, 2014

- » They have not been resident in Spain during the 10 years prior to its move to Spanish territory
- » The shift to Spanish territory occur as a result of a contract of employment
- » Work effectively carried out in Spain
- » Such work carried out for a firm or entity resident in Spain or to a permanent establishment situated in Spain of a non-resident entity in Spanish territory
- » The performance of the work arising from the employment relationship are not exempt from taxation by the tax on the income of non-residents.
- » That the taxpayer does not get income that qualify as obtained through a permanent establishment situated in Spanish territory

b) From 1 January 2015:

- » That have not been resident in Spain during the ten tax periods previous to the one in in which they move to Spanish territory.
- » To not get income that qualify as obtained by an EP in Spanish territory.

Taxpayers who choose this option are not considered residents for purposes of the application of a Double Taxation Agreement to be taxed only on the income they receive from sources in Spain.

The option, withdrawal or special arrangements are made by using the model:

149. A) communication option must be included with the documentation provided for in Article 119.1 of the Income Tax Regulations.

Taxpayers who choose the special regime must file a special tax declaration in the model 150.

## 9. SPECIAL PROCEDURES FOR DETERMINING THE DEDUCTIONS FROM INCOME WORK IF CHANGE OF RESIDENCE

It is a voluntary procedure that can be used by employed persons, whose purpose is to anticipate the deductions from salary income effected by a relocation.

Payers must be resident or have permanent establishment in Spain.

### 9.1. Workers moving to Spanish territory

The Tax Office will issue workers a document for delivery to the employer.

To apply this procedure evidence must be provided of a stay exceeding 183 days in Spanish territory.

Deadline: 30 days prior to the date of entry into Spanish territory .

### 9.2. Workers travelling abroad

Self-employed workers which do not pay tax on the income of non-residents, must notify the tax office using the model of communication 247.

The tax agency shall issue a document for delivery to the employer.

The document will extend their effects, with respect to the practice of deductions subject to the tax on income of non-residents, maximum, to two calendar years.

The use of this procedure does not exonerate the worker to prove their new fiscal residence to the tax administration.

To use this procedure is required to prove the existence of objective data in the employment relationship that makes foreseeable that, as a result of the provision of labour in another country, he or she will stay in the same country exceeding 183 days during the calendar year.

Accreditation shall be made by means of a supporting document from the payer of the performance of work that expresses the recognition of the employment relationship with the worker, the country or territory of displacement, the duration of the contract, the date of commencement of the provision of labour in that country, and the duration of the displacement.

## 10. LOANS FROM INTER-RELATED COMPANIES

The basic principle to keep in mind is that all operations between inter- related parties must be valued at market value.

### Related Entities

Will consider related persons or entities as follows:

- a) A company and its shareholders.
- b) An entity and its directors or administrators.
- c) An entity and the spouses or persons related by direct or collateral consanguinity or affinity to the third degree of the partners or shareholders, directors or managers.
- d) Two entities belonging to the same group.
- e) An entity and the board members or directors of another entity where both entities belong to the same group.
- f) An entity and the spouses or persons related by kinship, direct or collateral consanguinity or affinity to the third degree of the partners or of another company if both companies belong to the same group.
- g) An entity resident in Spanish territory and its permanent establishments abroad.

- h) An entity not resident in Spanish territory and its permanent establishments in that territory.
- i) Two entities that are part of the same group taxed under the regime for groups of cooperative societies.

## 11. DOUBLE TAXATION CONVENTIONS

In the event that the taxpayer is resident in a country with which Spain has signed agreement to avoid double taxation, it should be understood what is available on it, because, in some cases, the tax is lower, and in certain circumstances, can not be taxed in Spain. In those cases in which the income is not taxed in Spain or is taxed at a lower rate, the non-resident taxpayer must demonstrate that it is resident in a country with which Spain has signed the Convention on the corresponding certificate issued by the tax authorities in the country of residency.

### 11.1. Countries with double taxation agreement with Spain on Income Tax and Wealth Tax

#### EUROPEAN UNION

Country	Date	BOE
Germany:		
• Old agreement	05-12-1966	08-04-1968
• New agreement (21)	03-02-2011	30-07-2012
Austria (1)	20-12-1966	06-01-1968
Bélgium (10)	14-06-1995	04-07-2003
Bulgaria (12)	06-03-1990	12-07-1991
Cech Republic (11)	08-05-1980	14-07-1981
Croatia (13)	19-05-2005	23-05-2006
Denmark (6) (15)	03-07-1972	28-01-1974
Slovakia (11)	08-05-1980	14-07-1981
Slovenia (11)	23-05-2001	28-06-2002

Country	Date	BOE
Estonia (11)	03-09-2003	03-02-2005
Finland (2)	15-11-1967	11-12-1968
France	10-10-1995	12-06-1997
Greece	04-12-2000	02-10-2002
Hungary (11)	09-07-1984	24-11-1987
Irland (3)	10-02-1994	27-12-1994
Italy	08-09-1977	22-12-1980
Letonia (11)	04-09-2003	10-01-2005
Lithuania (11)	22-07-2003	02-02-2004
Luxemburg (16)	03-06-1986	04-08-1987
Malta (3) (11)	08-11-2005	07-09-2006
Netherlands	16-06-1971	16-10-1972
Poland (11)	15-11-1979	15-06-1982
Portugal	26-10-1993	07-11-1995
UK (4)	21-10-1975	18-11-1976
Romania (12)	24-05-1979	02-10-1980
Sweden	16-06-1976	22-01-1977

#### REST OF EUROPE

Country	Date	BOE
Albania (19)	02-07-2010	15-03-2011
Bosnia y Herzegovina	05-02-2008	05-11-2010
Georgia (19)	07-06-2010	01-06-2011
Island	22-01-2002	18-10-2002

Country	Date	BOE
Kazajistán	02-07-2009	03-06-2011
Macedonia	20-06-2005	03-01-2006
Moldavia (17)	08-10-2007	11-04-2009
Norway (7)	06-10-1999	10-01-2001
Russia	16-12-1998	06-07-2000
Serbia	09-03-2009	25-01-2010
Switzerland (14)	26-04-1966	03-03-1967
Turkey	05-07-2002	19-01-2004
Old URSS (5)	01-03-1985	22-09-1986

### AMÉRICA

Country	Date	BOE
Argentina:		
• Old Agreement (22)	21-07-1992	09-09-1994
• New Agreement (23)	11-03-2013	14-01-2014
Barbados	01-12-2010	14-09-2011
Bolivia	30-06-1997	10-12-1998
Brazil (9)	14-11-1974	31-12-1975
Canada	23-11-1976	06-02-1981
Chile	07-07-2003	02-02-2004
Colombia	31-03-2005	28-10-2008
Costa Rica	04-03-2004	01-01-2011
Cuba (8)	03-02-1999	10-01-2001
Ecuador	20-05-1991	05-05-1993

Country	Date	BOE
United States (3) (18)	22-02-1990	22-12-1990
Jamaica	08-07-2008	12-05-2009
México	24-07-1992	27-10-1994
Panamá	07-10-2010	04-07-2011
Salvador, El	07-07-2008	05-06-2009
Trinidad y Tobago	17-02-2009	08-12-2009
Uruguay	09-10-2009	12-04-2011
Venezuela	08-04-2003	15-06-2004

#### ASIA

Country	Date	BOE
Saudi Arabia	19-06-2007	14-07-2008
Armenia	16-12-2010	17-04-2012
China	22-11-1990	25-06-1992
Korea (3)	17-01-1994	15-12-1994
Arab Emirates	05-03-2006	23-01-2007
Filipines (3)	14-03-1989	15-12-1994
Hong Kong	01-03-2011	14-04-2012
India	08-02-1993	07-02-1995
Indonesia (20)	30-05-1995	14-01-2000
Irán	19-07-2003	02-10-2006
Israel	30-11-1999	10-01-2001
Japan	13-02-1974	02-12-1974
Malasia	24-05-2006	13-02-2008

Country	Date	BOE
Pakistán	02-06-2010	16-05-2011
Singapur	13-04-2011	11-01-2012
Tailand	14-10-1997	09-10-1998
Vietnam (3)	07-03-2005	10-01-2006

### ÁFRICA

Country	Date	BOE
Argelia	07-10-2002	22-07-2005
Egypt (13)	10-06-2005	11-07-2006
Morocco	10-07-1978	22-05-1985
South Africa	23-06-2006	15-02-2008
Tunisia	02-07-1982	03-03-1987

- (1) This Agreement is modified in Articles 2, 3, 11 and 24 by the Protocol signed on 24-02-1995, published in the Official Gazette on October 2, 1995.
- (2) Amended by exchange of notes of 18 and 24 August 1970 (BOE of February 2, 1974); of February 22, 1973 (BOE of 24 April 1974) and 27/04/90 (BOE of 28 July 1992).
- (3) Not applicable to wealth tax.
- (4) Amended by the Exchange of Notes 13-12-1993 and 17-06-1994 (BOE of 25 May 1995).
- (5) Applicable to Ukraine, Belarus, Moldova, Georgia, Armenia, Azerbaijan, Kazakhstan, Turkmenistan, Uzbekistan, Tajikistan and Kyrgyzstan. By exchange of letters between Spain and the countries listed below, the agreement to avoid double taxation between Spain and the USSR, March 1, 1985 ceases to have effect from the dates shown below.



Country	Date	BOE
Armenia	10-10-2007	23-06-2010
Azerbaijan	28-01-2008	23-06-2010
Georgia	10-10-2007	23-06-2010
Moldavia	01-10-2007	23-06-2010
Kazakistan	08-07-2008	23-06-2010
Uzbekistán	21-07-2010	11-10-2010

- (6) This agreement is modified in Articles 2, 3, 9, 10, 14, 17, 19, 22, 24 and 25 and Article 29 has been deleted by the Protocol signed on 17-03-1999, published in the BOE 17-05-2000.
- (7) The provisions apply from 01-01-2001 and from this date shall cease to apply the agreement signed on 04.25.1963.
- (8) Amended by exchange of notes 09-11-1999 and 30-12-1999 (BOE 10-01-2001).
- (9) See Resolution 22-09-2003 (BOE 02-10-2003) on different points of interpretation of the Convention.
- (10) Its provisions apply from 01-01-2004 (Additional Act of 22 June 2000 amending the Convention and the Protocol of 14 June 1995) and from this date shall cease to apply to the Convention signed on 24 -09 to 1970.
- (11) From May 1, 2004 these countries join the European Union (EU).
- (12) EU member state since January 1, 2007.
- (13) The provisions apply from 01-01-2007.
- (14) This Agreement is modified by the Protocol of 29 June 2006 (BOE 27-03-2007).
- (15) This Agreement and the Amending Protocol has been denounced by Note Verbale of 10 June 2008 the Embassy of Denmark (BOE 19-11-2008). As a result, the Convention and its amending Protocol makes this into force on January 1, 2009.

(16) Amended by Protocol 10-11-2009 (BOE 31-05-2010), comes into force on 16-07-2010.

(17) Its provisions apply from 01-01-2010.

## 11.2. Countries and territories with agreements on exchange of information in tax matters

Country or Territory	Date	BOE
Curaçao (Agreement Antilles Holland) (1)	10/06/2008	24/11/2008
Holland, (Bonaire, San Eustaquio y Saba) (CDI Holland) (1)	16-06-1971	16-10-1972
San Martín (Acuerdo antiguas Holland Antilles) (1)	10-06-2008	24-11-2009
Aruba	24-11-2008	23-11-2009
Andorra	14-01-2010	23-11-2010
San Marino	06-09-2010	06-06-2011
Bahamas	11-03-2010	15-07-2011

(1) With effect from November 10, 2010 the Netherlands Antilles ceased to exist as such. From that date, St. Maarten and Curaçao have the same status as Aruba (part of the Kingdom of the Netherlands, but enjoy independence), while the rest of the islands of the former Netherlands Antilles (Saba, St. Eustatius and Bonaire) have become part of the Netherlands itself.

## 11.3. EU and EEA countries with effective exchange of tax information

Countries UE	Other countries EEE with effective interchange of tax information (4)
Germany	Island
Austria	Norway
Belgium	

Countries UE	Other countries EEE with effective interchange of tax information (4)
Bulgaria (2)	
Czech Republic (1)	
Cyprus (1)	
Croatia (3)	
Denmark	
Slovakia (1)	
Slovenia (1)	
Spain	
Estonia (1)	
Finland	
France	
Greece	
Hungary (1)	
Ireland	
Italy	
Letonia (1)	
Lithuania (1)	
Luxemburg	
Malta (1)	
Holland	
Polond (1)	
Portugal	
United Kingdom	

Countries UE	Other countries EEE with effective interchange of tax information (4)
Romania (2)	
Sweden	

- (1) Member States of the European Union on May 1, 2004.
- (2) Member States of the European Union as of January 1, 2007.
- (3) Member State of the European Union from July 1, 2013.
- (4) The EEA is composed of the members of the European Union over Iceland, Norway and Liechtenstein. There is effective exchange of tax information with those countries or territories which do not have the consideration of tax havens.

## 12. TAX HAVENS

In Spanish law there is a wide range of penalizing rules intended to discourage the use of tax havens. So, unlike anything ever seen before, when the taxpayer resides or operates in or from a territory that is fiscally tax haven, its tax status deteriorates.

Thus, the operations performed by legal and natural persons or residents with offshore entities persons are valued at the price agreed in normal market conditions between independent parties.

Similar to the scheme related transactions, there are cost consequences when conducting business with people resident in countries or territories considered tax havens. For these cases, the following documentation requirements are requested:

- a) Name or trade name or full name, legal address and tax identification number of the taxpayer and persons or entities with which the operation is conducted, as well as detailed description of the nature, characteristics and amount. It should also identify people who, on behalf of such persons or entities, are involved in the operation.
- b) Analysis of comparability.
- c) An explanation regarding the selection of the valuation method chosen, including a description of the rationale behind the choice of the same, and as applicable, and the specification of the value or range of values derived thereof.

- d) Criteria for allocating expenses for services provided jointly in favour of more people or entities resident in tax havens, as well as the relevant agreements, if any, and cost sharing agreements.
- e) Any other information that the taxpayer has been ordered to determine the valuation of its operations.

The countries listed are given a very strict regime, subject to administrative procedure for investments to and / or from the same without the right to invoke the double taxation agreement. These countries are:

1. Principado de Andorra (10)	17. República de Dominica	33. Islas Turks y Caicos
2. Antillas Neerlandesas (4) (11)	18. Granada	34. República de Vanuatu
3. Aruba (5)	19. Fiji	35. Islas Vírgenes Británicas
4. Emirato del Estado de Bahrein	20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)	36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
5. Sultanato de Brunei	21. Jamaica (6) (7)	37. Reino Hachemita de Jordania
6. República de Chipre	22. República de Malta (3)	38. República Libanesa
7. Emiratos Árabes Unidos (2)	23. Islas Malvinas	39. República de Liberia
8. Gibraltar	24. Isla de Man	40. Principado de Liechtenstein
9. Hong-Kong (17)	25. Islas Marianas	41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986 (8)
10. Anguilla	26. Mauricio	42. Macao
11. Antigua y Barbuda	27. Montserrat	43. Principado de Mónaco
12. Las Bahamas (15)	28. República de Naurú	44. Sultanato de Omán
13. Barbados (16)	29. Islas Salomón	45. República de Panamá (13)
14. Bermuda	30. San Vicente y las Granadinas	46. República de San Marino (12)
15. Islas Caimanes	31. Santa Lucía	47. República de Seychelles
16. Islas Cook	32. República de Trinidad y Tobago (9)	48. República de Singapur (14)

## 13. ECONOMIC AND FISCAL REGIME OF CANARIES

Canary has historically enjoyed an economic and tax differentiation in order to compensate the effect of insularity. Spain's accession to the EU has been a modernization of the economic singularity, reflected in the new bases of economic and tax system, which keeps the islands in exceptional conditions for the promotion of trade and investment.

### 13.1. Fiscal Incentives in the REF

#### 13.1.1. The Canary Islands Investment Reserve (RIC)

There is a tax incentive that allows a reduction in income tax of up to 90% on retained earnings, through the provision of a Special Investment Reserve (RIC). Distributed profit must not come from establishments located in Canary.

For this purpose, economic activities derived from establishments in the Canary Islands are considered economic activities, including those from the transmission of the heritage elements loyal to the same, as well as the derivatives of the transmission of heritage items not included in economic activities.

For these purposes they shall be considered non-distributed benefits those intended to nourish the reserves, with the exclusion of a legal nature.

The reserve for investments must appear on the balance sheets with absolute separation and appropriate title.

The amounts allocated to the reserve for investments in the Canary Islands should be materialized in a maximum period of three years from the date of accrual of the tax, in the accomplishment of some of the following investments:

- a) The initial investments consisting of the acquisition of heritage elements of the new material or intangible fixed assets as a result of:
  - » The creation of an establishment.
  - » The extension of the establishment.
  - » The diversification of the activity of an establishment for the development of new products.
  - » The substantial transformation in the production process of an establishment.
  - » Also will have the consideration of initial investments in soil, built or not, provided that they have not been previously benefited from the scheme provided for in this article and affect:
    - » To the promotion of protected homes, when appropriate this rating in accordance with the provisions of the Decree

27/2006, to March 7, which governs the actions of the Housing Plan in the Canary Islands, and are intended for the lease by the development company.

- » To The development of industrial activities including in divisions 1 to 4 of the first section of the tax on economic activities, approved by the Royal Legislative Decree 1175/1990, September 28, approving the fees and the instruction of the tax on economic activities.
- » To the commercial areas that are subject to a process of rehabilitation.
- » To tourism activities regulated by the Law 7/1995, of April 6, management of tourism in the Canary Islands, whose acquisition note for the rehabilitation of a tourist establishment.

In the case of intangible assets they should be made to rights of use of industrial or intellectual property, non-patented knowledge, in the terms specified in the regulations, and administrative concessions, and meet the following requirements:

- » Be used exclusively by the establishment that meets the conditions outlined in this letter.
- » Be depreciable.
- » Be purchased from third parties under market conditions. In the case of administrative concessions it is understood that are acquired in market conditions when they are subject to a competitive procedure.
- » Appear as an asset of the company

When it comes to taxpayers that comply with the conditions laid down in article 101 of the Law 27/2014, of November 27, from corporate tax, in the tax period in which you get the benefit from which the reserve is Dota, the investment can consist in the acquisition of fixed assets used items, provided that the goods purchased have not been previously benefited from the scheme provided for in this article. When it comes to soil, must be fulfilled in any case the conditions laid down in this letter.

- b) The creation of jobs directly related with the planned investments in the letter A, which occurs within a period of six months from the date of entry into operation of the investment

The creation of jobs is determined by the increase in the average workforce total of the taxpayer produced in that period with respect to the average workforce of the 12 months prior to the date of the entry into operation of the investment, provided that such an increase is maintained for a period of five years, except in the case of taxpayers that meet the conditions of article 101 of the Law 27/2014, of November 27, from corporate tax, in the tax period in which you get the benefit from which the reserve is Dota, who will be required to maintain this increase for three years.

B bis. Job creation made in the tax period that cannot be considered as initial investment by not collecting any of the requirements set forth in section B above, with the limit of 50 percent of the grants to the reservation made by the taxpayer in the tax period.

- c) The acquisition of heritage elements of the plant material or intangible that cannot be considered as initial investment by not collecting any of the conditions set forth in the letter A, above, the investment in heritage elements that contribute to the enhancement and protection of the environment in the Canary Islands territory, as well as those expenses of research and development.

When it comes to vehicles for the transport of passengers by sea or by road should be devoted exclusively to public services in the scope of functions of general interest that correspond with the public's needs in the Canary Islands.

When it comes to soil, built or not, this should be affected:

- » To the promotion of protected homes, when appropriate this rating in accordance with the provisions of the Decree 27/2006, to March 7, which governs the proceedings of the Housing Plan of the Canary Islands, intended for the lease by the sponsoring society.
- » To The development of industrial activities including in divisions 1 to 4 of the first section of the tax on economic activities, approved by the Royal Legislative Decree 1175/1990, September 28, approving the fees and the instruction of the tax on economic activities.
- » To the commercial areas that are subject to a process of rehabilitation.
- » To tourism activities regulated by the Law 7/1995, of April 6, management of tourism in the Canary Islands, whose acquisition note for the rehabilitation of a tourist establishment.
- » For the sole purpose of understand included in the amount of the materialization of the reserve the value corresponding to the ground, shall be considered as works of rehabilitation actions directed at the renovation, expansion or improvement of tourist establishments, provided that they meet the necessary conditions to be incorporated into the plant and equipment as the largest value of the property

### 13.1.2. Deduction for Investment in Canary

This deduction is a deduction from the tax payable after the application of deductions for double taxation and possible bonuses. The amount of the deduction is in each case, calculated by applying the percentage of deduction legally stipulated for each type of investment on the total amount of investments.

- Companies and other legal entities subject to corporate income tax with tax residence in the Canary Islands, in relation to investments made in the Canaries.



- Companies and other legal entities not having their tax residence in the Canary Islands, for establishments permanent located in the Canary Islands, where the investments are made and remain in the islands.
- Individuals engaged in professional activities and the Canary Islands, provided they meet the restrictions and conditions imposed by the Income Tax regulations.

Other exemptions:

The REF recognizes exemptions for Transfer Tax and Stamp Duty for companies resident in the Canary Islands. These exemptions apply to newly created companies, or already formed within 3 years from its establishment or extension; provided that investment goods are located in the Canary Islands, decide: increases in capital, or modernize, expand or relocate their facilities.

## 13.2. ZEC

The ZEC is a low tax regime, which is created under the Economic and Fiscal Regime of the Canary Islands with the aim of promoting economic and social development of the archipelago and diversify its production structure.

The ZEC was authorized by the European Commission in January 2000 and extended in December 2006, proceeding, by the Spanish Government, the adaptation of legislation Economic and Fiscal Regime of the Canary Islands with regard to the ZEC, under the terms of such licenses (Title V of Law 19/1994 (as amended by Royal Decree-Law 12/2006)).

The validity of the Zec will have its limit on December 31 of the year 2026, extendable prior authorization from the European Commission. However, the authorization of the registration in the registry office of entities will end on December 31 of the year 2020.

### 13.2.1. Taxation

#### Corporation Tax

ZEC entities are subject to income in Spain at a rate of 4% Societies. The special rate of 4% will apply to a maximum amount of taxable income, depending on the number of jobs created and the type of activity carried out by the ZEC Entity.

---

## Tax scale

To determine the portion of the tax base for the entity based in the Canary Islands Special Zone that derives from the operations carried out materially and effectively in the geographic area of the Canary Islands Special Zone, the resulting percentage multiplying by one hundred the result of a fraction in which they appear will be implemented on the basis of the taxable entity:

- 1) In the numerator, with a positive sign, the amount of the following operations:
  - a) The transmissions of movable goods made in the geographical area of the Canary Islands Special Zone. If the goods have been assembled outside the geographical area of the Canary Islands Special Zone, they will keep the value of the work on the preparation and manufacture carried out and the provision of services to complete the delivery or installation.
  - b) The provision of services that are carried out by the entity which is located in the area of the Canary Islands Special Zone. To these effects, they will have this status all those operations with goods and services made through the use of information technologies and telecommunications, with the means of the entity located in the area of the Canary Islands Special Zone and in the manner and with the requirements to be determined by regulations.
  - c) Operations carried out from the centers of activity of the institution of the Canary Islands Special Zone located in the geographical scope of the Canary Islands Special Zone aimed at their branches located outside of this geographic scope, when the same have been used by the branch for the delivery of goods or the provision of services to third parties.
- 2) In the numerator, with a negative sign, the value of the following operations:
  - a) Operations received by the centers of activity of the institution of the Canary Islands Special Zone located in the geographical scope of the Canary Islands Special Zone from their branches located outside of this geographic scope provided that the same have been used by the entity of the Canary Islands Special Zone for the delivery of goods or the provision of services to third parties.
  - b) The transmissions of heritage items acquired by the entity of the Canary Islands Special Zone from entities that do not have the character of entity of the Canary Islands Special Zone as a result of operations covered by the special scheme for mergers, splits, transfers of assets.

- 3) The denominator shall include the amount of the total revenue and other positive components of the tax base of the entity of the Canary Islands Special Zone.
- 4) The resulting percentage of the application of the above criteria shall be rounded up to the top unit.
- 5) For the calculation of the anterior portion, the operations in question shall be entered in its value for the purposes of the corporation tax, with the exception of the undertaken between the centers of activity of the institution of the Canary Islands Special Zone.

### Transfer Tax

ZEC entities are exempt from taxation by this tax in the following cases:

- The acquisition of property and rights for the development of the activity of the ZEC Entity in the geographical area of the ZEC.
- The corporate transactions by ZEC entities, except its dissolution.
- The legal instruments related to the operations of these entities in the geographical area of the ZEC.

### IGIC

The IGIC is the canary indirect tax on final consumption, replacing the payment of Value Added Community (VAT). The nature of IGIC is similar to VAT, but with important differences, such as lower tax rates, with the CIIGT rate of 5%.

### Double Taxation Conventions, Parent-Subsidiary Directive and Income Tax for Non-Residents

The Canary Islands are part of the Spanish and Community. Accordingly:

- ZEC Entities eligible for the agreements to avoid double taxation, signed by Spain.
- The ZEC legislation provides that the exemptions described below also apply to income derived by residents of states not members of the EU when such income may be paid by a ZEC Entity and come from transactions physically and effectively in the field

Individuals: interest and other income earned by the transfer to third parties of own capital as well as capital gains from movable property, obtained through a permanent establishment.

---

## 14. TAXATION OF THE BASQUE COUNTRY AND NAVARRE

### 14.1. The Basque Country

#### Key Features

Taxation and financing of the Basque Country, based on the historical rights of Provincial Territories has its own characteristics. Its uniqueness is recognized in the First Additional Provision of the Constitution, is collected in the Autonomy Statute which provides that tax and financial relations between the State and the Basque Country order shall be governed by the traditional provincial Economic Agreements.

#### The Basque Tax System

The system determines that the Basque Economic Agreement have its own tax system with regulations and management capacity that usually hold the tax administrations of the States. This does not prevent the concert from including relevant tax harmonization standards that ensure the harmonious development of the different tax systems.

#### 14.1.1. Corporation Tax

The Basque tax regulations that apply to entities whose tax domicile is in the Basque Country: If the total volume of operations of the entity in the previous year exceeds 6 million, it will mean that the entity operates in the Basque Country.

The Agreement also includes a connection point on the tax levy. The tax levy corresponds in its entirety to the Provincial Treasury when the offices are in the Basque Country and its total turnover in the previous year does not exceed EUR 6 million, whatever the place where they operate.

#### 14.1.2. Income Tax for Individuals

#### Features of Income Tax for Individuals

A general tax base is applied to the tax scale for the whole amount, while the savings tax base is applied to the single tax rate of 20%.

---

The tax table contains five sections ranging from 23% minimum marginal rate and 49% of maximum for the highest marginal income.

## 15. VALUE ADDED TAX

The general tax rate is 21%, with a reduced rate of 10% for housing, veterinary drugs, medical supplies or mopeds, among others.

### 15.1. Returns to persons not established in the field of space tax

The current rules governing VAT in art. 119 special professional system returns to certain employers or not established in the territory of application of the tax. This regime is common to both entrepreneurs and professionals who are established in the Community, the Canary Islands, Ceuta or Melilla, and other third territories; without prejudice of some specialties that can be established in the Community.

C) BUSINESS TO BE  
CONSIDERED FOR THE  
DISCHARGE OF A COMPANY  
IN SPAIN ISSUES FOR FOREIGN  
INVESTOR

## 1. INTRODUCTION

Any foreign investor, who will create a company in Spain, must know the basic labour principles imposed by our labour laws.

We do not develop here the Social Security benefits (health care, temporary disability, permanent disability, unemployment, maternity, pensions, etc.), Which require an individualized study.

## 2. BUSINESS BASICS OF FOREIGN LAW 4/2000

### 2.1. Entry and stay in Spain

A foreigner who wants to enter Spain must provide passport or travel document proving his identity, and prove sufficient means for the time you intend to stay in Spain.

It must be provided with a visa issued by the diplomatic missions and consular offices of Spain

### 2.2. Access to employment

Foreigners are able to use one of the following channels.

- Quota system established by the Government.
- System repositories upon individual request.
- Singular continuous regularization process.
- Granting of residence permits on humanitarian grounds, exceptional circumstances or situation rooting.
- Family reunification.
- Bilateral agreements between countries.

### 2.3. Rights and freedoms

The Aliens Act provides generally that foreigners enjoy in Spain, the rights and freedoms recognized in the Constitution.

---

The right to organize freely, or join a professional organization under the same conditions as Spanish workers are, is limited to obtaining authorization or residence in Spain.

## 3. OCCUPATIONAL PROCEDURES FOR OPENING OR REOPENING A WORKPLACE

### 3.1. Registration of the company in the Social Security

Must be performed before the start of your activity.

It will be held at the Provincial Office of the General Treasury of the Social Security (Social Security Fund).

A code to each employer contribution account is assigned.

Shall specify who covers professional contingencies and temporary disability (IT) due to common contingencies. The data changes must be reported within 6 calendar days from occurring.

### 3.2. Affiliation of workers to the SS

All workers must join the SS prior to the initiation of their services. But in no case can be made 60 calendar days prior to the scheduled start.

Preference is paid into the Social Security Fund or competent authority of the province where the company is domiciled. SS card holder for a membership number will be the same for all his working life.

### 3.3. Formalizing protection for occupational contingencies staff at your service, as well as the economic benefit derived from common IT contingency

You can choose between the INSS or Mutual Accident and Occupational Diseases.

Health care, IT and recuperative benefits can also be insured through the company.



---

### 3.4. Acquisition and legalization of the Books Registration and Visit

#### Guest Book

In every workplace, there shall be duly filled out guest book of the Labour Inspectorate and SS, including self-employed and owners of establishments or centres.

It will be enabled by the Chief Labour Inspectorate and SS where you file the workplace and will be available to labour inspectors and sub-inspectors of Employment.

They must be kept for five years after the last diligence.

### 3.5. Supervised the SS administrators, senior management and worker members of capitalist corporations

Employees, partners and managers capitalist corporations should fit in:

- 1) The scope of the RETA (Special Scheme for Self-Employed): those who hold leadership and management that involves holding the position of director or manager, or provide other services for a capitalist corporation for profit.

## 4. WORKERS COMPENSATION. SALARY

### 4.1. Wage

Salary compensation are all economic perceptions of workers in cash for the professional provision of labour services for others

All wage compensation items listed on the SS must be included in the contribution base.

Non-wage compensation which are excluded from the contribution base are excluded from contributions to Social Security, as appropriate, up to an amount that is legally fixed

---

## 4.2. Composition of Wages

The structure of wages set by collective or individual contract negotiations should contain:

- Base Salary (salary per unit of time or work).
- Wage Supplements (fixed salary depending on the personal circumstances of the employee, the work done or the situation and results of the company).

## 5. CONTRACT WORK: RULES OF ENGAGEMENT

The employment contract is a bilateral legal business, through which two subjects - employer and employee - enter into a agreement

### 5.1. Information for workers

Where employment is more than four weeks the employer must inform the employee in writing, on the essential elements of the contract and main terms of execution of the work done.

The general information must be provided within 2 months from the start of the employment relationship and changes in working conditions within 1 month.

### 5.2. Information for employee representatives

The employer shall provide the legal representation of workers a basic copy of all contracts to be concluded in writing, except for special employment contracts of senior management on which the duty to notify is set to legal representation of workers.

### 5.3. Probation

It allows you to set trial periods which may not exceed six months for graduates and two months in the remaining cases. In companies with fewer than 25 employees, the probationary period may not exceed three months.

## 6. RULES OF ENGAGEMENT

### 6.1. Termination of Employment Contracts

#### Layoffs

An employment contract may be terminated for certain reasons which normally do not cause a conflict, such as mutual agreement, death or retirement of the employee or employer, etc.

The Act also regulates three principal grounds for dismissal of the worker:

- Collective dismissal.
- Objective causes.
- Disciplinary action.

## 7. CONTRIBUTIONS TO THE GENERAL REGIME. BASES AND TYPES

They must quote within the General regime of the Social security workers and employers on whose behalf work, except for the contingencies of accident at work, occupational disease and wage guarantee fund, in which case all the quotation corresponds to the entrepreneur. This is responsible for retaining payroll amounts that must provide each worker and submit the documentation and enter the amount of the fees for their workers and their contributions. The part of the quota which corresponds to these is then deducted at the time of the payment of their remuneration, if not the employer must pay the refund charge.

You must quote within the month following the chargeable event, for overdue payments. The contribution, according to each contingency rate applies to get the quote, to the BC.

### 7.1. Basis of quotation

Minimum contribution may not be less than the national minimum wage applicable at each time, increased by one-sixth.

By law a few maximums and minimums establish an annually fee, as they have daily or monthly pay. Maximum and minimum fee:

BASES DE COTIZACIÓN CONTINGENCIAS COMUNES			
Group	Professional Categories	Minimum euros/month	Maximum euros /month
1	Engineers and university graduates	1.056,90	3.606,00
2	Qualified technical engineers, experts and assistants	876,60	3.606,00
3	Administrative heads and workshop	762,60	3.606,00
4	Unqualified Assistants	762,60	3.606,00
5	Offitial Administrators	762,60	3.606,00
6	Subalternos	762,60	3.606,00
7	Administrative assistants	762,60	3.606,00
		Bases mínimas euros/día	Bases máximas euros /día
8	First and Second Officials	25,22	120,20
9	Specialists	25,22	120,20
10	Peones	25,22	120,20
11	Underage workforce	25,22	120,20

## 8. SAFETY AND HEALTH. RISK PREVENTION

Prior to the start of the employment relationship, workers must undergo a medical examination should be repeated periodically. Some activities require specific certificates (eg, food, food handling, etc.).

The employer first must make and keep the risk assessment to which workers can be subjected, and from the results obtained should plan preventive action for effective protection. This should, in addition, organize the resources available to implement adequate prevention, either personally by taking preventive action, or to nominate one or more workers.

It should be noted that since 1-1-2006 it is prohibited smoking in any workplace

---

The set of preventive measures must be translated into specific documentation to be kept available for:

- The competent authorities.
- Representatives of workers.
- Workers designated for preventive activity.
- Components of prevention services company.

## 9. SPECIAL SCHEME FOR SELF-EMPLOYED OR SELF

Bases and contribution rates by common contingencies in the Special Scheme for self-employed or independent are the following (Article 15):

- 1) Types of contribution for common contingencies: 29.80%, or 29.30% if the person is covered by the protection system closure.
- 2) Basis of quotation:
  - 2.1) Minimum Base Bid: 884,40 euros per month.
  - 2.2) Maximum Base Bid: 3,606.00 euros per month.
- 3) Contribution Base under 47 years old or 47 years.
  - » Workers that on 01/01/2015 are under 47 years of age will be able to choose between the limits of the minimum and maximum bases of contribution.
  - » Equal choice may be carried out by workers that on that date have an age of 47 years and a that their contribution base in the month of December 2014 has been equal to or higher than 1,926.60 euros per month.
  - » Workers who, on the 1st of January 2014, have 47 years of age, if contribution base is less than 1,926.60 euros per month, may not choose a basis of higher level to 1,926.60 euros per month, unless they exercise their option in this regard before June 30 of 2014, producing effect from July 1 of the same year.

4) Contribution Base 48 or more years of age.

- » Those workers who on the 01/01/2015 already have 48 years of age, the contribution base shall be between the amounts of 1,945.80 and 953.70 euros per month.

5) Contribution Base 48 or 49 years of age.

- » Workers that on January 1, 2015, have 48 or 49 years of age, and a contribution base more than 1,926.60 euros per month, will be eligible for a contribution base between 884.40 euros per month and the amount increased by 0.25 percent.

**Contribution base over 50 years with 5 or more years quoted.**

- » If the last contribution base is less than or equal to 1,926.60 euros, then you will have to contribute for an amount between 884.40 and 1,945.80 euros/month.
- » If the last contribution base is higher to 1,926.60 euros, you will have to contribute for an amount between 884.40 euros per month.

**TREASURY GENERAL SS**

Barcelona  
C / Aragon 273-275  
T-93-4962000

Madrid  
C / Agustin de Foxa, 28-30  
T-91-3348500

**NATIONAL INSTITUTE OF SS**

Barcelona  
San Antonio Maria Claret, 5-11  
T-932 849 358

---

Madrid  
Father Damian, 4  
T-915 688 300

**MINISTRY OF LABOUR AND SOCIAL AFFAIRS**

Madrid  
Agustín de Betrencourt, 4  
T-915 352 000

**GENERAL MANAGEMENT DIRECTION OF MIGRATION**

**INSTITUTE OF MIGRATION AND SOCIAL SERVICES (IMERSO)**

**OFFICE:  
GOVERNMENT DELEGATION TO MIGRATION AND IMMIGRATION**

PROVINCIAL WORKING ADDRESS, SOCIAL SECURITY AND SOCIAL AFFAIRS OF BARCELONA  
Travessera de Gracia, 302-311  
T-934 013 000

**POLICE CHIEF SUPERIOR CATALAN**

Via Layetana, 43  
08003 Barcelona  
T-93-290 3000

**EMPLOYMENT COUNSELING AND SOCIAL AFFAIRS OF SPAIN PERMANENT REPRESENTATION TO THE  
EUROPEAN UNION**

Boulevard du Regent, 52 1000 BRUSSELS  
T-07/322-5119360

**EMPLOYMENT COUNSELING AND SOCIAL AFFAIRS MISSION TO SPAIN permanent OF INTERNATIONAL  
ORGANIZATIONS 53**

Avenue Blanc 1202 GENEVA T-07/4122-7312230

D) THE INDUSTRIAL AND  
INTELLECTUAL PROPERTY IN  
SPAIN



---

The Intellectual property is one of the most important assets of the company. It is therefore vital before entering a new market, ensure proper protection. In Spain, with rare exceptions, the registration principle, which would mean that we have no right to an invention or trade mark if not previously registered. In our country, unlike, for example, the United States, is in effect the system first to file: the first priority rights correspond to applying for registration; ie does not use, except in the case of well-known brands, any rights against third parties.

Also, the registration system to which we have referred governs the principle of territoriality, which means that protection is only available in countries where the patent or trademark is registered. In the rest, in principle, could be used freely by others. Therefore, the trade mark or patent in their country of origin does not automatically provide protection in other countries, being therefore necessary to ensure the protection by recording them.

It is remarkable to note that intellectual property rights are assets, and, therefore, as if it were a material object, may be subjected to acts of assignment or transfer, transferred by any means permitted by law. One of the most common contracts in this area is the license by which a third party may be authorized to use the rights conferred by registration in exchange for a fee.

Spain has ratified the major international conventions in this area that, with rare exceptions, do not allow those who have obtained Spanish nationality in our country the protection of their rights and the protection Spanish nationals in most of the remaining countries.

Spain's membership of the European Union has also caused the Spanish legislature has followed the guidelines of the EU directives on industrial property and therefore the laws of our country is in line with the rest European countries.

## a) Brands

The mark is a distinctive sign whose main function is to distinguish and identify market products or services of an employer towards the products or services offered by its competitors. It also plays a major advertising and reputation-building function. Distinctive signs, especially trademarks, are an effective and necessary for both business policy and consumer protection instrument.

When launched in the Spanish market a product or service identified by a brand you need to check that:

- 1) The brand is free to use.
- 2) The brand is free to be recorded.

- 3) Brand does not have negative connotations, ie, is commercially suitable.

Before marketing is to verify that there is no identical or similar trademark previously registered for identical or similar to our products, as this could prevent the use of the sign in that territory.

Once satisfied that they are not violating the rights of others above, you may consider the various procedures for obtaining registration in order to secure exclusive rights and to prevent other companies from using the trademark. To obtain registration also need to check that the mark is not generic, deceptive, descriptive or contrary to public policy.

Since April 1996, the procedures through which a record can be obtained effectively in Spain are:

- 1) National system: are registered by the Spanish Patent and Trademark Office (SPTO). These marks may consist of a large number of signs capable of being represented graphically, which include: words, names, signatures, numerals and their combinations, slogans, drawings, sound signs, colors and three-dimensional shapes, including packaging and wrappers. Based on the foregoing, the SPTO not officially denied those brands that engage in the above prohibitions, but performed a computer search in order to communicate your request for information, to the holders of identical or similar earlier signs that could be of interest to oppose those.

The trademark registration is granted for a period of 10 years, renewable indefinitely for periods of an identical duration, however, the record may be forfeited if the mark is not renewed, if not subject to real and genuine use for a continuous period of five years, or if it becomes generic or deceptive for products or services distinguished.

A new feature is the creation of “virtual office” of the Spanish Office.

Patents and Trademarks (<https://sede.oepm.gob.es>) by Resolution of the Ministry of Industry of March 9, 2010. ESPO is well integrated into the ministerial initiative to bring public administration to the digital environment, in order to facilitate and streamline administrative procedures relating to intellectual property rights.

- 2) International System: the Madrid / Madrid Protocol: The so-called “international system” is composed of the Madrid Agreement of 1891 and the Protocol Relating to the Madrid Agreement of 1989 administered by the World Intellectual Property (WIPO) in Geneva.

It should be noted that although “international system” is named it is not strictly speaking, but is simply a system in which administrative procedures are unified and by which, in short, what you get is a plurality of registers.

The applicant must designate the countries in which protection is sought and that obviously must have ratified either the Agreement, while the Protocol, depending on the agreement based on which the application is processed. Subsequently, WIPO notify the national offices of the designated countries and, within one year (in the case of the Agreement) or 18 months (in the case of the Protocol) these offices not preclude registration based on its national law, the mark will be recorded.

No it is an open system, since they are only entitled individuals or legal entities having a link (nationality, domicile or actual and effective establishment) with a country party to one or both of the treaties cited, may on the basis of a registration or application with the trademark office of that State, to obtain an international registration having effect in some or all of the countries of the Madrid Union.

Equating the Spanish to English and French (so far, the only method recognized languages) will increase undoubtedly the exchange of trade relations, both from the perspective of the internationalization of Spanish companies abroad as on the attracting international markets.

This initiative will also facilitate adherence to the system of international registration of marks in Latin American countries, which may be submitted in your language and process requests for international brands, reducing costs and gaining ease of processing.

- 3) Community trade mark: The main feature of the CTM is its unitary character. Through a single procedure and a single record holder registered protection throughout the territory of the European Union, covering 27 states.

The CTM covers, through a single record, a market of about 500 million consumers.

It is noteworthy that the CTM does not replace the trademark rights of the Member States. The national, international and Community trade mark systems can coexist and in some cases complement.

The Community trade mark system via a single application and a single operation, to obtain a single record that gives direct protection in all member countries of the European Union. Therefore, the entrepreneur who wants to market their products or provide their services in Europe, instead of having to file an application in each of the countries where you intend your marketing, you can get an EU register which gives exclusive rights to the brand in all States of the Union. It is also noteworthy that the CTM is open to virtually all companies in the world system, and all those who are entitled to have a domicile or establishment in the European Union or in a country party to the Paris Convention or domiciled in a member of the World Organization of the country trade.

The CTM is administered by the Office for Harmonisation in the Internal Market (OHIM), based in the city of Alicante (Spain). The CTM applications may be submitted in any official language of the European Union, although the applicant must designate, in any case, a second language among the five officers OHIM (German, Spanish, English, Italian and French), which may become the language of the procedure in the case of opposition or revocation or invalidity actions.

Another great advantage of the CTM is not proof of its use for obtaining registration is required, with the use of the mark in one country of the European Union sufficient to maintain the validity of the same.

Additionally, the drastic reduction of the fees for the registration of Community trademarks supposed, since May 2009, an unquestionable incentive to opt for this registration system.

Registration is granted for 10 years and renewable for the same periods, the renewal subject to payment of the fee being.

A Community trade mark shall confer on the holder in the entire territory of the European Union the right to prevent others from using it without his consent, and the identical or similar signs which could cause a likelihood of confusion among consumers. It is very important to mention that in case of rape, it is possible to punish acts done by any State of the European Union. Questions about rape CTM correspond to the national courts of Brand Community, designated by each State.

In this sense, we refer to the Organic Law 8/2003 of 9 July, the Bankruptcy Reform amending the Organic Law 6/1985 of 1 July on the Judicial Power, which designates the commercial courts and the relevant section of the Alicante Provincial Court as a Community trade mark courts in Spain, in first and second instance, respectively, extending its jurisdiction for these purposes, the entire national territory.

## b) Protection of inventions in Spain

Inventions can be protected in our legal system through the following legal instruments that give their holders exclusive rights: patents, utility models and industrial designs.

---

Patents seek to boost investment in R & D as well as the advancement of technology in a country. The State grants exclusive rights to the invention for a limited period, generally 20 years, in exchange for which, after this period the invention into the public domain, and can benefit all of society technical advantage provided by the invention.

The patentee may exploit the invention and prevent third parties from exploiting it, entering the market or trade without their consent. During his term, the third party may only exploit the invention prior license holder.

Patents are granted for a period of 20 years from the application date. However, for maintenance is necessary to pay annual rates increased every year. After this period, the subject of the patent falls into the public domain and may be used by any party.

Finally, the reform of the Patent Act operated by Law 17/2009, of 23 November, abolished the requirement that the transmissions and patent licenses have to necessarily be a public document, referring to the Implementing Regulations of the Law Patent for the definition of the formal requirements. This regulation has been recently renovated to bring the documentary to the registration requirements of assignments, licenses, property rights, name changes and other modifications of rights for all types of industrial property, significantly reducing the administrative burden.

## c) Intellectual property

In Spain, the intellectual property is governed by Royal Legislative Decree 1/1996 of 12 April, approving the revised text of the Copyright Act is approved. Also, for the issues of intellectual property, it is appropriate to note that Spain is part of the Berne Convention for the Protection of Literary and Artistic Works.

They are all subject to copyright of literary, artistic or scientific work such as books, musical compositions, audiovisual works, blueprints, drawings, graphics, computer programs and databases original creations.

In Spain, intellectual property arises from the moment of creation, without any registration is required, which involves automatic protection. However, it is always possible to place the work in the Registry of Intellectual Property in order to get a stronger test against third parties.

Protection for copyright lasts 70 years after the author's death if it is an individual. In cases where legal persons are recognized as a writer, that protection is 70 years from the 1st of January following the lawful disclosure of the work or the year of its creation.

## d) Action against violations of intellectual property rights

The owner of the intellectual and industrial property may bring an action to against those infringing their rights in Spain, both in the civil courts as criminal proceedings.

The procedure for the filing of actions in the civil courts is regulated by the Law on Civil Procedure, which sets the standard for judgment as a legal remedy that the trademark holder may enforce its rights against third parties.

The holder whose rights have been infringed may apply:

- The cessation of acts that violate the law.
- Compensation for damages suffered.
- The seizure of the infringing goods.
- To be awarded the seized objects or media.
- The adoption of the necessary measures to prevent further attacks that violate the right measures.
- The publication of the conviction.

The rights holder may also seek injunctive relief aimed at ensuring the effectiveness of the actions.

The intellectual property rights are also protected by the criminal law.

So in addition to related marketing, use, manufacture and imitation of inventions and trademarks without authorization of the proprietor activities, modifying the Penal Code, which entered into force on October 1, 2004, introduced an offense of forgery plant varieties and parallel imports. Against such offenses, the criminal code provides for penalties that, after the aforementioned modification, have been established in imprisonment of six months to two years and fines of twelve to twenty four months.

It is also noteworthy that the causes have been extended to determine that a particular offense severity magazine, for which the Penal Code provides for higher penalties of imprisonment (one to four years), fine (twelve to twenty four months) and disqualification for the exercise of the profession related to the infringement (for a period of two to five years).

**ESPAÑOL**

# Índice

## A) RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA

1. ¿CUÁLES SON LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA? .....	<b>137</b>
1. Fomento de la internacionalización.....	149
2. ¿QUIÉN PUEDE SER TITULAR DE INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA? .....	<b>155</b>
3. ¿QUÉ TIPO DE OPERACIONES SE CONSIDERAN INVERSIONES EXTRANJERAS? ...	<b>157</b>
4. EL TRÁMITE DE LA DECLARACIÓN POSTERIOR A LA INVERSIÓN .....	<b>158</b>
4.1. ¿Qué inversiones deben declararse posteriormente? .....	158
4.2. ¿Quién está obligado a declarar?.....	158
4.3. ¿Cómo, dónde y en qué plazo debe declararse? .....	159
5. NORMATIVA SOBRE CONTROL DE CAMBIOS .....	<b>162</b>
6. DECLARACIÓN DE TRANSACCIONES CON EL EXTERIOR ANTE EL BANCO DE ESPAÑA .....	<b>164</b>
7. IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE CIERTOS MEDIOS DE PAGO Y MOVIMIENTOS POR TERRITORIO NACIONAL.....	<b>165</b>
8. PRESENTACIÓN IMPRESOS .....	<b>166</b>



9. DIRECCIONES DE INTERÉS .....	<b>166</b>
10. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES, SUCURSALES Y OFICINAS DE REPRESENTACIÓN .....	<b>167</b>
10.1. ¿Cuáles son los aspectos formales que deben observarse con carácter previo a su constitución? .....	167
10.2. Constitución de Sociedades Limitadas Nueva Empresa (SLNE) .....	168
10.3. La Sociedad Anónima Europea .....	170
10.4. Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización .....	172
10.5. Direcciones de interés .....	199
10.6. Aportaciones no dinerarias .....	200
10.7. Capital Social .....	200
10.8. Trámites posteriores a la constitución .....	201
10.9. Cuota municipal .....	206
10.10. Vías para invertir en España .....	206
10.11. Sucursal frente a filial .....	209
10.12. Oficinas de Representación .....	211
10.13. Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario .....	212
11. OTRAS FORMAS DE OPERAR EN ESPAÑA .....	<b>224</b>
Uniones Temporales de Empresas (U.T.E.s) .....	225
Agrupaciones de Interés Económico (A.I.E.s) .....	225

Cuentas en Participación (C.E.P.).....	226
Joint ventures a través de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada.....	227

## B) FISCALIDAD DE NO RESIDENTES E INVERSIÓN EXTRANJERA EN ESPAÑA

1. INTRODUCCIÓN.....	<b>229</b>
2. LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA .....	<b>229</b>
2.1. La residencia de las personas físicas .....	229
2.2. La residencia de las personas jurídicas o sociedades .....	231
3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS MÁS COMUNES OBTENIDAS EN ESPAÑA POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES.....	<b>234</b>
3.1. Rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente.....	235
3.2. Rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente .....	240
3.3. Otros rendimientos .....	242
3.4. Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos .....	254
3.5. Ganancias patrimoniales .....	256
4. RETENCIONES SOBRE RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE .....	<b>263</b>
4.1. Obligados a retener .....	263
4.2. Rentas sujetas a retención .....	263

---

4.3. Documentación .....	264
4.4. Importe de la retención .....	265
4.5. Obligación de declarar por parte de los obligados a retener .....	265
<b>5. DECLARACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE .....</b>	<b>266</b>
5.1. Obligación de declarar.....	266
5.2. Modelo y plazo de presentación .....	267
5.3. Documentación .....	268
5.4. Formas de presentación del modelo 210 .....	270
<b>6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES .....</b>	<b>274</b>
<b>7. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE LOS PREMIOS DE DETERMINADAS LOTERÍAS Y APUESTAS .....</b>	<b>276</b>
<b>8. REGÍMENES OPCIONALES .....</b>	<b>278</b>
8.1. Trabajadores desplazados a territorio español .....	278
8.2. Contribuyentes residentes en otros estados miembros de la Unión Europea (UE) o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.....	280
<b>9. PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA DETERMINAR LAS RETENCIONES SOBRE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN CASO DE CAMBIO DE RESIDENCIA .....</b>	<b>281</b>
9.1. Trabajadores que se desplazan a territorio español .....	282

9.2. Trabajadores que se desplazan al extranjero .....	282
<b>10. LA SOCIEDAD HOLDING ESPAÑOLA .....</b>	<b>283</b>
10.1. Acceso al régimen y objeto social de la ETVE .....	284
10.2. Tratamiento de las rentas obtenidas por la ETVE provenientes de las participaciones o dividendos en las entidades no residentes.....	285
10.3. Tratamiento de las rentas distribuidas por la ETVE.....	286
10.4. Tratamiento de las plusvalías obtenidas por la transmisión de las participaciones en la ETVE.....	286
<b>11. PRÉSTAMOS ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS .....</b>	<b>287</b>
<b>12. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>299</b>
12.1. Países con convenio de doble imposición con España en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio .....	300
12.2. Países y territorios con acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria .....	306
12.3. Países UE y EEE con efectivo intercambio de información tributaria .....	307
<b>13. PARAÍOS FISCALES .....</b>	<b>309</b>
<b>14. RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS .....</b>	<b>314</b>
14.1. Incentivos Fiscales en el REF .....	314
14.2. Zona Especial Canaria .....	327
<b>15. RÉGIMEN FISCAL DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA .....</b>	<b>332</b>

15.1. País Vasco .....	332
15.2. Navarra .....	343
<b>16. EL IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO .....</b>	<b>347</b>
16.1. Devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del Impuesto .....	348
 <b>C) ASPECTOS LABORALES A TENER EN CUENTA PARA DAR DE ALTA UNA EMPRESA EN ESPAÑA POR INVERSOR EXTRANJERO</b>	
<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>353</b>
<b>2. ASPECTOS LABORALES BÁSICOS DE LA LEY DE EXTRANJERÍA 4/2000 .....</b>	<b>354</b>
2.1. Entrada y permanencia en España .....	354
2.2. Acceso al empleo .....	354
2.3. Permisos para trabajar en España.....	355
2.4. Derechos y libertades .....	356
2.5. Infracciones.....	356
<b>3. TRÁMITES LABORALES PARA LA APERTURA O REAPERTURA DE UN CENTRO DE TRABAJO .....</b>	<b>357</b>
3.1. Comunicación a la autoridad laboral .....	357
3.2. Inscripción de la empresa en la Seguridad Social.....	357
3.3. Afiliación de los trabajadores a la SS.....	358

---

3.4. Formalización de la protección respecto a las contingencias profesionales del personal a su servicio, así como la prestación económica por IT derivada de contingencias comunes.....	358
3.5. Adquisición y legalización de los Libros de Matrícula y de Visita .....	358
3.6. Encuadramiento en la SS de administradores, altos directivos y socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas.....	359
<b>4. RETRIBUCIÓN DE LOS TRABAJADORES. SALARIO .....</b>	<b>360</b>
4.1. Salario .....	360
4.2. Composición del salario.....	360
4.3. Obligaciones del empresario respecto al salario .....	361
<b>5. EL CONTRATO DE TRABAJO. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN.....</b>	<b>362</b>
5.1. Información a los trabajadores.....	362
5.2. Información a los representantes de los trabajadores .....	363
5.3. Periodo de prueba .....	363
5.4. Comunicación al INEM .....	363
<b>6. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN .....</b>	<b>363</b>
6.1. Las modalidades y los tipos de contrato .....	364
6.2. Extinción de los contratos de trabajo .....	366
<b>7. COTIZACIONES AL REGIMEN GENERAL. BASES Y TIPOS .....</b>	<b>370</b>
7.1. Bases de cotización (BC).....	371
7.2. Determinación de la BC mensual .....	372

---

8. LIQUIDACIÓN DE CUOTAS. PLAZO DE INGRESO .....	<b>376</b>
9. SEGURIDAD Y SALUD. PREVENCIÓN DE RIESGOS .....	<b>377</b>
10. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA O AUTÓNOMOS..	<b>378</b>

## **D) LA PROPIEDAD INDUSTRIAL E INTELECTUAL EN ESPAÑA**

A) RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS  
INVERSIONES EXTRANJERAS  
EN ESPAÑA



## 1. ¿CUÁLES SON LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA?

La normativa básica referente a las inversiones extranjeras en territorio español tiene su fundamento en distintos textos legislativos:

- 1) Artículo 73 B del Tratado de la Unión Europea, según el cual quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capital entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países y consecuentemente, también resultan prohibidas las restricciones a los pagos entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países.
- 2) La Directiva 88/361/CEE de 24 de junio para la aplicación del Artículo 67 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (TCEE).
- 3) Real Decreto 304/2014 de 5 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

Con la aprobación de este Reglamento, se procede, por un lado, a culminar el nuevo enfoque orientado al riesgo de la normativa preventiva en España, incorporando asimismo las principales novedades de la normativa internacional surgidas a partir de la aprobación de las nuevas Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). En este sentido, teniendo en cuenta los medios limitados de que disponen los sujetos obligados por la LPBFT (entre ellos, los auditores de cuentas), se les impone adoptar las medidas que permitan incrementar la eficacia y eficiencia en el uso de esos recursos, haciendo hincapié en aquellas situaciones, productos y clientes que presentan un nivel de riesgo superior. De esta forma, dichos sujetos habrán de analizar los riesgos principales a los que se enfrentan y a partir de ese análisis, proceder a diseñar las políticas y procedimientos internos necesarios para tenerlos bajo control. Junto a ello, el Reglamento procede a un redimensionamiento de las obligaciones de tipo procedimental exigidas a ciertos tipos de sujetos obligados, a fin de limitar las obligaciones procedimentales para los sujetos de tamaño más reducido, incrementando la exigencia en función de la dimensión y volumen de negocio del sujeto obligado.

Destaca también el desarrollo del artículo 43 de la LPBFT, por el que se prevé la creación de un Fichero de Titularidades Financieras, cuyo contenido, funcionamiento y posibilidades de acceso se concretan por este Reglamento. Por último, se lleva a cabo una revisión del esquema institucional dedicado a la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, con un reforzamiento de la Comisión de 2 Prevención del Blanqueo de

Capitales e Infracciones Monetarias mediante la ampliación de las instituciones en ella participantes y la creación de un nuevo órgano dependiente de aquélla, el Comité de Inteligencia Financiera.

A continuación se expone un resumen del Reglamento, respetando la estructura de la norma, que abarca los aspectos de mayor interés:

Este Reglamento regula, en desarrollo de la LPBCFT, las obligaciones de los sujetos obligados por dicha ley relacionados en el artículo 2 de la misma, la organización institucional en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, las sanciones y contramedidas financieras internacionales y establece la estructura y funcionamiento del Fichero de Titularidades Financieras (art. 2).

## **MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA**

### **1. Medidas normales de diligencia debida**

#### **1.1. Identificación formal**

Como regla general, los sujetos obligados identificarán y comprobarán, mediante documentos fehacientes, la identidad de cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio o intervenir en cualesquiera operaciones ocasionales cuyo importe sea igual o superior a 1.000 €, con excepción del pago de premios de loterías y otros juegos de azar, donde procederá la identificación y comprobación de la identidad en relación con aquellos premios cuyo importe sea igual o superior a 2.500 €, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, y en su normativa de desarrollo. En las operaciones de envío de dinero y gestión de transferencias deberá procederse a la identificación y comprobación de la identidad en todo caso (art. 4).

El artículo 6.1 del reglamento enumera los que se consideran documentos fehacientes a efectos de la identificación formal, entre los que se incluyen el DNI para las personas físicas de nacionalidad española o el pasaporte para las personas físicas de nacionalidad extranjera, o en el caso de personas jurídicas los documentos públicos que acrediten su existencia y contengan su denominación social, forma jurídica, domicilio, la identidad de sus administradores, estatutos y número de identificación fiscal. El artículo 6.2 prevé que en los casos de representación legal o voluntaria, la identidad del representante y de la persona o entidad representada, será comprobada documentalmente, para lo que deberá obtenerse copia del documento fehaciente correspondiente tanto al representante como a la persona o entidad representada, así como el documento público acreditativo de los poderes conferidos.

## 1.2. Identificación del titular real

Los sujetos obligados identificarán al titular real, definido en el artículo 8, y adoptarán medidas adecuadas en función del riesgo a fin de comprobar su identidad con carácter previo al establecimiento de relaciones de negocio, la ejecución de transferencias electrónicas por importe superior a 1.000 € o a la ejecución de otras operaciones ocasionales por importe superior a 15.000 euros. La identificación y comprobación de la identidad del titular real podrá realizarse, con carácter general, mediante una declaración responsable del cliente o de la persona que tenga atribuida la representación de la persona jurídica (art. 9).

## 1.3. Comprobación de las actividades de los clientes

Los sujetos obligados recabarán de sus clientes información a fin de conocer la naturaleza de su actividad profesional o empresarial. La actividad declarada por el cliente será registrada por el sujeto obligado con carácter previo al inicio de la relación de negocios (art. 10).

**1.4. Otras medidas** Entre las medidas normales de diligencia debida contenidas en el Reglamento, destaca también el seguimiento continuo de la relación de negocios por parte de los sujetos obligados, quienes realizarán periódicamente procesos de revisión con objeto de asegurar que los documentos, datos e informaciones obtenidos como consecuencia de la aplicación de las medidas de debida diligencia se mantengan actualizados y se encuentren vigentes (art. 11)

## 2. Medidas simplificadas de diligencia debida

### 2.1. Clientes y productos susceptibles de aplicación de medidas simplificadas

Los sujetos obligados podrán aplicar, en función del riesgo, medidas simplificadas de diligencia debida respecto diferentes clientes, entre los que se incluyen: las entidades de derecho público de los Estados miembros de la Unión Europea o países terceros equivalentes, las entidades financieras, exceptuadas las entidades de pago, domiciliadas en la Unión Europea o en países terceros equivalentes que sean objeto de supervisión para garantizar el cumplimiento de las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, y las sociedades cotizadas cuyos valores se admitan a negociación en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes así como sus sucursales y filiales participadas mayoritariamente (art. 15). El Reglamento enumera también en su artículo 16 los productos u operaciones susceptibles de aplicar las medidas simplificadas, entre los que destacan las pólizas de seguro de vida cuya prima anual no exceda de 1.000 € o cuya prima única no exceda de 2.500 €, los giros postales de las Administraciones Públicas o de sus organismos dependientes y los giros postales

oficiales para pagos del Servicio Postal con origen y destino en el propio Servicio de Correos, o los contratos de tarjeta de crédito cuyo límite no supere los 5.000 €, cuando el reembolso del importe dispuesto únicamente pueda realizarse desde una cuenta abierta a nombre del cliente en una entidad de crédito domiciliada en la Unión Europea o país tercero equivalente.

## **2.2. Enumeración de las medidas simplificadas**

El artículo 17 del Reglamento prevé que los sujetos obligados podrán aplicar, en función del riesgo y, en sustitución de las medidas normales de diligencia debida, una o varias de las medidas siguientes: Comprobar la identidad del cliente o del titular real únicamente cuando se supere un umbral cuantitativo con posterioridad al establecimiento de la relación de negocios; Reducir la periodicidad del proceso de revisión documental; Reducir el seguimiento de la relación de negocios y el escrutinio de las operaciones que no superen un umbral cuantitativo; No recabar información sobre la actividad profesional o empresarial del cliente, infiriendo el propósito y naturaleza por el tipo de operaciones o relación de negocios establecida.

## **3. Medidas reforzadas de diligencia debida**

### **3.1. Supuestos de aplicación de las medidas reforzadas**

Los sujetos obligados aplicarán, además de las medidas normales de diligencia debida, medidas reforzadas en las áreas de negocio, actividades, productos, servicios, canales de distribución o comercialización, relaciones de negocio y operaciones que presenten un riesgo más elevado de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo. En todo caso, aplicarán medidas reforzadas supuestos como los servicios de banca privada, a las operaciones de envío de dinero cuyo importe, bien singular, bien acumulado por trimestre natural supere los 3.000 €, o a las relaciones de negocio y operaciones con clientes de países, territorios o jurisdicciones de riesgo, o que supongan transferencia de fondos de o hacia tales países, territorios o jurisdicciones, incluyendo en todo caso, aquellos países para los que el GAFI exija la aplicación de estas medidas (art. 19).

El Reglamento define los países, territorios o jurisdicciones de riesgo en su artículo 22.

Los sujetos obligados podrán establecer relaciones de negocio o ejecutar operaciones a través de medios telefónicos, electrónicos o telemáticos con clientes que no se encuentren físicamente presentes, siempre que concorra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 21.

### **3.2. Enumeración de las medidas reforzadas**

Entre las medidas reforzadas destacan la obtención de documentación o información adicional sobre el propósito e índole de la relación de negocios, sobre el origen de los fondos, o sobre el origen del patrimonio del cliente, o la obtención de autorización directiva para establecer o mantener la relación de negocios o ejecutar la operación (art. 20).

### **4. Protección de datos**

Los datos recogidos por los sujetos obligados para el cumplimiento de las obligaciones de diligencia debida no podrán ser utilizados para fines distintos de los relacionados con la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo sin el consentimiento del interesado, salvo que el tratamiento de dichos datos sea necesario para la gestión ordinaria de la relación de negocios (art. 60).

## **OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN**

### **1. Obligaciones de comunicación**

El Reglamento prevé que los procedimientos de control interno previstos por los sujetos obligados determinarán, en función del riesgo, alertas adecuadas por tipología, intervinientes y cuantía de las operaciones, las cuales serán revisadas a efectos de determinar si procede el examen especial de la operación (art. 23). Mediante este examen se analiza toda la operativa relacionada, todos los intervinientes en la operación y toda la información relevante obrante en el sujeto obligado y, en su caso, en el grupo empresarial, concluido el cual el representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión adopta, motivadamente y sin demora, la decisión sobre si procede o no la comunicación al Servicio Ejecutivo de la Comisión, en función de la concurrencia en la operativa de indicios o certeza de relación con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (art. 25), sin perjuicio de lo cual el sujeto obligado ha de adoptar inmediatamente las medidas adicionales de gestión y mitigación del riesgo (art. 26). Además, el sujeto obligado debe comunicar mensualmente al Servicio Ejecutivo de la Comisión determinadas operaciones como las que lleven aparejado movimiento físico de moneda metálica, papel moneda, cheques de viaje, cheques u otros documentos al portador librados por entidades de crédito, excepto las que sean objeto de abono o cargo en la cuenta de un cliente, por importe superior a 30.000 € o su contravalor en moneda extranjera, o la información agregada sobre la actividad de transferencias con o al exterior de las entidades de crédito, desglosada por países de origen o destino (art. 27). Además, el Reglamento enumera las operaciones susceptibles de estar relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo en su artículo 24.2.

## **2. Conservación de documentos**

Los sujetos obligados conservarán toda la documentación obtenida o generada en aplicación de las medidas de diligencia debida y mantendrán registros adecuados de todas las relaciones de negocio y operaciones, nacionales e internacionales durante un periodo de diez años desde la terminación de la relación de negocio o la ejecución de la operación ocasional (arts. 28 y 29).

## **MEDIDAS DE CONTROL INTERNO**

### **1. Procedimientos de control interno**

Los sujetos obligados aprobarán por escrito y aplicarán políticas y procedimientos adecuados de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, con las excepciones previstas en el artículo 31. Como regla general la aprobación corresponde al órgano de administración del sujeto obligado. Estos procedimientos se fundamentarán en un previo análisis de riesgo que será documentado por el sujeto obligado en un manual de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, cuyo contenido debe actualizarse periódicamente (arts. 32 y 33).

### **2. Órganos de control interno**

Los sujetos obligados designarán un representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión, que será responsable del cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en la LPBCFT. El representante podrá designar, asimismo, hasta dos personas autorizadas que actuarán bajo la dirección y responsabilidad del representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión. Además, los sujetos obligados establecerán un órgano de control interno responsable de la aplicación de los procedimientos de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo cuya constitución no es preceptiva en determinados supuestos (art. 35).

### **3. Examen externo**

Los informes de experto externo describirán y valorarán las medidas de control interno de los sujetos obligados a una fecha de referencia, debiendo emitirse, en todo caso, dentro de los dos meses siguientes a dicha fecha. Los órganos de administración del sujeto obligado adoptarán sin dilación las medidas necesarias para solventar las deficiencias identificadas en esos informes, y en el caso de deficiencias no susceptibles de resolución inmediata, adoptarán, expresamente, un plan de remedio, que establecerá un calendario preciso para la implantación de las medidas.

#### **4. Formación**

Los sujetos obligados aprobarán un plan anual de formación en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que se fundamentará en los riesgos identificados y preverá acciones formativas específicas para los directivos, empleados y agentes del sujeto obligado (art. 39).

#### **5. Medidas de control interno especiales**

El Reglamento prevé regímenes especiales de medidas de control interno aplicables a fundaciones y asociaciones, o al pago de premios en loterías u otros juegos de azar, entre otros (arts. 42 y 43).

### **INTERVENCIÓN DE LOS MEDIOS DE PAGO**

La omisión de la declaración, cuando ésta sea preceptiva de acuerdo con el artículo 34 de la LPBCFT, o la falta de veracidad de los datos declarados, siempre que pueda estimarse como especialmente relevante, determinará la intervención por los funcionarios aduaneros o policiales actuantes de la totalidad de los medios de pago hallados, salvo el mínimo de supervivencia que pueda determinarse mediante Orden del Ministro de Economía y Competitividad. Igualmente procederá la intervención cuando concurren dudas racionales sobre la veracidad de los datos consignados en la declaración (art. 45).

### **AUTORIZACIÓN DE TRANSFERENCIAS DE FONDOS**

Sin perjuicio de lo que en cada caso establezca el acuerdo del Consejo de Ministros de adopción de contramedidas financieras aprobadas en ejercicio de la potestad atribuida por el artículo 42.1 de la LPBCFT, o el reglamento de la Unión Europea de aplicación, en los supuestos de flujos financieros sometidos a autorización, la solicitud se realizará por la entidad financiera que emita o reciba la transferencia de fondos a autorizar. La competencia para autorizar las transferencias de fondos sometidas a contramedidas corresponderá a la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera a través de la Subdirección General de Inspección y Control de Movimientos de Capitales (art. 47).

### **LIBERACIÓN DE FONDOS O RECURSOS ECONÓMICOS CONGELADOS O BLOQUEADOS**

La Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, a través de la Subdirección General de Inspección y Control de Movimientos de Capitales, podrá autorizar la liberación de determinados fondos o recursos económicos, congelados o bloqueados, cuando se verifiquen las condiciones establecidas en el reglamento de la Unión Europea o en el acuerdo del Consejo de Ministros que resulte de aplicación. La solicitud de descongelación o desbloqueo de fondos

o recursos económicos se realizará, a instancias del titular de los fondos o recursos económicos congelados o bloqueados, por la entidad depositaria de aquéllos, quien la remitirá por escrito a la autoridad competente (art. 49).

## **FICHERO DE TITULARIDADES FINANCIERAS**

El Fichero de Titularidades Financieras es un fichero de carácter administrativo creado con la finalidad de prevenir e impedir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. La Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa será responsable del mismo, actuando el Servicio Ejecutivo de la Comisión como encargado del tratamiento por cuenta de aquélla (art. 50). Está sujeto a la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo (art. 53). Su entrada en funcionamiento tendrá lugar en la fecha que se determine por Orden del Ministerio de Economía y Competitividad y se pondrá en conocimiento de las entidades de crédito con una antelación mínima de 6 meses.

Las entidades de crédito, a través de su representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión, declararán a dicho Servicio la apertura o cancelación de cualesquiera cuentas corrientes, cuentas de ahorro, cuentas de valores o depósitos a plazo, con independencia de su denominación comercial. La declaración se realizará mensualmente, bajo el soporte y formato que determine el Servicio Ejecutivo de la Comisión (art. 51). El Servicio Ejecutivo de la Comisión, como encargado del tratamiento, establecerá los procedimientos técnicos de consulta del Fichero de Titularidades Financieras. Los accesos y consultas realizadas y los resultados obtenidos se efectuarán por medios telemáticos.

## **EJECUCIÓN DE SANCIONES**

La ejecución de las resoluciones sancionadoras firmes corresponderá a la Secretaría de la Comisión. La recaudación de las sanciones pecuniarias, corresponderá a las Delegaciones de Economía y Hacienda en período voluntario y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el período ejecutivo (art. 58).

## **ORGANIZACIÓN INSTITUCIONAL**

### **Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias**

La Comisión es el órgano competente para la determinación de las políticas nacionales de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, y ejercerá las funciones que le atribuye el artículo 44.2 de la LPBCFT. Actuará en Pleno y a través del Comité Permanente y del Comité de Inteligencia Financiera. La Comisión y sus Comités se reunirán con carácter general dos veces al año, sin perjuicio de la posible convocatoria de reuniones



adicionales cuando sean procedentes. La Secretaría de la Comisión será desempeñada por la Subdirección General de Inspección y Control de Movimientos de Capitales de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera (arts. 62 y 66). Las funciones del Comité Permanente de la Comisión y del Comité de Inteligencia Financiera se enumeran en los artículos 64 y 65 respectivamente. El Servicio Ejecutivo de la Comisión es la Unidad de Inteligencia Financiera española, siendo único en todo el territorio nacional. Es, asimismo, autoridad supervisora en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y ejecución de las sanciones y contramedidas financieras a las que se refiere el artículo 42 de la LPBCFT. Quedarán adscritas al Servicio Ejecutivo de la Comisión la Brigada Central de Inteligencia Financiera del Cuerpo Nacional de Policía y la Unidad de Investigación de la Guardia Civil. Estas unidades policiales, bajo la dependencia funcional de la Dirección del Servicio Ejecutivo de la Comisión, colaborarán en el desarrollo de las funciones de análisis e inteligencia financieros atribuidas al Servicio Ejecutivo de la Comisión por el artículo 46 de la LPBCFT (art. 68) Por otro lado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, adscribirá al Servicio Ejecutivo de la Comisión una Unidad que, bajo la dirección funcional de la Dirección del Servicio Ejecutivo, colaborará en el desarrollo de las funciones de análisis e inteligencia financieros atribuidas a dicho Servicio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 de la LPBCFT (art. 69).

- 4) Resolución de 10 de agosto de 2012, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se publica el Acuerdo de 17 de julio de 2012, de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, por el que se determinan las jurisdicciones que establecen requisitos equivalentes a los de la legislación española de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo
- 5) Ley 10/2010 de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo
- 6) La Ley 19/2003 de 4 de julio sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior.
- 7) Real Decreto 54/2005, de 21 de enero, por el que se modifican el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, aprobado por el Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, y otras normas de regulación del sistema bancario, financiero y asegurador.
- 8) El Real Decreto 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores, que sustituye el Real Decreto 671/1992 de 2 de julio sobre inversiones extranjeras en España y el Real Decreto 672/1992 de 2 de julio sobre inversiones españolas en el exterior.
- 9) La Ley 18/1992 de 1 de julio por la que se establecen determinadas normas en materia de inversiones extranjeras en España.

- 10) Resolución de 1 de julio de 2010, de la Dirección General de Comercio e Inversiones, por la que se aprueban los modelos de declaración de inversiones exteriores cuando el obligado a declarar es el inversor o la empresa con participación extranjera y que sustituye a las anteriores Resoluciones en esta materia.
- 11) Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que tiene como objetivo apoyar al emprendedor y la actividad empresarial en el territorio español, tanto en los momentos inicial es al comenzar la actividad, como en su posterior desarrollo, crecimiento e internacionalización y, a tal efecto, introduce una serie de importantes novedades en los distintos ámbitos que intervienen en la creación y puesta en marcha de nuevos proyectos empresariales.

El régimen general de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior viene establecido en la Ley 19/2003 de 4 de julio que declara “libres cualesquiera actos, negocios, transacciones y operaciones entre residentes y no residentes que supongan o de cuyo cumplimiento puedan derivarse cobros y pagos exteriores, así como las transferencias de o al exterior y las variaciones en cuentas o posiciones financieras deudoras o acreedoras frente al exterior sin más limitaciones que las dispuestas en esta ley y en la legislación sectorial específica.

De forma más concreta se hallan reguladas por el Real Decreto 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores, posteriormente desarrollado por la OM (Orden Ministerial) de 28 de mayo de 2001, del Ministerio de Economía, mediante la cual se determinan los procedimientos aplicables para las declaraciones de inversiones exteriores y su liquidación, así como los procedimientos para la presentación de memorias anuales y expedientes de autorización.

En este sentido, el citado Real Decreto establece:

- 1) Libertad de movimiento de capitales de las inversiones extranjeras en España. Con carácter general las inversiones exteriores se hallan totalmente liberalizadas (Libertad también proclamada por la Directiva comunitaria 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio, y Tratado de la Unión Europea). Ello supone que los procedimientos de autorización y verificación previa para proceder a realizar tales inversiones en España desaparecen, quedando su régimen jurídico caracterizado por la ausencia de controles administrativos de carácter previo salvo algunas excepciones.
- 2) Declaración “ex-post” de operaciones. Únicamente es exigible, con carácter general, a los efectos administrativos, económicos y estadísticos, el trámite de la declaración al Registro de Inversiones del Ministerio de Economía y Hacienda de las inversiones con posterioridad a su efectiva realización.

3) Excepciones al principio de libertad de movimiento de capitales. Son tres las excepciones en materia de inversiones que van a requerir declaración previa o autorización:

a) Inversiones procedentes de paraísos fiscales: (Engloba los territorios o países previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio) Será necesario efectuar la declaración con carácter previo a la inversión, al Registro de Inversiones Extranjeras, y una vez declarada se procederá a realizarla sin deber esperar notificación alguna por parte de la Administración. Ello, sin perjuicio, de la declaración posterior a su efectiva realización.

Sin embargo, la citada declaración previa de inversiones por titulares residentes en paraísos fiscales, no será necesaria cuando se trate de:

» Inversiones en valores negociables emitidos u ofertados públicamente ya sean negociados en un mercado secundario, oficial o no (ver artículo 31 de la Ley 24/1988 de 28 de julio del Mercado de Valores), así como las participaciones en fondos de inversión inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

» En el supuesto en que la participación extranjera no supere el 50% del capital de la sociedad española destinataria de la inversión, ni con anterioridad a la inversión efectuada ni como consecuencia de la misma.

» En el supuesto de una inversión extranjera que sea consecuencia de una transmisión lucrativa “intervivos” o “mortis causa”.

b) Posibilidad de suspensión motivada del régimen de liberalización: control previo de las inversiones: Necesidad de autorización administrativa previa del Consejo de Ministros.

b.1) Acuerdo motivado, con carácter general o especial, de suspensión del régimen de liberalización, por parte del Consejo de Ministros respecto a inversiones que por su naturaleza, forma o condiciones de realización, afecten o puedan afectar a: actividades relacionadas, aunque en modo ocasional, con el ejercicio del poder público, al orden público, seguridad y salud públicas. Suspendido el régimen de liberalización, el inversor afectado deberá solicitar autorización administrativa previa.

b.2) Suspensión del régimen de liberalización de inversiones extranjeras en España en actividades directamente relacionadas con la defensa nacional. Necesidad de autorización previa del Consejo de Ministros.

El procedimiento de suspensión del régimen de liberalización y el de autorización en supuestos de suspensión, se hallan desarrollados en los artículos 10 y 11 del Real Decreto 664/1999. Destacar con respecto a las solicitudes de autorización, que opera el silencio administrativo positivo en defecto de resolución expresa en plazo.

- c) Inversiones directas o indirectas que realicen en España los estados no miembros de la Unión Europea por la adquisición de inmuebles destinados a sus Representaciones Diplomáticas o Consulares (Disp. Adic. 3ª Real Decreto 664/1999). Existe la necesidad de autorización previa del Consejo de Ministros, excepto en aquellos supuestos en que se haya establecido la reciprocidad por Acuerdo Internacional.

Las disposiciones del Real Decreto se aplican sin perjuicio de los regímenes especiales que afecten a las inversiones extranjeras en España establecidas en legislaciones sectoriales específicas y, en particular las siguientes: transporte aéreo, radio, minerales, y materias primas minerales de interés estratégico y derechos mineros, televisión, juego, telecomunicaciones, seguridad privada, fabricación comercio o distribución de armas y explosivos de uso civil y actividades relacionadas con la Defensa Nacional.

A estos efectos la Ley 18/1992 de 1 de julio por la que se establecen determinadas normas en materia de Inversiones Extranjeras en España establece en su Artículo Único que “constituyen sectores con regulación específica en materia de derecho de establecimiento los siguientes:

- Juego
- Actividades directamente relacionadas con la defensa nacional.
- Televisión.
- Radio.
- Transporte Aéreo.

Esto no obstante, esta excepción no resulta aplicable a los residentes en un Estado Miembro de la CEE salvo por lo que se refiere a las actividades de producción o comercio de armas o relativas a materias de defensa nacional.

### **Novedades de la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización**

A la **Internacionalización de la economía española** dedica el Título V (arts. 50 al 76), con **dos secciones** que tratan de su **fomento** y de la **movilidad internacional**, respectivamente.

## 1. Fomento de la internacionalización

- a) El Capítulo I determina cómo se construirá el **Plan Estratégico de Internacionalización** de la Economía Española, mediante la colaboración del sector público y del privado.
- b) El Capítulo II se dirige al fortalecimiento del **Servicio Exterior del Estado**, potenciando, por un lado, la actuación de la **Red Exterior**, compuesta por las Oficinas Económicas y Comerciales de España en el Exterior integradas en las Misiones Diplomáticas o las Representaciones Permanentes y, por otro lado, el papel de **ICEX** España Exportación e Inversiones como organismo de impulso de la internacionalización y competitividad de las empresas españolas. Ver el Real Decreto 1636/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Entidad Pública Empresarial Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX).
- c) El Capítulo III afronta la dificultad de **acceso al crédito** de las empresas españolas. Para ello, se sistematizan los **organismos financieros** de la acción del Gobierno (el Instituto de Crédito Oficial, la Compañía Española de Financiación del Desarrollo y la Compañía Española de Seguro de Crédito a la Exportación, S.A.), así como los **instrumentos de apoyo financiero**, reforzándose algunos de ellos.
- d) Y en el Capítulo IV se desarrollan los mecanismos necesarios para fomentar que las empresas españolas tengan un **mayor acceso a los proyectos abiertos a concurso** en otros países.
- e) La Disposición derogatoria, deroga la Ley 11/1983, de 16 de agosto, de Medidas Financieras de Estímulo a la Exportación, aparte de otros dos artículos.

### Visados y autorizaciones por razones económicas

Bajo el eufemismo de “movilidad internacional”, la pragmática Sección 2ª (arts. 61 al 76) regula determinados supuestos en los que, **por razones de interés económico, se facilita y agiliza la concesión de visados y autorizaciones de residencia**, al objeto de atraer inversión y talento a España.

La medida se dirige a los inversores, emprendedores, determinados trabajadores de una misma empresa, profesionales altamente cualificados e investigadores, así como a los cónyuges e hijos mayores, a través de un **procedimiento ágil y rápido ante una única autoridad**, y por un plazo variable en función de los distintos casos contemplados. Estas autorizaciones de residencia tendrán **validez en todo el territorio nacional**.

Esta sección no afecta a los ciudadanos de la Unión Europea y a aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia.

El artículo 62 fija unos requisitos generales, basados fundamentalmente en reglamentos de la Unión Europea.

Para sectores estratégicos, ver la D. Ad. 5ª.

#### A) Inversores

Los extranjeros no residentes que se propongan entrar en territorio español con el fin de realizar una **inversión significativa de capital** podrán solicitar el visado de estancia, o en su caso, de residencia para inversores.

Se entenderá como **inversión significativa de capital** aquella que cumpla con alguno de los siguientes supuestos:

- a) Una inversión inicial por un valor igual o superior a 2 millones de euros en títulos de **deuda pública** española, o por un valor igual o superior a un millón de euros en **acciones o participaciones sociales** de empresas españolas, o **depósitos bancarios** en entidades financieras españolas.
- b) La **adquisición de bienes inmuebles en España** con una inversión de valor **igual o superior a 500.000 euros por cada solicitante**.
- c) Un **proyecto empresarial** que vaya a ser desarrollado en España y que sea considerado y acreditado como de interés general, atendiendo a determinadas condiciones como la laboral, el impacto socioeconómico o la innovación.

La inversión también se puede hacer **a través de una persona jurídica**, domiciliada en un territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal conforme a la normativa española, y el extranjero posea, directa o indirectamente, la mayoría de sus derechos de voto y tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de su órgano de administración.

Se determina la **manera de acreditar la inversión**. En el caso de **inmuebles, certificación con información continuada de dominio y cargas** del Registro de la Propiedad que corresponda al inmueble o inmuebles. La certificación incorporará un código electrónico de verificación para su consulta en línea. Si en el momento de la solicitud del visado, la adquisición de los inmuebles se encontrara en trámite de inscripción, será suficiente la presentación de la citada certificación en la que conste vigente el asiento de presentación del título de adquisición, acompañada de documentación acreditativa del pago de los tributos correspondientes. El solicitante deberá acreditar disponer de una inversión en bienes inmuebles de

**500.000 euros libre de toda carga o gravamen.** La parte de la inversión que exceda del importe exigido podrá estar sometida a carga o gravamen.

El **visado** de residencia durará **al menos un año**.

Los titulares de este visado pueden solicitar una **autorización de residencia** para inversores, cumpliendo los requisitos que dicta el art. 66. Tendrá una duración inicial de **dos años**, renovable sucesivamente por igual periodo.

Los extranjeros deberán **mantener** durante la vigencia de los visados o autorizaciones **las condiciones** que les dieron acceso a los mismos, pudiendo las autoridades realizar las debidas comprobaciones (D. Ad. 7ª).

#### B) Emprendedores y actividad empresarial

Los extranjeros podrán solicitar un **visado** para entrar y permanecer en España por un periodo de **un año** con el fin único o principal de llevar a cabo los **trámites previos** para poder desarrollar una actividad emprendedora.

Pueden acceder a la **situación de residencia** para emprendedores, cuando se justifique que se ha producido previamente el inicio efectivo de la actividad empresarial para la que se solicitó el visado. Tendrá validez en todo el territorio nacional.

Se entenderá como **actividad emprendedora** aquella que sea de carácter innovador con especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable del órgano competente de la Administración General del Estado.

#### C) Profesionales altamente cualificados

Podrán **solicitar** una autorización de residencia para profesionales altamente cualificados, que tendrá validez en todo el territorio nacional, las **empresas que requieran la incorporación** en territorio español de profesionales extranjeros para el desarrollo de una relación laboral o profesional incluida en alguno de los supuestos que enumera, referidos a personal directivo o altamente cualificado y a graduados o postgraduados de universidades y escuelas de negocios de reconocido prestigio.

Por otra parte, los extranjeros que pretendan entrar en España, o que siendo titulares de una autorización de estancia y residencia, deseen realizar **actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación** en entidades públicas o privadas, deberán estar provistos del correspondiente visado o de una autorización de residencia para formación o investigación que tendrá validez en todo el territorio nacional, en los siguientes casos:

- a) El personal investigador (art. 13 y D. Ad. 1ª de la Ley 14/2011, de 1 de junio).
- b) El personal científico y técnico que lleve a cabo trabajos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica, en entidades empresariales o centros de I+D+i establecidos en España.
- c) Los investigadores acogidos en el marco de un convenio por organismos de investigación públicos o privados.
- d) Los profesores contratados por universidades, órganos o centros de educación superior e investigación, o escuelas de negocios establecidos en España.

#### D) Traslado dentro de la empresa

Aquellos extranjeros que se desplacen a España en el marco de una relación laboral, profesional o por motivos de formación profesional, con una empresa o grupo de empresas establecida en España o en otro país deberán estar provistos del correspondiente visado de acuerdo con la duración del traslado y de una autorización de residencia por traslado intraempresarial, que tendrá validez en todo el territorio nacional.

Las empresas o grupos de empresas que tengan una actividad empresarial real podrán solicitar la **tramitación colectiva de autorizaciones**, que estará basada en la gestión planificada de un cupo temporal de autorizaciones.

#### E) Normas generales del procedimiento de concesión de autorizaciones

Se aplican sólo a los visados y autorizaciones contemplados en esta sección.

Los visados de estancia y residencia referidos serán expedidos por las **Misiones Diplomáticas y Oficinas Consulares de España**

El **visado uniforme** podrá expedirse para una, dos o múltiples entradas. El periodo de validez no será superior a cinco años.

Los **visados de residencia** tendrán validez de un año y autorizarán la residencia de su titular en España sin necesidad de tramitar la tarjeta de identidad de extranjero.

Las **solicitudes** de visado se resolverán y notificarán en el plazo de **10 días hábiles**, salvo en los casos de solicitantes sometidos a la consulta prevista en el artículo 22 del Código de Visados



La tramitación de las **autorizaciones de residencia** se efectuará por la Unidad de Grandes Empresas y Colectivos Estratégicos y su concesión corresponderá a la Dirección General de Migraciones.

El plazo máximo de resolución será de **veinte días** desde la presentación de la solicitud. Si no se resuelve en dicho plazo, la autorización se entenderá **estimada por silencio administrativo**. Las resoluciones serán motivadas y podrán ser objeto de recurso de alzada

Los titulares de una autorización podrán **solicitar su renovación** por periodos de dos años siempre y cuando mantengan las condiciones que generaron el derecho.

#### F) Permiso único UE

Según la D. Ad. 4ª, las autorizaciones de residencia previstas en la presente norma se tramitarán conforme a lo dispuesto en la Directiva 2011/98/UE, de 13 de diciembre de 2011, por la que se establece un procedimiento único de solicitud de un permiso único que autoriza a los nacionales de terceros países a residir y trabajar en el territorio de un Estado miembro y por la que se establece un conjunto común de derechos para los trabajadores de terceros países que residen legalmente en un Estado miembro.

Las solicitudes de expedición, modificación o renovación de estos permisos únicos se presentarán mediante un procedimiento único de solicitud.

Las decisiones de expedición, modificación o renovación de estos permisos únicos constituirán un único acto administrativo, sin perjuicio del procedimiento de expedición del visado que corresponda.

#### G) Residencia en España con periodos de ausencia del territorio español

Según la D. Ad. 6ª, la renovación de la residencia podrá efectuarse aun existiendo ausencias superiores a seis meses al año en el caso de visados de residencia y autorizaciones para inversores extranjeros o trabajadores extranjeros de empresas que realizando sus actividades en el extranjero tengan fijada su base de operaciones en España

Ello, sin perjuicio de la necesidad de acreditar, conforme a la legislación vigente, la continuidad de la residencia en España para la adquisición de la residencia de larga duración o la nacionalidad española.

Características:

INVERSIONES EXTRANJERAS	
Inversores	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personas físicas no residentes (es decir, españoles o extranjeros domiciliados en el extranjero, o que tengan allí su residencia principal).</li> <li>• Personas jurídicas domiciliadas en el extranjero.</li> <li>• Entidades públicas de soberanía extranjera.</li> </ul>
Inversiones reguladas. Obligaciones de declaración	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La participación en sociedades españolas, incluidas su constitución y la suscripción y adquisición de acciones o asunción de participaciones sociales, así como cualquier negocio jurídico en virtud del cual se adquieran derechos políticos.</li> <li>• La constitución y ampliación de la dotación de sucursales.</li> <li>• La suscripción y adquisición de valores negociables representativos de empréstitos emitidos por residentes (obligaciones, bonos, pagarés).</li> <li>• La participación en fondos de inversión inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.</li> <li>• La adquisición por no residentes de bienes inmuebles sitos en España cuyo importe supere los 3.005.060 euros, o cuando la inversión proceda de paraísos fiscales, con independencia de su importe.</li> <li>• La constitución, formalización o participación en contratos de cuentas en participación, fundaciones, agrupaciones de interés económico, cooperativas y comunidades de bienes, con las mismas características del punto anterior.</li> </ul>
Sujetos obligados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El inversor.</li> <li>• El fedatario público español que, en su caso, hubiese intervenido en la operación.</li> <li>• Excepcionalmente, cuando la inversión se materialice en ciertos bienes (valores, fondos de inversión, acciones nominativas), la obligación de declaración puede recaer en otros sujetos que intervengan en la operación (entidades de crédito, financieras, depositarias o gestoras de dichos bienes, la sociedad española objeto de inversión).</li> </ul>
Régimen de declaración	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Como regla general, todas las inversiones exteriores sujetas a declaración y su liquidación deben declararse a posteriori al Registro de Inversiones del Ministerio de Economía y Competitividad.</li> </ul> <p>Las inversiones procedentes de paraísos fiscales deben declararse antes y después de la inversión, salvo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las inversiones en valores negociables emitidos u ofertados públicamente, ya sean negociados en un mercado secundario oficial o no, así como las participaciones en fondos de inversión inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.</li> </ul>

INVERSIONES EXTRANJERAS	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los casos en que la participación extranjera no supere el 50% del capital de la sociedad española destinataria de la inversión.</li> </ul> <p>Esta declaración previa no equivale a una verificación o autorización previa, y el inversor, una vez hecha la declaración, puede efectuar su inversión sin esperar notificación alguna de la Administración.</p>

## 2. ¿QUIÉN PUEDE SER TITULAR DE INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA?

- 1) El criterio para atender a la “extranjería” o no de la inversión es el de residencia según lo dispuesto en el Artículo 2º del RD 664/1999:

Las personas físicas no residentes en España: españoles o extranjeros domiciliados en el extranjero o que tengan su residencia principal fuera del Estado Español. Ello con independencia de la ubicación en España o en el exterior de su patrimonio.

Las personas jurídicas domiciliadas en el extranjero y las entidades públicas de soberanía extranjera.

La regulación respecto a la acreditación de la condición de no residente y residente en España, así como el cambio de domicilio referenciado más adelante se hallan contenidos en el artículo 2 de la Ley 19/2003 de 4 de julio que establece la siguiente clasificación:

### A) Residentes

- » Las personas físicas que residan habitualmente en España, salvo lo dispuesto en el párrafo b) correspondiente al epígrafe de “no residentes”.
- » Los diplomáticos españoles acreditados en el extranjero y el personal español que preste servicios en embajadas y consulados españoles o en Organizaciones Internacionales en el extranjero.
- » Las personas jurídicas con domicilio social en España.

- » Las sucursales y los establecimientos permanentes en territorio español de personas físicas o jurídicas residentes en el extranjero.
- » Otras que se determinen reglamentariamente en casos análogos.

## B) No Residentes

- » Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio extranjero, salvo lo dispuesto en el párrafo b) correspondiente al epígrafe de “Residentes”.
- » Los diplomáticos extranjeros acreditados ante el Gobierno español y el personal extranjero que preste servicios en embajadas y consulados extranjeros o en Organizaciones Internacionales en España.
- » Las personas jurídicas con domicilio social en el extranjero.
- » Las sucursales y los establecimientos permanentes en el extranjero de personas físicas o jurídicas residentes en España.
- » Otras que reglamentariamente se determinen.

- 2) Respecto al cambio de domicilio social de personas jurídicas o traslado de residencia de personas físicas, cabe establecer que, en su caso, determinarán el cambio en la calificación de una inversión como española en el exterior o extranjera en España. El cambio de domicilio social y traslado de residencia se halla contemplado en el artículo 12 del Real Decreto 664/1999, puede comportar que una persona física o jurídica no residente pase a ser residente y viceversa, por lo que las inversiones que tuviese en España adquieren o pierden la condición de extranjeras en España.

Dicha condición deberá declararse al Registro de Inversiones del Ministerio de Economía en el plazo máximo de seis meses desde que se formalizó la nueva residencia, por parte del titular o a través de la entidad depositaria de la inversión.

La Dirección General de Comercio e Inversiones podrá requerir a los titulares de inversiones y a los que hayan intervenido en operaciones de inversión, que aporten la información (datos, antecedentes, informes...) que se determine necesaria para proceder a verificar el cumplimiento de las condiciones y requisitos que establece la OM de 28 de mayo de 2001.

### 3. ¿QUÉ TIPO DE OPERACIONES SE CONSIDERAN INVERSIONES EXTRANJERAS?

Conforme al artículo 3 del RD 664/1999, las inversiones extranjeras pueden canalizarse mediante las siguientes operaciones, quedando sometidas, según el caso, a la obligación de comunicación o de autorización previa las siguientes:

- 1) Participación en sociedades españolas. Esta modalidad comprende tanto la constitución de sociedad, como la suscripción y adquisición total o parcial de sus acciones o asunción, en su caso, de participaciones sociales. Se incluyen también: la adquisición de valores como pueden ser los derechos de suscripción de acciones, obligaciones convertibles en acciones u otros valores análogos que por su naturaleza den derecho a la participación en el capital, y cualquier negocio jurídico en virtud del cual se adquieran derechos políticos.
- 2) Constitución y ampliación de la dotación de sucursales.
- 3) La suscripción y adquisición de valores negociables representativos de empréstitos emitidos por residentes. (En el supuesto de valores no negociables, su tratamiento no es de inversión extranjera sino de financiación exterior por lo que será necesaria la solicitud previa del NOF -Número de Operación Financiera-).
- 4) La participación en fondos de inversión, inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).
- 5) La adquisición por no residentes de bienes inmuebles sitos en España cuyo importe supere los 3.005.060 euros, o cuando la inversión proceda de paraísos fiscales, con independencia de su importe.
- 6) La constitución, formalización o participación en contratos de cuentas en participación, fundaciones, agrupaciones de interés económico, cooperativas y comunidades de bienes, cuando el valor total correspondiente a la participación de los inversores extranjeros sea superior a los 3.005.060,52 euros o cuando, con independencia de su importe, proceda de paraísos fiscales.

Las inversiones extranjeras no incluidas en la anterior relación (como por ejemplo los préstamos participativos) están totalmente liberalizadas, sin que sea necesaria ninguna comunicación al respecto. Ello sin perjuicio de la normativa sectorial que pudiera serles de aplicación y de lo dispuesto en las normas relativas a control de cambios que de dichas inversiones se deriven.

## 4. EL TRÁMITE DE LA DECLARACIÓN POSTERIOR A LA INVERSIÓN

### 4.1. ¿Qué inversiones deben declararse posteriormente?

Deben declararse todas las inversiones extranjeras tras su realización al Registro de Inversiones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. En este sentido se incluyen tanto las inversiones que requieren declaración previa, como las que no la requieren, que son la mayoría.

### 4.2. ¿Quién está obligado a declarar?

a) Regla general: La inversión será declarada por el titular de la inversión extranjera. Además, si la operación es intervenida por un fedatario público español éste, deberá remitir al Registro de Inversiones información sobre dicha operación. En este supuesto se tomará como fecha de realización de la inversión, la de formalización ante éste. Además deberá remitir a la Dirección General de Comercio e Inversiones (DGC), por escrito, en los meses de enero y julio de cada año, una relación de las operaciones que haya intervenido durante el semestre precedente respecto a las cuales no se haya interesado del fedatario público la presentación de la declaración (artículo 17.4 OM 28-5-2001).

b) Regla especial:

1º. Si se trata de valores negociables están obligadas a declarar las empresas de servicios de inversión o entidades de crédito que de conformidad con la Ley 24/1988 del Mercado de Valores tengan como actividades propias el depósito o la administración de valores.

2º. En los supuestos en que se trate de valores no negociables (distintos de las participaciones en fondos de inversión españoles), pero que las partes hayan depositado o registrado tales valores voluntariamente, la obligación de declaración de la inversión correrá a cargo de la entidad depositaria o administradora de los mismos. En este supuesto se tomará como fecha de la realización de la inversión, la del depósito o registro, salvo excepciones en las que mediare intervención.

Tratándose de acciones nominativas, el sujeto obligado a declarar será la sociedad española objeto de inversión, una vez tenga conocimiento de la transmisión a través de la inscripción correspondiente en el libro-registro (conforme al artículo 120 de la Ley de Sociedades de Capital). En este supuesto se tomará como fecha la de la inscripción de los accionistas en el citado libro-registro.

- 3º En el supuesto de inversión mediante la suscripción de participaciones en fondos de inversión inscritos en la CNMV, ésta será declarada por la sociedad gestora del fondo de inversión objeto de la misma.

### 4.3. ¿Cómo, dónde y en qué plazo debe declararse?

La declaración deberá efectuarse, conforme a lo dispuesto por la OM de 28-5-2001, mediante los modelos impresos normalizados aprobados mediante Resolución de 1 de julio de 2010, de la Dirección General de Comercio e Inversiones, por la que se aprueban los modelos de declaración de inversiones exteriores cuando el obligado a declarar es el inversor o la empresa con participación extranjera y que sustituye a las anteriores Resoluciones en esta materia.

*El anexo I: Inversiones extranjeras en España, consta de los siguientes modelos:*

*DP-1: Declaración previa de inversión extranjera procedente de paraísos fiscales en sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión.*

*DP-2: Declaración previa de inversión extranjera procedente de paraísos fiscales en bienes inmuebles.*

*D-1A: Declaración de inversión extranjera en sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión.*

*D-1B: Declaración de liquidación de inversión extranjera en sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión.*

*D-2A: Declaración de inversión extranjera en bienes inmuebles.*

*D-2B: Declaración de liquidación de inversión extranjera en bienes inmuebles.*

*D-4: Memoria anual relativa al desarrollo de la inversión en sociedades españolas con participación extranjera en su capital y sucursales.*

El modelo DP-1 se utiliza para efectuar las declaraciones previas al Registro de inversiones de las inversiones extranjeras en empresas españolas que no coticen en Bolsa de Valores y que procedan de uno de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el R.D. 1080/1991 y sus modificaciones posteriores, y cuya participación extranjera en el capital de la sociedad española supere el 50% antes de realizar la inversión o como consecuencia de la misma.

También se declararán con este modelo la constitución, formalización o participación en contratos de cuentas en participación, fundaciones, agrupaciones de interés económico, cooperativas o comunidades de bienes, cualquiera que sea su importe, si la inversión procede de uno de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991 y sus modificaciones posteriores.

Quedan exceptuadas de la obligación de presentación de esta declaración previa las adquisiciones de inversiones extranjeras en España como consecuencia de transmisiones lucrativas inter vivos o mortis causa.

El modelo DP-2 se utiliza para efectuar las declaraciones previas al Registro de Inversiones de las inversiones extranjeras en bienes inmuebles situados en España, cualquiera que sea su importe, que procedan de uno de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el R.D. 1080/1991 y sus modificaciones posteriores. Quedan exceptuadas de la obligación de presentación de esta declaración previa las adquisiciones por no residentes de inmuebles en España como consecuencia de transmisiones lucrativas inter vivos o mortis causa.

Corresponde utilizar este modelo D-1A para efectuar las declaraciones al Registro de Inversiones de las inversiones extranjeras en empresas españolas que no cotizan en Bolsa de Valores. La declaración debe presentarse en el plazo de un mes a contar desde la realización de la inversión.

Se cumplimentará un modelo D-1A para cada inversión referida a un mismo titular, empresa española objeto de la inversión y clase de operación.

Para otras formas de inversión se cumplimentará el modelo D-1A si la inversión extranjera tiene por objeto la participación en contratos de cuentas en participación, fundaciones, agrupaciones de interés económico, cooperativas o comunidades de bienes y el importe acumulado de la inversión extranjera supera los 3.005.060,52 euros, o cualquiera que sea su importe si la inversión procede de uno de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el R.D. 1080/1991 y sus modificaciones posteriores. Al declarar la inversión se adaptarán sus datos a los casilleros de este modelo. En todo caso, al modelo cumplimentado se acompañará una memoria sucinta en la que se expongan los datos principales de la operación.

Documentación adicional: Cuando se declare la primera operación de inversión extranjera en la empresa española, el D-1A deberá acompañarse de copia del Documento de Identificación Fiscal de la sociedad española o de la sucursal en España destinataria de la inversión.

El cambio de la razón social de la empresa extranjera o española, se comunicará mediante escrito acompañado de una fotocopia de la escritura de cambio de denominación social. El cambio del porcentaje de participación del inversor no



---

residente, sin que realice ninguna inversión o liquidación, también se comunicará mediante un escrito en un plazo de tres meses a contar desde la formalización de la operación.

Declaración Previa: Para las inversiones procedentes de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991 y sus modificaciones posteriores, se indicará el número del modelo DP-1 (Declaración previa) en la casilla «DP-1 n.º» y su fecha de presentación, en el formato día/mes/año.

Corresponde utilizar el modelo D-1B para efectuar las declaraciones al Registro de Inversiones de la liquidación total o parcial de inversiones extranjeras en empresas españolas que no cotizan en bolsa de Valores. La declaración debe presentarse en el plazo de un mes a contar desde la liquidación e inversión.

Se cumplimentará un modelo D-1B para cada liquidación referida a un mismo titular, empresa española objeto de la liquidación y clase de operación.

Se cumplimentará el D-1B en caso de la liquidación de inversiones extranjeras en cuentas en participación, fundaciones, agrupaciones de interés económico, cooperativas o comunidades de bienes si el importe acumulado de la inversión extranjera supera los 3.005.060,52 euros, o cualquiera que sea su importe si la inversión procedía de uno de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991 y sus modificaciones posteriores. Al declarar la liquidación se adaptarán sus datos a los casilleros de este modelo. En todo caso, al modelo cumplimentado se acompañará una memoria sucinta en la que se expongan los datos principales de la operación.

Corresponde utilizar el modelo D-2A para efectuar las declaraciones al Registro de Inversiones de las inversiones extranjeras en bienes inmuebles situados en España cuyo importe acumulado supere los 3.005.060,52 euros, o cualquiera que sea su importe para las inversiones que procedan de uno de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991 y sus modificaciones posteriores. La declaración deberá presentarse en el plazo de un mes a contar desde la realización de la inversión.

Corresponde utilizar el modelo D-2B para efectuar las declaraciones al Registro de Inversiones de las liquidaciones totales o parciales de inversiones extranjeras en bienes inmuebles situados en España cuyo importe acumulado supere los 3.005.060,52 euros o, cualquiera que sea su importe, para la liquidación de inversiones que procedan de uno de los países o territorios denominados paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991 y sus modificaciones posteriores. La declaración deberá presentarse en el plazo de un mes a contar desde la liquidación de la inversión.

Corresponde utilizar el modelo D-4 para presentar al Registro de Inversiones la Memoria anual relativa al desarrollo de la inversión extranjera en empresas españolas. La Memoria se presentará en el plazo máximo de 9 meses a contar desde el cierre del ejercicio al que se refiere.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Orden de 28 de mayo de 2001 presentarán Memoria anual las sociedades españolas con capital o fondos propios superiores a 3.005.060,52 euros cuando la participación total de no residentes sea igual o superior al 50% del capital o si un solo inversor no residente tiene una participación igual o superior al 10% del capital o del total de los derechos de voto.

También presentarán Memoria anual las sociedades españolas dominantes de un grupo, según la definición del Real Decreto 1815/1991, independientemente de su cifra de capital social o fondos propios cuando la participación total de no residentes sea igual o superior al 50% del capital o si un solo inversor no residente tiene una participación igual o superior al 10% del capital o del total de los derechos de voto.

Las sucursales en España de empresas extranjeras presentarán Memoria anual cualquiera que sea su cifra de capital o fondos propios.

Cada modelo de Memoria consta de tres tipos de hojas: D-4(1), D-4(T) y D-4(2). El declarante cumplimentará una hoja D-4(1) completa, una hoja D-4(T) por cada Titular no residente con participación igual o superior al 10%, o por la empresa Matriz, si se trata de sucursales.

Si la empresa española declarante tuviera a su vez empresas españolas participadas, deberá cumplimentar una hoja D-4(2) por cada una de ellas.

## 5. NORMATIVA SOBRE CONTROL DE CAMBIOS

El control de cambios y los movimientos de capital son materias también absolutamente liberalizadas donde rige el principio de libertad de acción.

La regulación básica sobre control de cambios está contenida en la Ley 19/2003, sobre Movimientos de Capitales y Transacciones Exteriores y sobre Prevención del Blanqueo de Capitales y en el Real Decreto 1816/1991 sobre Transacciones Económicas con el Exterior, que mantienen el principio de liberalización de los movimientos de capital.

Las características principales de las disposiciones sobre control de cambios actualmente vigentes pueden resumirse del modo siguiente:

1) Libertad de acción

Por regla general, todos los actos, negocios transacciones y operaciones entre residentes y no residentes que impliquen o puedan implicar pagos al exterior o cobros del exterior, están completamente liberalizados, incluyendo los pagos o cobros (directos o por compensación), las transferencias de o al exterior y las variaciones en cuentas o posiciones financieras deudoras o acreedoras frente al exterior. También se incluye la importación y exportación de medios de pago.

2) Cláusulas de salvaguardia y medidas excepcionales

Las normas comunitarias podrán prohibir o limitar la realización de ciertas transacciones, así como los correspondientes cobros, pagos, transferencias bancarias o variaciones en cuentas o posiciones financieras, respecto de terceros países.

El Gobierno español también podrá imponer prohibiciones o limitaciones, respecto a un Estado o un grupo de ellos, un territorio o un centro extraterritorial, o suspender el régimen de liberalización para ciertos actos, negocios, transacciones u operaciones.

3) Tipos de cuentas bancarias

Las personas físicas y jurídicas no residentes pueden mantener cuentas bancarias en las mismas condiciones que las residentes. El único requisito que se les exige al abrir una cuenta bancaria es la acreditación de la condición de no residente del titular de la misma. Además, esa condición debe ser confirmada al banco cada dos años. La legislación también estipula otras formalidades de carácter menor.

Por otra parte, los residentes pueden, sujetos a ciertos requisitos de declaración, abrir y mantener libremente cuentas bancarias en el extranjero denominadas en euros o en moneda extranjera (cuya apertura debe ser declarada al Banco de España) y cuentas bancarias denominadas en divisas y abiertas en España en entidades registradas (sin que exista ningún requisito de información sobre las mismas).

#### 4) Residencia a efectos de control de cambios

Se considera que las personas físicas son residentes en España, a efectos de control de cambios, si residen habitualmente en España. Las personas jurídicas con domicilio social en España y los establecimientos y sucursales en territorio español de personas físicas o jurídicas residentes en el extranjero se consideran también residentes en España a efectos de control de cambios.

Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero, las personas jurídicas con domicilio social en el extranjero y los establecimientos permanentes y sucursales en el extranjero de personas físicas o jurídicas residentes en España, son consideradas no residentes a efectos de control de cambios.

Por residencia habitual se entiende lo establecido en la normativa fiscal aunque con las adaptaciones que reglamentariamente se establezcan (actualmente dicha regulación se encuentra pendiente de desarrollo reglamentario).

## 6. DECLARACIÓN DE TRANSACCIONES CON EL EXTERIOR ANTE EL BANCO DE ESPAÑA

Con fines puramente estadísticos e informativos, la Circular 4/2012 del Banco de España establece que las personas físicas y jurídicas (públicas o privadas) residentes en España que realicen transacciones con no residentes o mantengan activos o pasivos frente al exterior deberán declararlos al Banco de España.

La periodicidad de las comunicaciones dependerá del volumen de las transacciones realizadas por los sujetos obligados durante el año inmediatamente anterior, así como de los saldos de activos y pasivos de dichos sujetos obligados el 31 de diciembre del año anterior, así:

- Si los importes de las transacciones durante el año inmediatamente anterior, o los saldos de activos y pasivos el 31 de diciembre del año anterior, resultan iguales o superiores a 300 millones de euros, la información deberá remitirse con periodicidad mensual, dentro de los 20 días siguientes al fin de cada mes natural.
- Si los importes de las transacciones durante el año inmediatamente anterior, o los saldos de activos y pasivos el 31 de diciembre del año anterior, resultan iguales o superiores a 100 millones de euros e inferiores a 300 millones de euros, la información deberá remitirse con periodicidad trimestral, dentro de los 20 días siguientes al fin de cada trimestre natural.

- Si los importes de las transacciones durante el año inmediatamente anterior, o los saldos de activos y pasivos el 31 de diciembre del año anterior, resultan inferiores a 100 millones de euros, la información deberá remitirse con periodicidad anual, no más tarde del 20 de enero del año siguiente.
- Cuando los importes antes referidos no superen el millón de euros la declaración solo se enviará al Banco de España a requerimiento expreso de éste y en un plazo máximo de dos meses desde la fecha de solicitud. No obstante, aquellos residentes que, no habiendo alcanzado los umbrales de declaración antes expuestos, los superaran a lo largo del año corriente quedarán obligados a presentar las declaraciones con la periodicidad que corresponda, a partir del momento en el que dichos límites se excedan. Sin perjuicio de lo anterior, cuando ni el importe de los saldos ni el de las transacciones superen los 50 millones de euros, las declaraciones, podrán efectuarse de forma resumida, conteniendo exclusivamente los saldos inicial y final de activos y de pasivos exteriores, la suma total de las operaciones de cobro y la suma total de las operaciones de pago del período declarado.

## 7. IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE CIERTOS MEDIOS DE PAGO Y MOVIMIENTOS POR TERRITORIO NACIONAL

La Orden EHA/1439/2006, reguladora de la declaración de movimientos de medios de pago en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales, establece que la exportación de moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador, cifrados en euros o en divisas, aunque liberalizada, está sujeta a declaración administrativa previa a efectos informativos, sólo si el importe es superior a 10.000 euros por persona y viaje. En caso de no realizar dicha declaración, los funcionarios de la aduana española podrán requisar esos medios de pago.

La importación por no residentes de los medios de pago mencionados anteriormente, está sujeta, en determinados casos, a declaración previa a las autoridades aduaneras españolas, si sobrepasa los 10.000 euros por persona y viaje.

Los movimientos por territorio nacional de medios de pago consistentes en moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador denominados en moneda nacional o en cualquier otra moneda o cualquier medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago, por importe igual o superior a 100.000 euros deben ser objeto también de declaración previa. A efectos de la Orden, se entenderá por «movimiento» cualquier cambio de lugar o posición que se verifique en el exterior del domicilio del tenedor de los medios de pago.

## 8. PRESENTACIÓN IMPRESOS

Para efectuar las declaraciones, solamente podrán emplearse los formularios preimpresos, disponibles en el Registro General del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio y en las Direcciones Territoriales y Provinciales de Comercio o los programas informáticos de ayuda que la Subdirección General de Inversiones Exteriores pone a disposición de los usuarios, a través de la Subsele electrónica de la Secretaría de Estado de Comercio (<http://subsele.comercio.mityc.gob.es>), en el apartado de Procedimientos y Servicios Electrónicos->Descarga de programas de ayuda->AFORIX Programa para la cumplimentación de Formularios de Inversiones Exteriores.

## 9. DIRECCIONES DE INTERÉS

### **Ministerio de Economía y Hacienda: Registro de Inversiones extranjeras**

Paseo de la Castellana, 162

28046 MADRID

Telf. 91 583.74.00 / 91 583.51.00

<http://www.mineco.es>

### **Subdirección General de Inversiones Exteriores Dirección General de Comercio e Inversiones Ministerio de Economía**

Paseo de la Castellana, 162

28046 MADRID

Tel: 91.349.36.16 Fax: 91.349.35.62

[SGIEX@MCX.ES](mailto:SGIEX@MCX.ES)

### **Delegación central de Economía y Hacienda en Barcelona**

Plaza Doctor Letamendi, 13

08007 BARCELONA

Telf. 93 291.12.93

### **Delegación central de Economía y Hacienda en Madrid**

C/. Guzmán el Bueno, 139

28003 MADRID

Telf. (91) 582.67.67

## 10. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES, SUCURSALES Y OFICINAS DE REPRESENTACIÓN

### 10.1. ¿Cuáles son los aspectos formales que deben observarse con carácter previo a su constitución?

Al igual que para la constitución a nivel nacional será preciso, en el supuesto de constitución de sociedades, sucursales y oficinas de representación mediante sociedades mercantiles concretamente: Sociedad Anónima y Sociedad Limitada el siguiente procedimiento:

- 1) Solicitud de Certificación negativa de la denominación social, acreditativa de que no se halla inscrita otra entidad con la misma denominación, salvo en el supuesto de sucursales y oficinas de representación que la denominación social se corresponderá con el nombre de la empresa matriz con la pertinente indicación: “Sucursal en España” u “Oficina de Representación en España”. Es importante tener presente que la citada certificación tiene un plazo de caducidad de 2 meses, por cuanto si no se constituye la sociedad en dicho plazo, deberá solicitarse nueva certificación y deberán esperarse como mínimo 15 días. No obstante, la denominación solicitada queda reservada durante 15 meses. El importe aproximado que deberá satisfacerse por la certificación es de 16 euros.

Se solicitarán 3 nombres por orden de preferencia, mediante simple instancia al Registro Mercantil Central- Sección de denominaciones- con sede en Madrid (Príncipe de Vergara, 94, 28006 MADRID. Telf: 91 563.12.52 / <http://www.rmc.es>). La solicitud puede efectuarse directamente en la sede del Registro, por correo ordinario contra reembolso o por correo electrónico rellenando el formulario correspondiente. En dicha instancia deberán hacerse constar las tres denominaciones solicitadas, el nombre y la identificación del solicitante y la forma social que adoptará la sociedad.

- 2) Definición de cuestiones estatutarias. Elaboración de estatutos que deben regir la sociedad.
- 3) Apertura de cuenta bancaria a nombre de la sociedad, sucursal u oficina de representación, transferencia de importes y Certificación bancaria acreditativa de la transferencia y de su procedencia. Debe acreditarse, por tanto, la no residencia y el origen de los fondos que se realizará respecto a cuantías superiores a 6.010,12 euros mediante el modelo B-1 de importación ya referenciado. El titular de la cuenta deberá acreditar documentalmente en un plazo de 15 días, desde su apertura, la condición de no residente y la continuidad de tal condición cada 2 años (la entidad registrada puede llegar a bloquear los fondos en el supuesto de que no se acredite el mantenimiento de la condición de no residente transcurridos 3 meses desde que ésta lo solicite). Asimismo, si el titular pierde la condición de no residencia debe proceder a comunicarlo a la entidad registrada a los efectos de que sea modificada la condición de la

cuenta y pase a ser titular residente. Para efectuar movimientos en las cuentas en euros o en divisas de no residentes por persona distinta a su titular es necesaria autorización mediante escritura pública de poder ante fedatario público.

- 4) Poder notarial. Deberá apoderarse a una persona para que ésta pueda constituir la sociedad, sucursal u oficina de representación en nombre del inversor/a extranjero/a. El poder deberá otorgarlo bien, un notario o cónsul español, bien un notario extranjero, en cuyo caso será exigible la aportación de la Apostilla de la Haya (Convenio de la Haya BOE 229 de 25 de septiembre de 1978) o la legalización del mismo por parte de cónsul español.
- 5) Otorgamiento de Escritura Pública. Deberán comparecer y firmar todos los socios fundadores y se acompañará la siguiente documentación:
  - » Constitución de sociedades por persona jurídica: la establecida en los puntos 1 a 4 y:
    - a) Certificado del Registro Mercantil de procedencia donde conste de un lado, que la compañía principal se halla debidamente constituida y, de otro, que los cargos del órgano de administración se hallan vigentes.
    - b) Si hubiera más de un accionista, sería necesario un documento emitido por el Registro Mercantil correspondiente, indicando los datos registrales de las entidades que serán accionistas de la Sociedad.
  - » Constitución de sucursal u oficina de representación: la establecida en los puntos 1 a 4 y, asimismo:
    - a) Escritura de constitución de la compañía principal o sociedad matriz, y estatutos sociales de la misma.
    - b) Certificado del órgano de administración de la casa matriz mediante el que se acuerda establecer una sucursal en España. Junto al certificado, deberán acompañarse los correspondientes poderes para constituir y se hará constar el nombramiento de un director general y los poderes que se le otorguen para el desempeño de sus funciones.
    - c) Certificado del Registro Mercantil de procedencia que determine que casa matriz se halla debidamente constituida y que los cargo de del órgano de administración se hallan vigentes.

## 10.2. Constitución de Sociedades Limitadas Nueva Empresa (SLNE)

En la actualidad existe la posibilidad de constituir una SLNE de conformidad con la Ley 7/2003 de 1 de abril de la SLNE por la que se modifica la Ley 2/1995 de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Con la aprobación



---

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital este tipo de sociedades, la sociedad nueva empresa se regula en esta norma como especialidad de la sociedad de responsabilidad limitada.

El procedimiento para una SLNE es más ágil:

- 1º Obtención del Documento Único Electrónico (DUE) que puede obtenerse en la Ventanillas únicas de las Cámaras de Comercio y que incluye todos los datos referentes a la nueva empresa.
- 2º Inscripción de la denominación social que constará del nombre y los dos apellidos de uno de los socios fundadores seguido de un código alfanumérico y la indicación “Sociedad Limitada Nueva Empresa” o “SLNE” y expedición del Certificado del Registro Mercantil Central.
- 3º Depósito del capital social en una entidad bancaria y obtención del certificado de depósito por un importe entre 3.012 y 120.202 euros.
- 4º Solicitud en la Agencia Tributaria de un Código Fiscal Provisional para la liquidación de Impuestos y la posterior inscripción en el Registro Mercantil.
- 5º Escritura Pública ante Notario.
- 6º Inscripción Seguridad Social.
- 7º Obtención del CIF definitivo.

Características:

- Es una especialidad de la sociedad limitada. Por lo tanto su Capital Social está dividido en participaciones sociales y la responsabilidad frente a terceros está limitada al capital aportado.
- El número de socios máximo es de cinco en el momento de la constitución.
- Los socios deben ser personas físicas.
- El número de socios puede incrementarse por la transmisión de participaciones.
- El Capital mínimo es de 3.012 euros y el máximo de 120.202 euros.
- El Capital mínimo deberá ser desembolsado mediante aportaciones dinerarias.

- El Objeto Social es genérico (permite mayor flexibilidad en el desarrollo de actividades empresariales distintas sin tener que modificar estatutos).
- Se podrán utilizar unos Estatutos Sociales orientativos.
- Si como consecuencia de la transmisión, son personas jurídicas las que adquieren las participaciones sociales, éstas deberán ser enajenadas a favor de personas físicas en un plazo de tres meses.
- Los órganos sociales son muy sencillos: Una junta genera y un Órgano de Administración unipersonal o pluripersonal.
- Pueden continuar operaciones en forma de SL solo mediante acuerdo de la Junta o bien transformarse en otra forma societaria.
- Podrá disponer de un modelo contable adaptado a la realidad de las microempresas que cumple con las obligaciones de información contable y fiscal y que sirve como herramienta de gestión.

### 10.3. La Sociedad Anónima Europea

En noviembre de 2005 entró en vigor la Ley 19/2005, de 14 de noviembre, sobre la sociedad anónima europea domiciliada en España. Se trata de una nueva forma societaria que se orienta principalmente hacia las grandes corporaciones y que se regulará en un nuevo capítulo del texto refundido de la vigente Ley de Sociedades Anónimas. Sólo quedará pendiente la aprobación de una ley que regule la forma de participación de los trabajadores en esta sociedad europea ya que hasta que ello no se determine, no se podrá registrar una sociedad europea. A grandes rasgos, las características de este tipo de sociedad, son las siguientes:

- La sociedad anónima europea (“SAE”) domiciliada en España deberá tener su administración central en España y si deja de tenerla debe regularizar su situación en el plazo de un año, bien volviendo a implantar su administración central en España, bien trasladando su domicilio social al Estado miembro en el que tenga su administración central, o, en última instancia, disolviéndose. En el caso de que acuerde su traslado a otro Estado miembro de la Unión Europea, los accionistas que voten en contra del acuerdo de cambio de domicilio podrán separarse de la sociedad. Además, los acreedores cuyo crédito haya nacido antes de la fecha de publicación del proyecto de traslado del domicilio social a otro Estado miembro, tendrán derecho de oposición.
- Para constituir la, los trámites serán más complejos que los necesarios para constituir una sociedad anónima ordinaria, ya que además de los documentos y trámites habituales, se deberá depositar en el Registro Mercantil un proyecto de constitución. Si además, se trata de constituir una SAE holding, los trámites son todavía más largos ya que el proyecto de constitución de esta sociedad se deberá publicar en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y el Registro nombrará un experto o expertos que informen sobre el proyecto de constitución.

- Si la SAE se constituye como resultado de una fusión de una sociedad anónima europea en otro Estado miembro, el gobierno a propuesta del Ministro de Justicia o de la Comunidad Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social, podrá oponerse por razones de interés público a que una sociedad española participe en esta operación. En este supuesto también deberá nombrarse por el Registro un experto o expertos que han de informar sobre el proyecto de fusión.

Los accionistas de las sociedades españolas que voten en contra del acuerdo de fusión que implique la constitución de una SAE domiciliada en otro estado miembro podrán separarse de la sociedad. El gobierno, a propuesta del Ministro de Justicia, de la autoridad de vigilancia o de la Comunidad Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social, se podrán oponer también por razones de interés público.

- Cuando la SAE se constituya mediante la transformación de una sociedad anónima española, sus administradores redactarán un proyecto de transformación y un informe en el que se explicarán y justificarán los aspectos jurídicos y económicos de la transformación, y una vez más serán necesarios uno o más expertos independientes, designados por el registrador mercantil, que certificarán, antes de que se convoque la junta general que ha de aprobar el proyecto de transformación y los estatutos de la sociedad anónima europea, que esa sociedad dispone de activos netos suficientes, al menos, para la cobertura del capital y de las reservas de la SAE.
- En cuanto a la administración de la sociedad, se permite elegir entre el “sistema monista” y el “sistema dual” de “dirección” y “Consejo de control” que se aplica en algunos países europeos. Si se elige el sistema monista, la sociedad seguirá lo establecido para los administradores de las sociedades anónimas. En el caso de que se opte por un sistema de administración dual, existirá una dirección y un Consejo de control.

La gestión corresponderá a la dirección y podrá confiarse, conforme dispongan los estatutos, a un solo director, a varios directores que actúen solidaria o conjuntamente o a un consejo de dirección. Cuando la gestión se confíe conjuntamente a más de dos personas, éstas constituirán el consejo de dirección. La representación de la sociedad frente a los miembros de la dirección corresponde al Consejo de control.

El Consejo de control podrá acordar que determinadas operaciones de la dirección se sometan a su autorización previa. La falta de autorización previa no será oponible a terceros, salvo que la sociedad pruebe que el tercero actuó en fraude o con mala fe.

- En cuanto al plazo de convocatoria de la junta general de la SAE deberá ser convocada por lo menos un mes antes de la fecha fijada para su celebración.

Por último, queremos destacar que el legislador ha aprovechado las disposiciones adicionales y finales de la ley de la SAE domiciliada en España para introducir importantísimas modificaciones en la Ley de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada y que comentaremos ampliamente en el próximo número de Apuntes de Actualidad. Entre estas modificaciones destacan las siguientes:

- A partir de ahora, la junta general ordinaria de una sociedad anónima será válida aunque haya sido convocada o se celebre fuera de plazo.
- La convocatoria de la junta se hará por lo menos un mes antes de la fecha fijada para su celebración.
- Los accionistas que representen, al menos, el cinco por ciento (5%) del capital social, podrán solicitar que se publique un complemento a la convocatoria de una junta general de accionistas incluyendo uno o más puntos en el orden del día.
- Si los estatutos prevén la posibilidad de asistencia a la junta por medios telemáticos, que garanticen debidamente la identidad del sujeto, en la convocatoria se describirán los plazos y modos de ejercicio de los derechos de los accionistas previstos por los administradores para un ordenado desarrollo de la junta.
- El cargo de administrador de sociedad anónima no podrá exceder de seis años.
- El acuerdo de reducción del capital social deberá ser publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en un periódico de gran circulación.
- Se regulan las fusiones simplificadas de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta, sin incluir referencia alguna al tipo y al procedimiento de canje, sin aumento del capital de la absorbente ni informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión.
- Los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte la disolución responderán de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución.

#### 10.4. Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización

Esta norma tiene como objetivo apoyar al emprendedor y la actividad empresarial en el territorio español, tanto en los momentos inicial es al comenzar la actividad, como en su posterior desarrollo, crecimiento e internacionalización y, a tal

efecto, introduce una serie de importantes novedades en los distintos ámbitos que intervienen en la creación y puesta en marcha de nuevos proyectos empresariales.

### El emprendedor de responsabilidad limitada. Arts. 7 a 11 y 14 de la ley.

Su regulación está incluida en el Título primero de la Ley relativo al “apoyo a la actividad emprendedora”, y por tanto es una clara medida dirigida a fomentar el crecimiento de la cultura emprendedora en España. Es decir se considera que dicha figura hará que la persona que decida iniciar una actividad empresarial por sí sola, como autónomo, cuente con un medio adecuado para ello evitando en cierta medida uno de los riesgos que padece todo empresario individual, que es el de la responsabilidad patrimonial universal del artículo 1911 del Código Civil. Lo que ocurre es que el empresario ya disponía de dicha posibilidad a través y por medio de la sociedad unipersonal. Constituyendo una sociedad de este tipo, que si es limitada y “express” del RDL 13/2010, su coste era mínimo, el empresario no sólo podía defender de sus acreedores determinados bienes de su patrimonio personal, sino la totalidad del mismo y ello sólo a cambio de disponer de una capital inicial, mínimo en las sociedades limitadas, que al poder materializarse en bienes de cualquier clase realmente hacía muy sencilla su creación. No obstante el legislador ha considerado conveniente el dar una nueva posibilidad al empresario individual que aunque con pocas ventajas y excesivas obligaciones puede hacer que determinados emprendedores escojan esta vía para el inicio de su actividad.

### Concepto de emprendedor de responsabilidad limitada. Art. 3.

Para averiguar lo que es un emprendedor de responsabilidad limitada, lo primero que tenemos que ver es que es un **empreendedor** para el legislador.

Este se define en términos de gran amplitud en el art. 3 de la Ley como aquellas personas, físicas o jurídicas, que “desarrollen una actividad económica empresarial o profesional, en los términos establecidos en esta Ley”. Vemos que en principio para nada se distingue un empresario normal de un emprendedor, pues ambos van a desarrollar una actividad empresarial o profesional y lo único que se exige es que esa actividad empresarial o profesional se desarrolle en los términos previstos en la ley. Por tanto será emprendedor para la ley el empresario o el profesional que se ajuste a sus normas. El concepto es amplio pues como vemos no se limita estrictamente a los empresarios mercantiles sino que también puede ser emprendedor, en el concepto del legislador, los profesionales, los cuales sólo tangencialmente tienen en su actividad un aspecto empresarial.

## Características del emprendedor de responsabilidad limitada (ERL)

Extraídas de los preceptos de la ley podemos señalar las dos siguientes:

- 1º. **Persona física.** Será necesario que sea mayor de edad y tenga la libre disposición de sus bienes, o que esté debidamente habilitado para el ejercicio de la profesión de que se trate.
- 2º. Que **realice cualquier actividad empresarial o profesional.** Pese a la amplitud de la ley, es claro que no se podrán ejercer actividades para cuyo ejercicio el legislador exija la previa constitución de una sociedad o cualquier otro requisito que no puede cumplir el empresario individual.

## Efectos de ser ERL

- 1º. El fundamental efecto es limitar parcialmente la responsabilidad del ERL establecida en el art. 1911 del CC y art. 6 del Ccom. Por virtud de este efecto queda libre de responsabilidad la vivienda habitual del ERL, siempre que su valor no supere los 300.000 euros o 450.000 en poblaciones de más de un millón de habitantes, determinado ese valor conforme a lo dispuesto en la base imponible del ITP y AJD en el momento de la inscripción en el RM.
- 2º. La vivienda exenta de responsabilidad puede ser la propia del ERL o bien la común de ambos cónyuges. La parquedad de la Ley en este punto también plantea o va a plantear múltiples problemas. Así, cuando habla de vivienda común ¿se está refiriendo a cónyuges en sociedad de gananciales o podría ser la vivienda de ambos cónyuges por mitad y proindiviso? Si la vivienda es la común por estar casados en régimen de gananciales u otro de comunidad, ¿será necesaria la firma del cónyuge no empresario? ¿Se puede aplicar a esta materia las presunciones establecidas en los artículos 7 y 8 del Ccom? Si la vivienda habitual es propia del cónyuge del empresario ¿puede quedar también exenta de responsabilidad? Creemos que la ley se está refiriendo exclusivamente a la vivienda propia del empresario, es decir privativa del mismo, o a la vivienda común del cónyuge empresario casado en régimen de gananciales y que en estos casos no será necesario consentimiento alguno por parte del cónyuge no empresario pues no se trata de acto de disposición, sino de simple señalamiento de una vivienda como habitual de la familia. En cambio si la vivienda fuera de ambos cónyuges por mitad y proindiviso o propia del cónyuge del empresario, será necesario el consentimiento del otro cónyuge para que esa vivienda, mediante la manifestación de que es la habitual de la familia, quede exenta de responsabilidad y ello pese a que en principio se pueda considerar que se trata de acto beneficioso para ambos cónyuges. Lo que quizás no sea necesario es que el consentimiento se preste en escritura pública como exige para que el inmueble quede obligado el art. 11 del Ccom, sino que bastará con que ese consentimiento se preste en la misma forma y con los mismos requisitos que el empresario necesita para su inscripción en el RM.

- 3°. Hay un límite claro a esta limitación de responsabilidad pues no puede beneficiarse de ella el ERL que actúe con fraude o negligencia grave en el cumplimiento de sus obligaciones, siempre que esa negligencia grave o fraude se declare en sentencia firme o en concurso declarado culpable. Pese a la generalidad con que se pronuncia el precepto, los principales incumplimientos frente a terceros se van a dar en la calificación de la vivienda de que se trate como la habitual de la familia y en la valoración de la misma. Es obvio que la ley no puede amparar las declaraciones falsas o fraudulentas que se den en este punto.
- 4°. También juega como limitación a la exención de responsabilidad de la vivienda habitual el que se trate de deudas tributarias o de la seguridad social.
- 5°. Como consecuencia de la limitación de la responsabilidad establecida, el registrador de la propiedad denegará los embargos sobre el bien no sujeto, salvo que del mandamiento resulte que se aseguran deudas no empresariales o profesionales o anteriores a la inscripción de la limitación de la responsabilidad. Aunque se habla de inscripción, la fecha a tener en cuenta creemos debe ser la de la recepción de la certificación telemática del registro mercantil de que se ha practicado la inscripción del ERL, recepción que debe provocar de forma automática el pertinente asiento de presentación. En nuestra opinión, ante esta certificación, el registrador de la propiedad debe limitar su calificación a los posibles obstáculos que resulten del registro, sin tener en cuenta otros posibles defectos que puedan surgir de la certificación registral mercantil. Ahora bien los efectos en el RP se producen con independencia de la inscripción en el RM. Es decir y como expresa el punto 1 del Art. 10, “para su oponibilidad a terceros la no sujeción de la vivienda habitual debe inscribirse en el RP”.
- 6°. Finalmente debemos tener en cuenta que pasados siete meses desde el cierre del ejercicio, si no se han depositado las cuentas anuales del ERL en el RM, decae la limitación de responsabilidad “respecto de las deudas contraídas con posterioridad al fin de ese plazo”. Una vez presentadas recuperan el beneficio de la limitación de responsabilidad. Aunque se hable de depósito es claro que para que no decaiga la limitación de responsabilidad bastará **con la** presentación de las cuentas en el RM, con independencia del momento efectivo del depósito, siempre que este se haga dentro de los cinco meses de vigencia del asiento de presentación o dentro del plazo de vigencia del mismo asiento si hubiera sido prorrogado por calificación negativa. Ello tiene una clara consecuencia en el Registro de la Propiedad, pues el registrador, antes de denegar un embargo contra la vivienda habitual del ERL, deberá averiguar si este está al corriente en sus obligaciones de depósito de cuentas por certificación del RM o por consulta directa a la base de datos de este Registro.

### Requisitos para la limitación de la responsabilidad

Para que el emprendedor pueda gozar de la limitación de responsabilidad deberá cumplir los siguientes requisitos:

- 1º. Que las deudas traigan causa del ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Desde este punto de vista será de gran importancia la fijación y publicidad registral de la actividad del empresario o como dice el Art. 90.4º del RRM “el objeto de su empresa”. Creemos que en este punto se deben aplicar las mismas reglas que se aplican a las sociedades mercantiles, muy suavizadas desde la publicación de los estatutos modelo de las sociedades express por Orden JUS/3185/2010 de 9 de diciembre. Sobre estas actividades dijo la Instrucción de la DGRN de de 18 de mayo en su punto séptimo que “La delimitación estatutaria del objeto social podrá realizarse mediante la transcripción total o parcial de la enumeración de actividades contenidas en el artículo 2 de los Estatutos-tipo aprobados por la Orden JUS/3185/2010, de 9 de diciembre. Y que “elegida una, varias o todas las actividades previstas en el artículo 2 de los Estatutos-tipo, a efectos de determinación del objeto social, la disposición estatutaria podrá contener una referencia concreta a un tipo de productos o servicios que delimiten más específicamente la actividad de que se trate, conforme a los artículos 23.b de la Ley de Sociedades de Capital y 178 del Reglamento del Registro Mercantil, sin que, por su carácter complementario, dicha mención estatutaria permita denegar la calificación e inscripción en la forma prevenida en el Real Decreto-ley 13/2010. Por tanto la actividad, pese a su evidente trascendencia, podrá tener la amplitud permitida por la orden citada, lo que hará que difícilmente cualquier actividad del ERL quede fuera de lo exigido por la Ley. Obviamente las actividades profesionales sólo podrán ser ejercidas por el ERL que tenga dicha cualidad. A estos efectos para inscribir un ERL profesional o con actividades profesionales creemos que deberá acreditarse dicha cualidad, por analogía con lo dispuesto en el art. 7 de la ley 2/2007, con el certificado del colegio correspondiente. Si no estuviera colegiado, por no ser obligatoria la colegiación en la profesión de que se trate, creemos que será suficiente acreditar haber obtenido el pertinente título habilitante. Con relación a este punto hoy, tras la entrada en vigor de esta Ley, deberemos esperar a la publicación de los estatutos estandarizados de las sociedades limitadas, en estrecha conexión con el CNAE. Pero mientras no se publique creemos que se aplicarán las reglas anteriores.
- 2º. Inscripción en el Registro Mercantil en el que se indicará el inmueble exento. El registro competente será el del domicilio del empresario que no tiene porqué coincidir con el lugar de situación de la vivienda habitual exenta. Es decir una cosa será el domicilio de la actividad o del establecimiento principal, como dice el RRM, y otro el lugar de situación de la vivienda habitual que no se ve inconveniente en que esté situada en otra provincia.
- 3º. Inscripción en el Registro de la Propiedad. Aunque el art. 10.1 habla de inscripción quizás el asiento más adecuado y expresivo sea la nota al margen de la inscripción de dominio. De todas formas si se hace por inscripción deberá ponerse nota de oficina al margen de la inscripción de dominio de la vivienda. Es fundamental, como hemos visto, para la oponibilidad a terceros.
- 4º. Hacer constar en toda su documentación esa cualidad de ERL, lo que podrá hacer de una doble forma: O bien los datos de inscripción en el RM añadiendo que se trata de un “Emprendedor de Responsabilidad Limitada” o bien



añadiendo a su nombre apellidos y NIF las **siglas “ERL”**. Ni que decir tiene que en el caso de que se indiquen los datos de inscripción también se podrán utilizar las siglas de “ERL”.

- 5°. Formular y someter a auditoría, en su caso, las cuentas anuales correspondientes a su actividad empresarial o profesional. Aunque el art. 11.1 se remite para ello a las normas de las sociedades unipersonales de responsabilidad limitada, en la realidad no hay ninguna especialidad para estas y por tanto las reglas a tener en cuenta serán las propias de las sociedades de capital. No obstante, para los empresarios o profesionales en estimación objetiva bastará, para cumplir con las obligaciones contables establecidas, con cumplir las obligaciones de su especial régimen fiscal.
- 6°. Depositar esas cuentas anuales en el Registro Mercantil. También para los empresarios o profesionales en estimación objetiva se establece que la obligación de depósito de sus cuentas anuales podrá ser cumplida mediante un modelo estandarizado con doble propósito, mercantil y fiscal, en la forma que reglamentariamente se determine.
- 7°. Que el valor de la vivienda no afecta no supere los 300.000 o 450.000 euros según los casos. Ya hemos visto los graves problemas que esta cuestión puede provocar en la práctica. Mientras la norma no sea objeto de desarrollo reglamentario estimamos que la determinación del valor debe ser responsabilidad del ERL, al igual que los es en las sociedades limitadas, y por tanto, ni el registrador mercantil, ni el de la propiedad, podrán exigir prueba alguna acerca del verdadero valor de la finca o del método utilizado para su determinación. No obstante quizás como método simple de determinación del valor pudiera servir el valor catastral multiplicado por el coeficiente establecido para la zona por la Agencia Tributaria competente, a cuyo efecto se acompañaría el recibo de la contribución urbana unido a un certificado acerca del índice corrector que se le aplica en la Oficina Liquidadora.

### Trámites para la inscripción del ERL

La inscripción del ERL, tanto en el Registro Mercantil como en el de la Propiedad es de fundamental importancia para la obtención de la limitación de la responsabilidad. Por ello se regula con relativo detalle tanto en sus requisitos como en su forma, y también en sus trámites.

Debemos distinguir entre la inscripción en el Registro Mercantil y la inscripción en el Registro de la Propiedad.

#### 1°. Inscripción en el Registro Mercantil

Para la inscripción, inmatriculación dice la Ley en término que no lo consideramos adecuado para personas físicas, el art. 9 da una regla general, modalizada por otras reglas especiales. Como regla general se dice que la inscripción

se “practicará en la forma y con los requisitos previstos para el empresario individual”. Por tanto serán de aplicación los artículos 87 a 93 del RRM en cuyo contenido no vamos a entrar.

Como reglas especiales nos da dos: una relativa al contenido de la inscripción a practicar y otra relativa al título inscribible.

Como contenido especial de la inscripción nos dice que debe indicarse el “activo no afecto” con los requisitos que ya conocemos. Es decir se indicará cual es la vivienda habitual del empresario con la valoración que se le haya dado o simplemente con la indicación, si así resulta del título, de que cumple dicha vivienda los requisitos establecidos en el art.8 apartados 1 y 2.

Como título para la inscripción se señalan los dos siguientes.

- a) El acta notarial, debe ser de manifestaciones o referencia, que el notario debe presentar obligatoriamente de forma telemática el mismo día de su autorización o el día hábil siguiente.
- b) La instancia con firma electrónica reconocida del empresario, también remitida telemáticamente al Registro Mercantil.

¿Quiere decirse con ello que no existen más que estos títulos para la inscripción del ERL? Creemos que no pues en todo caso, por la remisión que la propia ley hace a la forma y requisitos para la inscripción del empresario individual, también podrá servir para esa inscripción, y además creemos que será la más normal de las formas utilizadas, la señalada en el art. 93 del RRM, es decir la mera instancia suscrita por el empresario, con la firma notarialmente legitimada o extendida o ratificada ante el registrador. Entender otra cosa sería hacer de peor condición al ERL que al empresario normal cuando el ERL no es más que un empresario y por otra ello supondría contrariar, sin declaración expresa, la 1ª Directiva del Consejo, 68/151/CEE de 9 de Marzo, tras su modificación por la Directiva 58/2003 de 15 de Julio sobre registro electrónico en la que se da al empresario la doble posibilidad de hacer sus presentaciones en papel o por vía telemática. Aunque esta Directiva da también la posibilidad a los estados miembros de imponer el formato electrónico para determinados actos o determinadas sociedades, no creemos que ello haya sido la intención del legislador. Además ello iría en contra del principio de neutralidad informática o electrónica, proclamado por todas nuestras leyes y normas sobre la sociedad de información y contrario también a la simplicidad y sencillez que debe presidir todo el proceso de inscripción del ERL. Es decir, la presentación telemática y el uso de la firma electrónica debe ser una ayuda para el emprendedor o empresario, pero nunca una imposición que le hagan más difícil y onerosa sus relaciones empresariales. Por tanto en nuestra opinión existe un tercer título a través del cual se puede conseguir la inscripción del emprendedor de responsabilidad limitada:

- c) La instancia suscrita por el emprendedor, con la firma legitimada notarialmente o extendida o ratificada ante el registrador. Lo que no queda claro es si el notario, en lugar de autorizar un acta de referencia, legitima una firma, está también obligado a la remisión telemática de la misma al Registro Mercantil. Parece que no pues no se puede confundir acta notarial con legitimación, pero sería interesante que así fuera pues de esta forma se lograría la sencillez y economía con la inmediatez, seguridad y modernidad que da la presentación telemática hecha por notario. No obstante creemos que si el notario voluntariamente y previa petición del interesado accede a la remisión telemática de la instancia podrá hacerlo. Nada se opone a ello.

## **2°. Inscripción en el Registro de la Propiedad**

Ya hemos apuntado que más que una inscripción creemos que el asiento adecuado quizás sea una nota marginal con efectos sustantivos, pues es más expresiva de la situación en que está la finca señalada como habitual por el ERL.

Para esta inscripción o nota marginal, sí existe un único título para poder practicarla. Es la certificación que expide el RM de la inscripción practicada la cual debe ser remitida telemáticamente al RP en el mismo día hábil en que haya sido practicada.

También regula la ley, en su artículo 14, dentro del capítulo relativo al inicio de la actividad emprendedora, la forma de practicar la inscripción del ERL.

## **3°. Formas de inscripción del ERL**

A la vista de este artículo y de las reglas generales y especiales ya vistas podemos señalar los siguientes procedimientos de inscripción del emprendedor de RL.

- a) La forma telemática notarial, aplicable cuando se autorice acta notarial y posible cuando se legitimen firmas de instancia privada.
- b) La forma habitual o normal, es decir presentando la instancia física y directamente en el RM.
- c) La forma telemática privada. Es decir aquella realizada por el propio ERL cuando cuente con firma electrónica reconocida. A estos efectos estimamos que también será válido el DNI electrónico.
- d) La forma establecida en el artículo 14 de la Ley es decir a través del CIRCE. En este caso en los llamados Puntos de Atención al Emprendedor (PAE), creados en la propia ley y que se confunden con los antiguos PAIT (vid. DA

2ª de la Ley), se formulará el Documento Único Electrónico con todos los datos necesarios para la inscripción aportando el emprendedor los documentos necesarios para ello. Esa documentación se remite inmediatamente al RM. El RM tiene 6 horas hábiles para practicar la inscripción y remitir certificación de ello al CIRCE el cual lo remitirá a la autoridad tributaria competente. En cuanto a la inscripción en el RP la ley no es excesivamente clara pues no se sabe si la certificación de inscripción del RM es remitida por el CIRCE al RP o debe ser, como en los casos normales, el RM el que la remita al RP. Aunque el apartado c) del punto 2 del art 14 dice que recibida la certificación por el registrador mercantil “este solicitará”, pero se da la circunstancia de que el registrador no recibe ninguna certificación, sino que es él precisamente el que la emite por lo que creemos que el artículo se refiere a que recibida la certificación de la inscripción por el CIRCE este debe solicitar la extensión de la inscripción pertinente en el RP. No obstante, en tanto en cuanto no se aclare la cuestión de forma reglamentaria, parece prudente que el RP también remita la certificación telemática al Registro de la Propiedad.

#### 4º. Honorarios de la inscripción

La DA 10 establece que por la inscripción del ERL en el RM se devengarán 40 euros de honorarios y por la inscripción en el RP se devengarán 24 euros.

La publicación del ERL en el BORME estará exenta de tasas.

Curiosamente, aunque la DA 10ª gira bajo el epígrafe de honorarios notariales y registrales, no se fija ningún arancel especial por la autorización del acta notarial del ERL. Por tanto la autorización de la posible acta notarial o la legitimación de firmas estará sujeta al arancel normal notarial.

#### Publicidad registral del ERL

La publicidad registral del ERL va a ser cuádruple.

Por el Registro Mercantil, por el Registro de la Propiedad, por el BORME y por un portal especial que debe abrir el Colegio de Registradores, bajo la supervisión del Ministerio de Justicia, en el que sin coste alguno para el usuario se divulgarán los datos relativos a los ERL. Más publicidad imposible. Los datos de este portal suponemos que serán exclusivamente los relativos a la identidad del ERL y a los datos de su inscripción en el Registro Mercantil. No se regulan los datos a remitir el Borme: Creemos que deben ser los que actualmente se remiten respecto del empresario individual (vid. Art. 386 del RRM), más los datos relativos a la inscripción de la vivienda habitual en el RP, aunque esto último puede ser dudoso.

## Responsabilidad por deudas de derecho público

La DA primera de la Ley se ocupa de desarrollar la limitación que respecto de las deudas de derecho público tiene el ERL.

En norma importada, como veremos, de la Ley 20/2007 sobre el Estatutos del Trabajador Autónomo, se establece el carácter subsidiario de la vivienda habitual respecto de estas deudas de forma que sólo se podrá ejecutar el embargo sobre la vivienda habitual del ERL, cuando no existan otros bienes bastantes para cubrir la deuda y también se establece que, entre la 1ª diligencia de embargo y la realización del mismo, debe transcurrir un plazo de dos años. Ambos requisitos serán calificables por el registrador. Dado el carácter subsidiario que para la ejecución se establece creemos que hubiera sido más favorable para el ERL el que no se pudiera tomar el embargo sobre la vivienda señalada como habitual mientras existan otros bienes suficientes del deudor para cubrir la deuda.

Por su interés transcribimos esta DA:

*“Disposición adicional primera. Deudas de derecho público del emprendedor de responsabilidad limitada.*

*1. Lo dispuesto en el Capítulo II del Título I de esta Ley no resultará de aplicación respecto de las deudas de derecho público de las que resulte titular el emprendedor de responsabilidad limitada para cuya gestión recaudatoria resulte de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y en el Real Decreto-legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.*

*2. En el caso de las deudas de derecho público a las que se refiere el apartado anterior, la Administración Pública competente podrá desarrollar las actuaciones de cobro establecidas en la normativa en el mismo indicada, con las especialidades reguladas en el siguiente apartado.*

*3. Cuando entre los bienes embargados se encontrase la vivienda habitual del emprendedor de responsabilidad limitada en los términos del apartado 2 del artículo 8 de esta Ley, su ejecución será posible cuando:*

*a) No se conozcan otros bienes del deudor con valoración conjunta suficiente susceptibles de realización inmediata en el procedimiento de apremio.*

*b) Entre la notificación de la primera diligencia de embargo del bien y la realización material del procedimiento de enajenación del mismo medie un plazo mínimo de dos años. Este plazo no se interrumpirá*

*ni se suspenderá, en ningún caso, en los supuestos de ampliaciones del embargo originario o en los casos de prórroga de las anotaciones registrales”.*

### Extensión de los beneficios sobre deudas de derecho público al trabajador autónomo

La Disposición final quinta modifica la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo en el apartado 5 del Art. 10 ampliando a dos años, antes era uno, el plazo que debe mediar entre la primera diligencia de embargo y la realización material de la subasta.

Por tanto el trabajador autónomo, como también el ERL, frente a las deudas tributarias o de la SS cuenta con el beneficio de que embargado un bien inmueble del mismo, si acredita fehacientemente que es su vivienda habitual la ejecución del embargo requiere un doble requisito:

- a) Que no existan otros bienes en cuantía suficiente para el pago de la deuda.
- b) Que entre la primera diligencia de embargo y la materialización de la subasta transcurra el plazo de dos años.

### Sociedad limitada de formación sucesiva

Es otra de las más importantes novedades mercantiles de la Ley de Emprendedores.

Para regular este nuevo subtipo social de sociedad limitada se modifica el TR de la LSC, aprobado por RDL 1/2010.

Así se modifica el art. 4, se añade un nuevo artículo 4 bis, sobre sociedades en régimen de formación sucesiva, se modifica el art. 5 y también el artículo 23. A través de ellos veremos las características de esta sociedad limitada de formación sucesiva.

Características:

- 1<sup>a</sup>. Se trata de una sociedad de responsabilidad limitada sin exigencias de capital social mínimo. Por ello el art. 4 de la LSC tras señalar para las sociedades limitadas un capital mínimo de 3000 euros añade que “no obstante podrán constituirse.....con una cifra de capital social inferior al mínimo legal en los términos establecidos en el artículo siguiente”.

Parece deducirse de la redacción legal que ese capital inferior el mínimo legal en ningún caso podrá ser cero, pues para que así fuere el artículo con más precisión debería haber dicho que podrán constituirse sin necesidad de capital social. Así también se deduce del art. 23 d) cuando nos habla de capital inferior al mínimo legal y además sigue exigiendo, como contenido de los estatutos, el expresar las participaciones en que se divida, su valor nominal y su numeración correlativa. Nada de esto sería posible si el capital social fuera de cero, ni tampoco sería posible fijar la participación de cada socio, según el capital aportado a la sociedad. Por lo tanto la sociedad de formación sucesiva debe contar con una cifra de capital social, la que sea, pero en definitiva con un capital.

- 2ª. Respecto de ese capital social, inferior al mínimo legal, no es necesario que su realidad se acredite por su ingreso en cuenta abierta a nombre de la sociedad. Es decir que volvemos al antiguo régimen, anterior a la Ley 2/1995, en que era suficiente manifestar en la escritura que el capital con el que se constituía la sociedad quedaba ingresado en la caja social. A cambio se establece la responsabilidad de fundadores y de adquirentes de participaciones asumidas en la constitución, de forma solidaria, frente a acreedores y frente a la sociedad por la realidad de esas aportaciones. Obsérvese que esta no necesidad de acreditar la realidad de las aportaciones no dinerarias es sólo en el momento de la constitución de la sociedad de forma que los posteriores aumentos del capital de la sociedad, aunque sean por debajo de la cifra mínima de 3000 euros, sí deberán justificarse mediante de certificación bancaria de su ingreso a nombre de la sociedad.
- 3ª. Es necesario que los estatutos de la sociedad expresen que se trata de una sociedad en formación sucesiva sujeta al régimen del art. 4 bis de la LSC.
- 4ª. No se establece ningún plazo para que la sociedad complete su cifra de capital mínimo, pero mientras no se alcance ese capital mínimo la sociedad quedará sujeta a las condiciones que veremos a continuación.

Condicionamientos mientras no se alcance el capital mínimo.

- 1º. La reserva legal será del 20% del beneficio del ejercicio sin límite de cuantía. La reserva legal normal establecida en el art. 274 de la LSC es del 10% y tiene como límite el 20% del capital social. Es decir, cubierto este límite, no será necesario destinar cantidad alguna a reservas. En cambio en la SLFS, aparte de duplicar el tanto por ciento destinado a reserva legal, no existe límite pues es obvio que ese límite, en caso de capitales ínfimos, se podrán alcanzar con facilidad perdiendo la norma la eficacia que pretende que tenga. Además esta reserva, al no tener límite, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas.

- 2°. Sólo pueden repartirse dividendos, cubierta la reserva legal y en su caso las reservas voluntarias, “si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resultare inferior al 60% del capital legal mínimo”. Este límite no existe en las sociedades limitadas normales.
- 3°. La suma de dividendos anuales satisfechos a los socios no puede exceder del 20% del patrimonio neto del ejercicio. El art. 4 bis de forma impropia habla de “retribuciones” satisfechas a los socios. Lógicamente debe referirse a dividendos pues el socio, por el mero hecho de serlo, en ningún caso percibe retribuciones en el sentido de emolumentos debidos por su trabajo. Ahora bien es posible que, si en la sociedad existen prestaciones accesorias, los socios que las realicen puedan percibir una remuneración o retribución por esas prestaciones, en cuyo caso parece que estas remuneraciones también estarán sujetas al límite citado. Este límite no juega cuando se trate, como dice el propio artículo, de servicios profesionales prestados a la sociedad.
- 4°. El mismo límite del 20% tiene la retribución de los administradores por el desempeño de su cargo. En este caso se añade que ese límite no afecta a la retribución que le pueda corresponder como trabajador por cuenta ajena o por la prestación de sus servicios profesionales distintos del desempeño del cargo de administrador. La ley incide aquí en el debatido problema de la retribución de los administradores y de su compatibilidad con los servicios que pueda prestar ese administrador por causas distintas del desempeño de su cargo. Creemos que en todo caso deberá cumplirse en este punto con la interpretación que de la retribución de los administradores se hace por la DGRN. Es decir no creemos que, con la posibilidad que da este artículo de retribuir al administrador por su trabajo por cuenta ajena o por sus servicios profesionales ocasionales, se cambie la doctrina jurisprudencial sobre la materia. Ni que decir tiene que ese 20% de límite es global y por tanto unidas todas las posibles retribuciones a socios o administradores, no podrán superar el 20% del patrimonio neto.
- 5°. Si la sociedad se disuelve, sea por causa voluntaria o legal y entra en liquidación, se establece la responsabilidad solidaria de los socios y administradores hasta la cifra del capital mínimo, si el patrimonio de la sociedad fuera insuficiente para atender el pago de sus obligaciones. Es una medida claramente dirigida a la protección de los acreedores de la sociedad, pero que sólo entra en juego en caso de liquidación. También aquí de forma impropia la ley habla de liquidación voluntaria o forzosa, cuando la liquidación es una consecuencia obligada de la disolución que es la que puede ser voluntaria, por acuerdo de la junta, o forzosa. Incluso en caso de concurso cuando se entra en la fase de liquidación el juez decreta, como paso previo, la disolución de la sociedad (cfr. Art. 362 de la LSC).

## Obligaciones registrales

Son dos las obligaciones que se establecen en relación a los registradores mercantiles:



- 1ª. Notas de despacho y acta de inscripción. Los registradores mercantiles deben hacer constar en las notas de despacho de toda inscripción practicada en relación a una sociedad de formación sucesiva que la sociedad se encuentra en dicha situación. Aunque el art. 23 d) reformado de la LSC nada diga, también deberá hacerse constar dicha circunstancia en el acta de inscripción. Así resulta del artículo 37.1.1ª del RRM cuando dice que el acta de inscripción expresará la “naturaleza” del acto o contrato que se inscriba.
- 2ª. Publicidad formal. También se hará constar dicha circunstancia en las certificaciones que se expidan de la sociedad. Aunque tampoco dice nada la ley, creemos que también deberá hacerse constar dicha circunstancia en las notas simples, sean en papel o telemáticas a través del Flei. La razón es la misma que para las certificaciones y notas de despacho: avisar a los terceros de que la sociedad con la que contratan no es una sociedad “normal”.

### Acuerdos de reducción del capital por debajo del mínimo legal

Sigue rigiendo la norma del antiguo art. 5 de la LSC relativa a la prohibición de autorizar escrituras de constitución o de modificación del capital social por debajo del mínimo legal, salvo que sea en cumplimiento de una ley. Pero se le añade un punto 2 a este artículo en el que se expresa que para el caso de las sociedades de formación sucesiva se aplicará lo establecido en los artículos 4 y 4 bis cuyo contenido ya conocemos.

De ello extraemos las siguientes consecuencias.

- a) Que obviamente es posible autorizar escrituras de constitución por debajo del capital social mínimo siempre que se trate de sociedades de formación sucesiva.
- b) Que no es posible que una sociedad con el capital mínimo, inicial o sobrevenido, reduzca su capital por debajo del mínimo legal, salvo que lo sea en cumplimiento de una ley.
- c) Que si la sociedad en formación sucesiva todavía no ha alcanzado la cifra de capital mínimo puede reducir su capital, siempre que no sea a cero euros.

### Inicio de la actividad emprendedora

#### Puntos de Atención al Emprendedor. (Art. 13)

Son los antiguos PAIT, o Puntos de Asesoramiento e Inicio de Tramitación, como establece la DA segunda sobre la “integración de ventanillas únicas en los puntos de Atención al Emprendedor”.

Estos PAE serán oficinas pertenecientes a organismos públicos o privados o puntos virtuales de información o tramitación telemáticas de solicitudes. Es decir que pueden ser oficinas físicas o bien portales de internet en donde toda la tramitación se haga de forma no presencial o telemática. El portal será el del antiguo CIRCE creado cuando se reguló la SLNE y que después ha servido también para la constitución de sociedades normales y por qué no decirlo, con bastante eficiencia.

**Las notarias son citadas expresamente como posibles PAE.**

En ellos se inicia la tramitación del llamado Documento Único Electrónico (DUE) sirviendo para facilitar la creación de nuevas empresas y como puntos de información, tramitación de documentación, asesoramiento, formación y apoyo a la financiación empresarial.

La disposición adicional segunda y tercera también se ocupan de estos PAE y especialmente del uso de la **agenda electrónica notarial**.

En esencia vienen a establecer lo siguiente:

- 1°. Los antiguos PAIT pasan a denominarse PAE.
- 2°. La ventanilla única eugo.es del MH y AAPP se integrará en los PAE.
- 3°. Se pueden celebrar convenios de establecimiento de PAE entre el ministerio de Industria y otras AAPP o entidades privadas. Se introduce la posibilidad de que determinados servicios de estos PAE no sean gratuitos. Los convenios existentes actualmente siguen vigentes.
- 4°. Se da el plazo de un año para que el PAE del Ministerio de Industria desarrolle su actividad debidamente coordinado con el resto de las AAPP.
- 5°. Se establece el uso de la agenda electrónica notarial para la constitución telemática de sociedades limitadas y cualquier otra forma jurídica que se establezca más adelante.
- 6°. La agenda electrónica notarial es obligatoria en cuanto a su uso de forma que las citas que consten en ella sirven para el cómputo de los plazos para la constitución de sociedades limitadas telemáticas.
- 7°. Se establecerán por RD medidas sancionadoras por el incumplimiento de lo establecido respecto de la agenda electrónica notarial.

Por su gran interés transcribimos de forma literal la citada DA3<sup>a</sup>.

*“Disposición adicional tercera. Colaboración con otros sistemas electrónicos para la constitución de sociedades.*

*1. Los Ministerios de Justicia y de Industria, Energía y Turismo establecerán el uso de la agenda electrónica notarial para la constitución telemática de sociedades de responsabilidad limitada y cualquier otra forma jurídica que se incorpore reglamentariamente en el Documento Único Electrónico regulado en la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.*

*2. El uso de la agenda electrónica notarial será de obligado cumplimiento para el notario, de manera que las citas que se establezcan mediante la misma tendrán efectos en el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 15 y 16 de esta Ley.*

*3. Reglamentariamente se establecerán medidas sancionadoras por los incumplimientos de lo establecido en los apartados anteriores”.*

Constitución de sociedades de responsabilidad limitada mediante escritura pública y estatutos tipo. (Art. 15)

Surge aquí una nueva forma de constitución de sociedades de responsabilidad limitada. Precisemos que esta nueva forma de constitución de sociedades, así como la constitución sin estatutos tipo, son optativas para el emprendedor o empresario (cfr. 15.1 y 16.7), de forma que también podrá optar por la constitución en papel con o sin presentación telemática en el Registro Mercantil.

Se vuelven a regular, con detalle, todos los pasos necesarios para que una sociedad limitada quede debidamente constituida. Así.

*“1. Los fundadores de una sociedad de responsabilidad limitada podrán optar por la constitución de la sociedad mediante escritura pública con estatutos tipo en formato estandarizado, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.*

*2. Se utilizará en este caso:*

a) *El Documento Único Electrónico (DUE) regulado en la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Su regulación ha sido modificada en la propia Ley.*

b) *El sistema de tramitación telemática del Centro de Información y Red de Creación de Empresas (CIRCE).*

c) *Los modelos simplificados de los estatutos-tipo en el formato estandarizado, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.*

3. *En los Puntos de Atención al Emprendedor (pueden ser las notarías) y de manera simultánea:*

a) *Se cumplimentará el Documento Único Electrónico y se iniciará la tramitación telemática, enviándose a cada organismo interviniente por vía electrónica, la parte del DUE que le corresponda para realizar el trámite de su competencia.*

b) *Se solicitará la reserva de la denominación al Registro Mercantil Central, incluyendo una de hasta cinco denominaciones sociales alternativas, de entre las cuales el Registro Mercantil Central emitirá el correspondiente certificado negativo de denominación siguiendo el orden propuesto por el solicitante, dentro de las 6 horas hábiles siguientes a la solicitud.*

*La denominación podrá ser de la bolsa de denominaciones con reserva prevista en la disposición final primera del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.*

c) *Se concertará inmediatamente la fecha de otorgamiento de la escritura de constitución mediante una comunicación en tiempo real con la agenda electrónica notarial obteniéndose los datos de la Notaría y la fecha y hora del otorgamiento. La fecha y hora del otorgamiento en ningún caso será superior a 12 horas hábiles desde que se inicia la tramitación telemática conforme a la letra a). Es decir desde que se suscribe el DUE.*

4. *El notario:*

a) *En la fecha determinada en la letra c) del apartado 3, autorizará la escritura de constitución aportándosele el documento justificativo de desembolso del capital social.*

*No obstante lo anterior, no será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias si los fundadores manifiestan en la escritura que responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de las mismas.*

*b) Enviará de forma inmediata, a través del sistema de tramitación telemática del CIRCE, copia de la escritura a la Administración Tributaria solicitando la asignación provisional de un Número de Identificación Fiscal.*

*c) Remitirá copia autorizada de la escritura de constitución al registro mercantil del domicilio social a través del sistema de tramitación telemática del CIRCE.*

*d) Entregará a los otorgantes, si lo solicitan, una copia simple electrónica de la escritura, sin coste adicional. Esta copia estará disponible en el Punto de Atención al Emprendedor.*

*5. El registrador mercantil, una vez recibida del CIRCE copia electrónica de la escritura de constitución junto con el NIF provisional asignado y la acreditación de la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Operaciones Societarias, realizado:*

*a) Procederá a la calificación e inscripción dentro del plazo de las 6 horas hábiles siguientes a la recepción telemática de la escritura, entendiéndose por horas hábiles a estos efectos las que queden comprendidas dentro del horario de apertura fijado para los registros.*

*b) Remitirá al Centro de Información y Red de Creación de Empresas, el mismo día de la inscripción, certificación de la inscripción practicada.*

*c) Solicitará el Número de Identificación Fiscal definitivo a la Administración Tributaria a través del CIRCE.*

*El sistema de tramitación telemática del CIRCE dará traslado inmediato a los fundadores que así lo soliciten y al notario autorizante de la escritura de constitución, de la certificación electrónica o en soporte papel a que se refiere el apartado anterior, sin coste adicional.*

*Dicha certificación será necesaria para acreditar la correcta inscripción en el Registro de las sociedades, así como la inscripción del nombramiento de los administradores designados en la escritura.*

*Asimismo, el interesado podrá solicitar en cualquier momento, una vez inscrita la sociedad, certificación actualizada del contenido de la hoja registral de aquélla que será expedida por el Registrador bajo su firma electrónica y provista de un código de validación de conformidad con lo previsto para las certificaciones con información continuada.*

*6. La autoridad tributaria competente notificará telemáticamente al sistema de tramitación telemática del CIRCE el carácter definitivo del Número de Identificación Fiscal. Este último lo trasladará de inmediato a los fundadores.*

*7. Los fundadores podrán atribuir al notario autorizante la facultad de subsanar electrónicamente los defectos advertidos por el registrador en su calificación, siempre que aquél se ajuste a la calificación y a la voluntad manifestada por las partes.*

*8. Desde el Punto de Atención al Emprendedor se procederá a realizar los trámites relativos al inicio de actividad mediante el envío de la información contenida en el DUE a la autoridad tributaria, a la Tesorería General de la Seguridad Social, y en su caso, a las administraciones locales y autonómicas para llevar a cabo las comunicaciones, registros y solicitudes de autorizaciones y licencias necesarias para la puesta en marcha de la empresa”.*

De la regulación anterior, muy similar por otra parte a la tramitación que en la actualidad hace el CIRCE y a la tramitación de las sociedades “express” del RDL 13/2010, que se deroga, destacamos estas novedades:

1<sup>a</sup>. Se pueden pedir hasta cinco denominaciones del RMC, que debe expedir la certificación en el plazo de seis horas. Se vuelve a hablar de una “bolsa de denominaciones” algo que nunca ha sido puesto en marcha y que no creo que sea estrictamente necesario. Esta “bolsa de denominaciones” fue introducida por primera vez en la Ley 56/2007, de 28 de Diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información que añadió una DF 3<sup>a</sup> a la Ley de SL, Ley 2/1995, en dicho sentido. Esta disposición pasó luego a la DF 1<sup>a</sup> del TRLSC 1/2010, pero pese al tiempo transcurrido, quizás por no ser necesaria o por la complejidad de la misma no ha sido puesta todavía en funcionamiento. La denominación de la sociedad es un tema muy sensible para el empresario y se debe poner especial cuidado en ello. Recordemos que una de las principales causas del fracaso de la SLNE fue la especial denominación que tenía, algo que luego fue necesario arreglar permitiendo el cambio de nombre, aunque ello tampoco ayudó mucho al éxito de esta forma social, pese a la gratuidad de la escritura y la inscripción si el cambio de denominación se llevaba a cabo en el plazo de tres meses desde la constitución.

2<sup>a</sup>. Se habla de estatutos tipo en formato estandarizado, con contenido fijado reglamentariamente. No queda claro que se quiere decir con “formato estandarizado”. Quizás se trate, como hemos sostenido reiteradas veces, de unos estatutos que contengan sólo y exclusivamente lo que exige el art. 23 de la LSC, incluyendo la forma de convocar la junta en los términos del art. 173 de la LSC y, en su caso, la retribución del administrador con una sola opción la de pago de una cantidad en metálico fijada por la junta general para cada ejercicio. Cualquier otra adición que se le haga a estos estatutos estandarizados son ganas de complicar la vida a los RRMM y al propio emprendedor. También se debe establecer un elenco de posibles objetos bien determinados y especificados para que cumplan con lo que dice el art. 23 b) de la LSC y toda la doctrina trabajosamente elaborada por la DG a lo largo de su vida, excluyendo la doctrina surgida tras los estatutos tipo de las sociedades express. No obstante en materia de objeto, como más adelante veremos, se deberá incluir la División, Grupo o Clase de la CNAE.

También puede referirse el formato estandarizado, y quizás sea lo querido por el legislador, a que los estatutos, en sus elementos estrictamente obligatorios, se formularán mediante campos informáticos preestablecidos de forma que puedan volcarse, casi de forma automática, en los libros del Registro Mercantil. Es más, la DF 10<sup>a</sup> nos habla ya, no de estatutos, sino de la propia escritura de constitución con un formato estandarizado y con campos codificados, lo que parece dar a entender que no son sólo los estatutos, sino que la escritura en su totalidad, como dice la propia DF10<sup>a</sup>, vendrá en “campos codificados” con los datos mínimos indispensables para la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil. A la vista de esto quizás debamos olvidar el modelo de estatutos como tal modelo, pues que de lo que se trata, al menos en este tipo de sociedad, es que la total constitución sea estandarizada y a base de rellenar un modelo preestablecido. Tengo mis dudas de que ello se adapte a la especial idiosincrasia del empresariado español y a la variedad y multiplicidad de aportaciones que se pueden hacer a las sociedades. También a la variabilidad que puede haber en cuanto a los fundadores.

3<sup>a</sup>. A través de la agenda electrónica notarial se concierta la cita con el notario para el otorgamiento de la escritura. Ese otorgamiento debe ser 12 horas después de la suscripción del DUE. Al notario se le debe aportar el certificado de ingreso. No obstante no será necesario dicho certificado, “si los fundadores manifiestan en la escritura que responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de las mismas”. Esta norma nos llama poderosamente la atención pues parece que se aplica, no sólo a las sociedades de formación sucesiva, según las previsiones del art. 4bis de la LSC, sino a todas ellas. Pese a que una interpretación literal nos llevaría a esa conclusión creemos, dado el título en el que la norma está incluida y en que no se modifica de forma correlativa el art. 62.1 de la LSC, que sólo será aplicable a las sociedades de formación sucesiva. Lo contrario sería un retroceso en cuanto al principio de la realidad del capital social y aunque reconocemos que el capital como cifra de retención ha perdido importancia, mientras a nivel de UE no se regule de otro modo, se deben seguir adoptado las cautelas necesarias para asegurar que el capital con el que se inicia la sociedad, responde a la realidad. Lo contrario se puede prestar a abusos y fraudes de los que antes o después se nos pedirá cuenta. Por tanto la no acreditación

de la realidad de las aportaciones dinerarias se debe referir exclusivamente a las sociedades de formación sucesiva. Ello además concuerda con lo que dice el art. 4bis punto 3 de que “no será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias”, de donde se deduce que los socios, precisamente para evitar su responsabilidad, pueden acreditarlo.

No obstante dada la contundencia con que se expresa el artículo y que no distingue entre unos u otros tipos de sociedades parece que en la constitución de sociedades limitadas se puede prescindir de la necesidad de justificar el ingreso del capital social en cuenta abierta a nombre de la sociedad. Y ello sea cual sea la cuantía del capital social pues estas sociedades limitadas, con estatutos estandarizados, no tienen limitación alguna en cuanto al capital social, ni en cuanto a la forma de su desembolso. Creemos que la ley, para no perder el terreno ganado en cuanto a la seriedad del capital en las sociedades limitadas, debería exigir su acreditación posterior lo que se haría constar por diligencia en la escritura y por nota marginal en el registro.

- 4<sup>a</sup>. Se habla también de que se entregará una “copia simple electrónica”, no en papel, si se solicita. A ellas se refiere el art. 224 del RN estableciendo que “en lo relativo a las copias simples electrónicas, éstas podrán remitirse a cualquier interesado cuando su identidad e interés legítimo le consten fehacientemente al notario, utilizando para su envío un procedimiento tecnológico adecuado que garantice su confidencialidad hasta el destinatario”. Por la forma de redacción del art.de la Ley, complementado con el artículo del RN, parece que hay dos posibilidades: Una, que el notario envíe o entregue la copia simple electrónica en formato adecuado o bien que la remita al CIRCE para que este, previo su traslado o no a papel, la ponga a disposición del interesado. Lo difícil en este último caso será garantizar la confidencialidad de esa copia una vez en poder del CIRCE.
- 5<sup>a</sup>. Al registrador se le remite la copia electrónica con el NIF provisional y la exención del impuesto de TP. Debe calificarla o despacharla en el plazo de seis horas hábiles desde la recepción. Dado el nuevo horario que se fija para el registro en el artículo 19, lo normal es que deba calificarse o despacharse en el mismo día de la presentación telemática y ello aunque la primera hora no se cuente como hábil, debiendo empezar a contar las horas hábiles una vez transcurrido una hora desde la recepción que es el tiempo normal que se puede tardar en el control de entrada e impresión de la escritura para su debida calificación. Seguimos sin entender que no se haya aprovechado esta oportunidad para declarar, desde una disposición legal, que no es necesaria la previa presentación en la Oficina Liquidadora, que por otra parte lo único que normalmente hará será declarar la exención del impuesto. Paradojas legales: Se puede prescindir de la certificación del ingreso bancario, de un estudio detallado y reposado del documento, del capital de la sociedad, de los estatutos a medida, incluso, al parecer, casi de los fundadores, al menos en la inscripción, como ahora veremos, pero de lo que no se puede prescindir es de la nota de exención del impuesto. Ya se ve que las CCAA todavía son un lobby importante a la hora de redactar disposiciones legales. Parfraseando a Churchill podríamos



decir que “hemos renunciado a la seguridad jurídica a cambio de emprendedores y perderemos seguridad jurídica pero no conseguiremos más emprendedores”. Para el legislador la seguridad jurídica parece que la da la OL.

- 6ª. El registrador remite certificación de la inscripción practicada, certificación que acredita la correcta inscripción y el nombramiento de los administradores. Es decir no se trata ya de nota de despacho, sino de certificación, suponemos que en extracto, de la inscripción practicada. Aunque no se dice estimamos que con la certificación irá la solicitud de NIF definitiva para que lo gestione el CIRCE.

#### Constitución de sociedades de responsabilidad limitada sin estatutos tipo. (Art. 16)

Ante el art. 16, que regula esta forma de constitución de la sociedad, como registrador mercantil y como simple jurista de a pié, no puedo por menos que manifestar mi sorpresa, asombro y perplejidad ante la imaginación del legislador para conseguir una rapidez que, en el 99% de los casos, no será necesaria ni querida por los interesados. Supongo que la finalidad será adelantar unos puestos en el Doing Business, aunque mientras no se modifiquen el resto de trámites administrativos, sean estatales, autonómicos, provinciales y municipales para poner en marcha una empresa, que no la sociedad, no creo que se consiga.

Los hitos que marcan esta nueva forma de constituir sociedades limitadas, es la siguiente:

En general se aplican las normas antes vistas con estas especialidades:

- 1ª. Son los fundadores los que pueden solicitar directamente la denominación y escoger la fecha de otorgamiento de la escritura, o pueden solicitar también la denominación a través del PAE.
- 2ª. El notario procede en la forma antes vista. Por tanto tampoco, en su caso, será necesario acreditar el ingreso del capital en cuenta abierta a nombre de la sociedad.
- 3ª. El registrador inscribe provisionalmente la sociedad en el plazo de 6 horas hábiles haciendo constar exclusivamente la denominación, domicilio, objeto, capital y órgano de administración. Parece que sólo con hacer constar esos datos la sociedad adquiere personalidad jurídica rigiéndose por la LSRL.
- 4ª. La escritura de constitución se inscribe de forma definitiva en el plazo de 15 días lo que vale como modificación de estatutos. Se da a entender con ello que la escritura de constitución debe reflejarse en el registro y que sólo los estatutos y su calificación es lo que puede diferirse en el tiempo.

- 5ª. El registrador notifica a la administración tributaria la inscripción para hacer definitivo el NIF. Llama la atención que en esta forma de constitución sea el registrador el que solicita directamente el NIF definitivo y no a través del CIRCE, como en el caso anterior. Creemos que si la escritura la gestiona el CIRCE, será también este el que gestione el NIF definitivo.
- 6ª. La inscripción se acredita por certificación electrónica o en soporte papel solicitada por el interesado expedida por el registrador el mismo día de la inscripción inicial o definitiva. Se debe entender que expide dos certificaciones: Una, la inicial y otra, la definitiva.

De todos los preceptos que desde la puesta en funcionamiento en el año 2003 de la SLNE se han ocupado de la constitución telemática de sociedades creemos que este se lleva la palma en cuanto a la confusión e inseguridad que puede crear su puesta en marcha.

El artículo en su propia formulación es contradictorio en sus propios términos pues de una parte en su párrafo inicial nos dice que se aplica el art. 15 lo que supone que la constitución es siempre a través del CIRCE y después, en su apartado 7, nos da a entender que ello es una opción para los fundadores. Por tanto parece que este sistema también se puede utilizar en presentaciones en papel o telemáticas a través de notario. No creemos, pese a la defectuosa formulación del artículo, que ello sea así sino que cuando se quiera utilizar este sistema siempre se deberá utilizar el DUE y el sistema CIRCE, quedando excluidos del sistema las otras posibles formas de constitución de sociedades limitadas.

El artículo, cuando a la actuación del registro mercantil se refiere, omite toda referencia a la calificación de la escritura, pues habla en términos imperativos que el registrador inscribirá, primero en el plazo de 6 horas hábiles y después en el plazo ordinario. Claro que ello debe ser un mero olvido del registrador pues si no calificara lo que debería haber establecido es la inscripción automática de la sociedad una vez presentada.

En la inscripción inicial no queda claro si es necesario reflejar en el registro el acto constitutivo o si basta con esa especie de encasillado de los datos esenciales de la sociedad. Es decir aparentemente sería posible inscribir, de forma inicial, una sociedad sin reflejar en los libros del registro el negocio constitutivo y por tanto sin calificar si el acto de constitución de la misma se ajusta a las normas legales y por tanto si todos los fundadores son plenamente capaces, si están debidamente representados, si todos ellos cumplen las normas de válida existencia, cuando de personas jurídicas se trate, o si la suscripción y desembolso de las participaciones es correcta o también si el órgano de administración designado cumple las más elementales prescripciones legales. Ante ello no tenemos más remedio que preguntarnos qué ocurriría con esa inscripción inicial si después, al ir a practicar la inscripción definitiva, falta la ratificación de alguno de los socios fundadores, la descripción de los bienes aportados no cumple con el art. 190 del RRM, si las posibles personas jurídicas fundadores cumplen o no todos los requisitos para su válida existencia y si la persona que las representa puede

hacerlo, si, en el caso de extranjeros, están provistos del correspondiente NIE y se cumplen las normas que en su caso fueren aplicables en cuanto a inversiones extranjeras, si los administradores, caso de no coincidir con los fundadores, han aceptado el cargo, etc. Por tanto pudiéramos estar inscribiendo de forma inicial, pero con plena producción e efectos, una sociedad en el vacío que después no llegara a inscribirse definitivamente por algún defecto insubsanable de la escritura de constitución o subsanable que no sea subsanado por los fundadores. Se nos puede decir que ello ya lo prevé el artículo 16 pues nos dice expresamente que desde esa inscripción inicial la sociedad se rige por la Ley, pero es que no se trata de que su vida orgánica se rija por la Ley, sino de lo que se trata es que la sociedad puede nacer nula por incurrir en alguna de las causas de nulidad del artículo 56 de la LSC.

Creemos que el artículo debe ser interpretado en sentido totalmente opuesto a lo que dice literalmente la norma. Primero es obvio que aunque no se dice que el registrador calificará, la escritura estará sujeta a calificación, tanto en su fase inicial como definitiva. Ello se dice para la constitución de las sociedades con estatutos tipo y por tanto carecería de sentido que no existiera calificación en las constituciones sin estatutos tipo. Aunque la norma no lo indique de forma expresa e incluso hable de que será la escritura de constitución la que se inscribe de forma definitiva, estimamos que el acto de constitución de la sociedad debe reflejarse en el registro, previa su calificación, junto con los datos esenciales que nos indica el art. 16. Al parecer lo que al legislador considera que exige un detenido estudio son los estatutos de la sociedad y por ello permite que se inscriban a posteriori de la inscripción de constitución, pero lo que no puede considerar de ninguna de las maneras es que la sociedad pueda estar dotada de personalidad jurídica sin que el acto constitutivo se refleje debidamente en el registro. Pero el legislador comete un grave error en este punto. Si bien es verdad que los estatutos en ocasiones pueden ofrecer verdaderas dificultades en su calificación, también la propia escritura de constitución puede ofrecerlas, máxime cuando las dos formas que se regulan de constituir sociedades limitadas en la Ley de Emprendedores no establecen límite alguno a la constitución de sociedades en esta forma ni por capital, puede ser de la cuantía que se desee, ni por número de fundadores, pueden ser lo numerosos que necesite el negocio que se vaya a emprender con la sociedad, pueden ser personas jurídicas nacionales o extranjeras con las dificultades que ello entraña reconocidas en el RDL 13/2010, y en fin, las aportaciones pueden ser dinerarias o no dinerarias, con lo que ello supone de comprobaciones de que las no dinerarias cumplen con todos los requisitos necesarios, según su clase, para poder ser aportadas a una sociedad. Por tanto establecer, tanto con estatutos modelo, como sin estatutos modelo, que la constitución tiene que estar inscrita en seis horas, puede suponer un imposible, incluso material, para el Registro Mercantil. Ello creemos que sólo será posible con una escritura como a la que alude la DF10ª antes vista, es decir con campos codificados, estandarizados y únicos en los cuales consten los fundadores, sus aportaciones, las participaciones suscritas y el órgano de administración. A la vista de esta especial forma de constitución de sociedades, insistimos, en que no nos parece que esta forma de constitución, a la que sólo acompaña su rapidez, pero casi ninguna otra ventaja material, tras la supresión de la exención de tasas del Borme, vaya a tener el éxito que espera el legislador y lo decimos tras más de 25 años viendo constituciones de sociedades.

Resumiendo y concluyendo, es necesario inscribir la escritura de constitución, pero siempre que esta lo sea en campos estandarizados y codificados y será necesario hacer constar en el registro los datos iniciales mínimos y, una vez hecho esto, en el plazo normal, se procederá a la inscripción de los estatutos de la sociedad. Y si estos no se inscriben por tener defectos subsanables, que no se subsanan o insubsanables, la sociedad se registrará por la Ley con los inconvenientes que ello va a suponer para los interesados, sobre todo en materia de formas de convocar la junta general.

Estas dos formas de constitución telemáticas de sociedades limitadas vienen a sustituir a las reguladas en el art. 5 del RDL 13/2010 pues la Disposición Derogatoria de la Ley, en su letra d), deroga “las letras a) a f), ambas incluidas, del apartado uno del artículo 5, las letras a) y b) del apartado dos y el apartado tres del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo”. Dichas letras contenían la totalidad de trámites de constitución de sociedades telemáticas, salvo lo relativo a aranceles notariales y registrales.

### Documento Único Electrónico

Para completar esta sección relativa a la constitución de sociedades debemos hacer referencia al DUE, cuya regulación se modifica profundamente para atender a todas las nuevas formas de constitución de sociedades.

Así la DF6ª da una nueva redacción a la DA3ª del TR de la LSC, RDL 1/2010, referente al DUE.

Antes el DUE estaba limitado a la constitución de la SLNE. En la actualidad, tras la reforma, el DUE servirá para las siguientes finalidades:

*“a) La constitución de sociedades de responsabilidad limitada.*

*b) La inscripción en el Registro Mercantil de los emprendedores de responsabilidad limitada.*

*c) El cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y de Seguridad Social asociadas al inicio de la actividad de empresarios individuales y sociedades mercantiles.*

*d) La realización de cualquier otro trámite ante autoridades estatales, autonómicas y locales asociadas al inicio o ejercicio de la actividad, incluidos el otorgamiento de cualesquiera autorizaciones, la presentación de comunicaciones y declaraciones responsables y los trámites asociados al cese de la actividad.*

*Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las obligaciones fiscales y de la Seguridad Social durante el ejercicio de la actividad, así como los trámites asociados a los procedimientos de contratación pública y de solicitud de subvenciones y ayudas”.*

Como vemos al DUE se le da una gran amplitud sirviendo en general para que la totalidad de los empresarios, individuales o sociales, puedan dar cumplimiento a sus obligaciones burocráticas iniciales. Por ello se establecen las excepciones del último párrafo visto, pues se trata en ellas de actividades que debe llevar a cabo la empresa una vez que haya iniciado su actividad. En definitiva a través de la suscripción del DUE lo que se pretende es también potenciar el CIRCE como medio virtual o presencial, a través de los PAE, para facilitar la actividad empresarial pues en el DUE se van a incluir “todos los datos referentes que, de acuerdo con la legislación aplicable, deben remitirse a los registros jurídicos y las Administraciones Públicas competentes”. Tanta amplitud se le da que incluso pueden establecerse “las especificaciones y condiciones para el empleo del DUE para la constitución de cualquier forma societaria, con pleno respeto a lo dispuesto en la normativa sustantiva y de publicidad”.

Ahora bien el DUE, si bien obligatorio cuando la constitución se haga a través del CIRCE, no lo es cuando la constitución se haga a través de la agenda electrónica notarial pues, en este caso, “los socios fundadores de la sociedad de responsabilidad limitada podrán manifestar al notario, previamente al otorgamiento de la escritura de constitución, su interés en realizar por sí mismos los trámites y la comunicación de los datos incluidos en el DUE o designar un representante para que lo lleve a efecto, en cuyo caso no será de aplicación lo establecido en la presente disposición adicional en lo relativo a la constitución de la sociedad.

Ni que decir tiene que el DUE, cuando exista, se remitirá a las distintas administraciones competentes “mediante el empleo de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas de acuerdo con lo dispuesto por las normas aplicables al empleo de tales técnicas, teniendo en cuenta lo previsto en las legislaciones específicas”.

Finalmente se dispone que el DUE será “aprobado por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Industria, Energía y Turismo, previo informe de los demás ministerios competentes por razón de la materia, y estará disponible en todas las lenguas oficiales del Estado español”, se reitera la finalidad de los PAE que ya conocemos y que “el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, oído el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, podrá celebrar convenios de establecimiento de Puntos de Atención al Emprendedor con otras Administraciones Públicas y entidades privadas”, a cuyo efecto “las Administraciones Públicas establecerán procedimientos electrónicos para realizar los intercambios de información necesarios”.

Una clara consecuencia de la aplicación general del DUE se hace en la Disposición final tercera de la Ley, en cuanto modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el apartado 8 de sus DA quinta, extendiendo, para

todas las sociedades y empresarios, las facilidades que antes eran exclusivas de la SLNE. Así se establece que las sociedades y empresarios que en su constitución o inicio de actividad utilicen el DUE quedan exentos de presentar la declaración censal de alta, pero no de la posterior presentación, en su caso, de modificación o baja “en la medida en que varíe o deba ampliarse la información y circunstancias contenidas en dicho documento único electrónico en caso de que el emprendedor no realice estos trámites a través de dicho documento”. Es decir que todo se puede hacer bajo el DUE, pero caso de que no se utilice para hacer las declaraciones de modificación o baja, las mismas se podrán hacer también en forma ordinaria.

### Realización de trámites para inicio, ejercicio y cese de actividad por empresarios individuales y sociedades

Lo regula el artículo 17 para el inicio y ejercicio, permitiendo que a través del DUE, antes visto, se puedan cumplimentar todos los trámites exigidos por el alta en la Seguridad Social, por las CCAA, por los Ayuntamientos, todo ello a través de las declaraciones responsables o petición de licencias exigidas. El importe que se devengue por todo ello deberá ser abonado por el empresario por transferencia bancaria o tarjeta de crédito o débito.

También se pueden utilizar los PAE durante el ejercicio de la actividad para toda clase de trámites ligados a la misma con la excepción de los relativos a la Seguridad Social, contratación pública y solicitud de subvenciones o ayudas.

Para el cese de la actividad da normas el artículo 22, cuyo resumen haremos a continuación, para conservar un orden sistemático.

Este artículo 22 regula los servicios que pueden prestar los PAE y por tanto las notarias en los casos de cese de actividad de personas físicas y jurídicas.

Estos servicios, todos realizados por vía telemática, son los siguientes:

- a) La solicitud de la inscripción al Registro Mercantil de la disolución, liquidación y extinción de la sociedad, del nombramiento de los liquidadores, del cierre de sucursales y, en general, cancelación del resto de asientos registrales.
- b) La comunicación de la extinción de la empresa o el cese definitivo de su actividad y baja de los trabajadores a su servicio a la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social.
- c) La declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores y declaración de baja en el Impuesto de Actividades Económicas.

- d) La comunicación de la baja en los Registros sectoriales estatales, autonómicos y municipales en los que se hubiese inscrito la empresa o sus instalaciones.
- e) La comunicación de cese de actividad a las autoridades estatales, autonómicas y municipales cuando ésta sea preceptiva.
- f) En caso de empresarios de responsabilidad limitada, la solicitud de cancelación de las inscripciones que resulten necesarias en el Registro Mercantil, en el Registro de la Propiedad, de Bienes Muebles y en cualesquiera otros Registros en los que estuvieren inmatriculados los bienes inembargables por deudas empresariales o profesionales.

En la solicitud, que estará disponible en formato electrónico, el interesado podrá solicitar expresamente la no realización de alguno o varios trámites.

De estos trámites el que más directamente nos afecta es el relativo a la disolución, liquidación y extinción de la sociedad o del ERL. Lo normal es que estos trámites se hagan por los PAE notariales en forma similar a la establecida para las constituciones de la sociedad o bien por el CIRCE el cual llevará a cabo las citaciones pertinentes al notario a los efectos de la autorización de escritura pública en los casos en que sea necesaria. Estos PAE actuantes en el cese de actividad deben tener muy presente que si se trata de ERL también deben remitir la pertinente comunicación al Registro de la Propiedad donde consten inscritos los bienes inembargables. También deben tener muy en cuenta los PAE actuantes en estos casos que, en el caso de personas jurídicas o de empresarios inscritos en el RM, la inscripción en este registro debe preceder necesariamente al resto de comunicaciones que deben hacerse. Es decir que hasta que se inscriba la extinción de la sociedad o del ERL, no podrán comunicarse la baja de los mismos al resto de organismos competentes. En definitiva creemos que de lo que se trata es de trasvasar la facilidad de trámites que ya se da en la constitución de sociedades a la fase de su disolución liquidación y extinción.

## 10.5. Direcciones de interés

### **Colegio Notarial de Madrid**

C/ Ruíz de Alarcón, 3 - 3ª Plta.

28014 MADRID

Telf.: 91 521.04.09

<http://www.cnotarial-madrid.com>

### **Colegio Notarial de Barcelona**

Calle Notariat, 4

08001 BARCELONA  
Telf.: 93 317.48.00  
<http://www.colnotcat.es>

## 10.6. Aportaciones no dinerarias

Las inversiones extranjeras que se efectúen mediante aportación no dineraria deberán valorarse a los efectos, conforme a los criterios y en la forma que la legislación mercantil española tiene previstos para las aportaciones no dinerarias. A tales efectos el artículo 58 de la Ley de Sociedades de Capital establece que. “sólo podrán ser objeto de aportación los bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica”. Asimismo, determina que las aportaciones se entienden realizadas a título de propiedad, salvo que se establezca otra cosa. Son distintas las clases de aportación no dineraria: con carácter general las de muebles, inmuebles, ramas de actividad, propiedad industrial, propiedad intelectual, etc.

Concretamente, las aportaciones no dinerarias se hallan recogidas en el artículo 67 de la referida Ley del que se desprende la previsión legal de que pueda efectuarse la constitución de una Sociedad Anónima mediante este tipo de aportaciones. En los mismos términos puede realizarse una ampliación del capital social. No obstante, para ello, deberá procederse a realizar un informe pericial respecto a los bienes que serán objeto de aportación.

Será necesario, por tanto, sea cual sea la naturaleza del bien, que se elabore un informe pericial por parte de uno o varios expertos independientes designados por el Registrador Mercantil conforme al procedimiento que reglamentariamente se disponga.

Dicho informe deberá contener además de la descripción de cada una de las aportaciones no dinerarias, junto con sus datos registrales, en su caso, los criterios de valoración adoptados, con la indicación de si los valores a que éstos conducen corresponden al número y al valor nominal. Informe que deberá acompañar como anexo a la escritura de constitución y deberá depositarse una copia una copia autenticada en el Registro Mercantil al presentarse dicha escritura a inscripción. El referido informe no será preceptivo en el supuesto del Sociedades de Responsabilidad Limitada.

## 10.7. Capital Social

El capital social mínimo exigido para la constitución de una Sociedad de Responsabilidad Limitada es de 3.000 euros capital que deberá estar totalmente suscrito e íntegramente desembolsado. Para el supuesto de constitución de una Sociedad Anónima, el capital social no podrá ser inferior a 60.000 euros capital que deberá estar totalmente suscrito



y desembolsado, al menos en una cuarta parte, el valor de cada una de las acciones. La cifra del capital social será expresada en euros. En el caso de la SLNE el capital mínimo es de 3.012 euros.

## 10.8. Trámites posteriores a la constitución

- 1) Liquidación del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en concepto de operaciones societarias.

Con la aprobación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo se reforma el art. 45 I.B).11 del Texto refundido, al establecer que estarán exentas “11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea”, desapareciendo la tributación del 1% sobre el capital social en concepto de operaciones societarias.

Finalmente será presentado en ventanilla junto con la siguiente documentación:

- » Original de la escritura de constitución que será devuelta con el correspondiente sello de presentación y acreditación del pago del impuesto.
- » Copia de la escritura de constitución que quedará en poder de la Administración junto con el original del impreso de liquidación, a los efectos de comprobar, en el plazo general de prescripción (4 años) que ésta ha sido correctamente realizada.

**NOTA IMPORTANTE** La correspondiente liquidación deberá efectuarse en el plazo máximo de 30 días hábiles a contar desde la fecha de otorgamiento de la escritura. De no efectuarse en los 30 días señalados se entenderá presentada fuera de plazo y serán de aplicación los correspondientes recargos, intereses, etc.

### Direcciones de interés

En Barcelona:

#### Generalitat de Catalunya

Fontanella, 6-8

08010 BARCELONA

Telf. 93 567.12.00

En Madrid:

**Consejería -Dirección General de Tributos- de Economía y Hacienda**

Plaza Chamberí, 8

28010 MADRID

Telf. 91 580.33.55

- 2) Solicitud del CIF (Código de Identificación fiscal de la sociedad). La solicitud del CIF se realizará ante la Agencia Tributaria mediante el modelo 036 y 037 debidamente cumplimentado y firmado por el representante al que se acompañará de la escritura de constitución, una copia de la misma y de la fotocopia del DNI del solicitante, socio o administrador y del documento que acredite tal condición.

Éste se otorgará en el mismo momento y tendrá la consideración de provisional hasta que se retire la tarjeta de identificación definitiva, pasados 6 meses. El plazo de solicitud es de 30 días desde el otorgamiento de la constitución. Inicio de actividad preceptivo para alta IAE.

- 3) Inscripción en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad, sucursal u oficina de representación. Para la realización de este trámite es requisito haber realizado la liquidación correspondiente, copia de la cual se acompañará a la escritura original que deberá depositarse en el citado Registro a los efectos de su inscripción, quedando en poder del presentador un resguardo con el número de entrada en el mismo, se acompañará también fotocopia de la tarjeta identificativa. El plazo que tiene el Registrador para calificar es, en principio de 15 días, aunque en la práctica suele demorarse.

Al momento del depósito de la escritura pública en el Registro Mercantil deberán satisfacerse los honorarios por la publicación del documento en el Boletín Oficial del Registro Mercantil (BORME) que para el supuesto de constitución de sociedades es de aproximadamente 60,10 euros. Inscrita la escritura en el Registro Mercantil, será necesario abonar los honorarios de inscripción devengados para proceder a la retirada de la misma.

En el supuesto de sucursales el Registrador Mercantil debe comprobar que la sociedad extranjera se halla debidamente constituida conforme a su ordenamiento jurídico. Es por ello, que se presentarán debidamente legalizados los documentos siguientes: escritura de la sociedad, estatutos vigentes, sus administradores y el de creación de la

sucursal. Posteriormente el Registrador remitirá, una vez inscrita la sucursal, los datos al Registro Mercantil Central para su publicación en el BORME.

### **Direcciones de interés**

#### **Registro Mercantil de Barcelona**

Gran Vía de les Corts Catalanes, 184  
08004 BARCELONA  
Telf. 93 332.00.04  
<http://www.registromercantilbcn.es>

#### **Registro Mercantil de Madrid**

Paseo de la Castellana, 44  
28046 Madrid  
Telf. 91 576.12.00  
<http://www.registradores.org>

- 4) Declaración de alta censal. Con anterioridad al inicio de la actividad y una vez inscrita en el Registro Mercantil, toda persona jurídica debe proceder a solicitar el alta y CIF definitivo, ante la Agencia Tributaria, en el censo de etiquetas fiscales identificativas (que son posteriormente enviadas vía correo), la opción de IVA a la que va a acogerse y la situación tributaria. Se realizará mediante el modelo 036 en que el deberán figurar los siguientes datos: datos generales, domicilio fiscal, obligaciones tributarias, epígrafe del IAE y NIF. Dicha solicitud se acompañará de la escritura de constitución debidamente inscrita y de una copia de la misma.

En el supuesto de constitución de oficinas de representación ha de nombrarse ante la Hacienda Pública española un representante, sea persona física o jurídica, español o extranjero siempre y cuando resida en España. En este caso la documentación que deberá aportarse para la obtención de la tarjeta de identificación fiscal definitiva es la siguiente: presentación del modelo 036 debidamente cumplimentado, fotocopia del DNI ó tarjeta identificativa del representante, poderes otorgados a favor del representante en España (si se hubieran otorgado fuera deberá acompañarse copia legalizada en la que figure la Apostilla de la Haya junto con la traducción correspondiente, oficial o a través de la Embajada o Consulado español). Para los trámites de los puntos 3 y 4, son direcciones de interés las que se indican más adelante respecto a la Delegación Central de Economía y Hacienda en Madrid, la Delegación de Economía y Hacienda en Barcelona y, en su caso, las de las delegaciones correspondientes en función del domicilio social de la sociedad.

- 5) Tramitación del alta en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE). Deberá determinarse el epígrafe legalmente previsto que más se adecue a la actividad que se pretende desarrollar. Se trata, asimismo de un impuesto local, que por tanto, está cedido a las distintas localidades de las Comunidades Autónomas y sus cuotas, municipal, provincial o nacional, estarán en función del territorio en que se pretenda desarrollar la actividad, al igual que la posible aplicación bonificaciones, y otros índices como el de situación, de superficie, población etc.

Deberá aportarse la siguiente documentación: Impreso modelo, que será distinto si la cuota es municipal, provincial o nacional, en el que deberán constar todos los datos, DNI y NIF del administrador o gerente autorizado para ello, copia del CIF y de la escritura de constitución de la sociedad. Posteriormente deberá procederse a la liquidación de dicho impuesto.

El alta debe producirse dentro de los 10 días hábiles anteriores al inicio de la actividad. Si no se presenta en dicho término se entenderá presentado fuera de plazo y se aplicarán los recargos e intereses correspondientes.

Los modelos impresos que deberán formalizarse y presentarse debidamente cumplimentados son:

- » Modelo 845, en el supuesto de cuota municipal no cedida al ayuntamiento del municipio en que quiera efectuarse el alta y, por tanto, gestionado por Hacienda.
- » Modelo 846, en el supuesto de cuota provincial o nacional. Éste deberá acompañarse de la correspondiente carta de pago: Modelo 850 para la cuota provincial y Modelo 851 para la cuota nacional.
- » Impuesto cedido al correspondiente ayuntamiento: en el caso de que el impuesto se halle cedido al correspondiente ayuntamiento o diputación del municipio de que se trate éste tendrá su propio modelo.

A nivel municipal, de conformidad a las ordenanzas de cada municipio en particular, podrán solicitarse bonificaciones por inicio de actividad sobre la cuota del impuesto. No en el supuesto de cuota provincial o nacional.

### **Direcciones de interés**

En Barcelona:

**Cuota municipal (Barcelona)**  
**Instituto Municipal de Hacienda**  
Avinguda Litoral del Mar, 34

08005 BARCELONA  
Telf. 010 (Información Ayuntamiento)

**Cuota municipal (Otros municipios)**

**Diputación de Barcelona**

Calle Mejía Lequerica, 1  
28028 BARCELONA  
Telf. 93 402.26.89

En el supuesto de que el municipio haya delegado la gestión tributaria. Resto municipios: en el municipio al que pertenezca su domicilio fiscal. Cuota nacional y provincial.

**Delegación de Economía y Hacienda**

Plaza Doctor Letamendi, 13  
08007 BARCELONA  
Telf. 901.33.55.33 (Inf. Gral)

En Madrid:

**Cuota nacional y cuota provincial Delegación central de Economía y Hacienda en Madrid**

C/. Guzmán El Bueno, 139  
28003 MADRID  
Telf. 91.582.67.67.86

La cuota municipal se tramitará en los correspondientes Ayuntamientos de las poblaciones que tengan transferido dicho impuesto o en las delegaciones de la agencia tributaria correspondientes con el domicilio fiscal. En ambos casos, será conveniente consultar directamente a las delegaciones de Madrid y Barcelona para conocer si está o no transferido el impuesto y dónde debe tramitarse.

- 6) Inscripción de la empresa, ante la Tesorería de la Seguridad Social, en el Sistema de la Seguridad Social cuya validez se extenderá a la existencia de la misma. A la empresa se le asigna el denominado “Código de cuenta de cotización”.

## 10.9. Cuota municipal

Se tramitará en los correspondientes Ayuntamientos de las poblaciones que tengan transferido dicho impuesto o en las delegaciones de la agencia tributaria correspondientes con el domicilio fiscal. En ambos casos, será conveniente consultar directamente a las delegaciones de Madrid y Barcelona para conocer si está o no transferido el impuesto y dónde debe tramitarse.

## 10.10. Vías para invertir en España

Se pueden vehicular a través de:

**Oficina de representación.** Una empresa extranjera puede abrir una oficina de representación en España. Hay que tener en cuenta que estas oficinas no pueden ejercer actividades económicas, si no que se limitan a realizar estudios de mercado y suelen ser el paso previo de muchas empresas para tomar la decisión de instalarse definitivamente. La oficina de representación no tiene personalidad jurídica propia independiente de su matriz. No existen órganos formales de administración, sino que las actuaciones las realiza el representante de dicha oficina en virtud de los poderes otorgados. En principio, las actividades de la oficina de representación están limitadas, no pueden ejercer actividades económicas, siendo esencialmente de coordinación, colaboración, etc. La sociedad no residente es responsable de las deudas contraídas por la oficina de representación.

Al no ejercer ninguna actividad económica, no exigen ningún trámite específico.

**Sucursales.** También cabe que la sociedad extranjera cree una sucursal en España. La sucursal es un establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía para el desarrollo de las actividades de la sociedad matriz o extranjera.

La creación de una sucursal exige una serie de trámites, si bien, al no tener personalidad jurídica propia (la tiene la sociedad matriz), no tiene que seguir los mismos trámites que si se constituyese una nueva sociedad según las normas Españolas.

En términos generales, los requisitos, trámites formales y costes relacionados con la apertura de una sucursal en España de una sociedad extranjera son muy similares a los de la constitución de una filial (como sociedad). Se resumen a continuación los pasos legales y los costes más importantes, destacando las diferencias principales respecto de la constitución de una filial.

Entre los trámites a realizar destacan los siguientes:

- 1) Los Órganos de Administración de la sociedad matriz deberán adoptar un acuerdo mediante el cual aprueban la creación de la sucursal. Este acuerdo y los estatutos de la Sociedad deben ser traducidos por traductor jurado y presentados posteriormente en el Registro Mercantil en España.
- 2) El Consulado Español del país extranjero de residencia de la sociedad, deberá certificar que la sociedad matriz está constituida conforme a las leyes de su país (debidamente legalizado o apostillado.)
- 3) Debe ingresarse en cualquier Banco el capital social acordado por la sociedad matriz (no existe mínimo)
- 4) Debe firmarse la escritura pública de constitución ante Notario.
- 5) Debe solicitarse el CIF (Código de Identificación Fiscal) en la delegación de Hacienda del domicilio social, adjuntando, entre otra documentación, la escritura de constitución vista anteriormente y el DNI o NIE del representante o apoderado de la sociedad en España.
- 6) Debe liquidarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (se pagará el 1% del capital de la sociedad indicado). Este impuesto se liquida en la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma donde tenga el domicilio la sociedad. En determinados supuestos, si este impuesto ya se pagó en el país de origen, puede estar exento.
- 7) Por último, la sucursal debe inscribirse en el Registro Mercantil que corresponda al domicilio social dentro del mes siguiente al otorgamiento de la escritura.

Una vez constituida está obligada la sociedad matriz extranjera, a depositar en el Registro Mercantil en el que se encuentre la sucursal sus cuentas anuales.

El Régimen fiscal de la sucursal dependerá de lo Dispuesto en los Convenios de Doble Imposición aplicables al caso concreto, y, en su defecto, tributarán por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la totalidad de las rentas que obtengan en España.

**Filiales.** Además de las dos opciones anteriores, cabe también la creación de una filial. De esta forma se constituye una sociedad nueva, con personalidad jurídica propia e independiente de la sociedad matriz. Aunque las filiales sean sociedades constituidas con capital extranjero, se consideran como “residentes” a todos los efectos.

Por ello, los trámites de constitución de una filial son similares a los de constitución de una nueva empresa española, con algunas diferencias que vemos a continuación:

- 1) Los Órganos de Administración de la sociedad matriz deberán adoptar un acuerdo mediante el cual aprueban la creación de la filial. Este acuerdo y los estatutos de la Sociedad deben ser traducidos por traductor jurado y presentados posteriormente en el Registro Mercantil en España.
- 2) El Consulado Español del país de residencia de la sociedad, deberá certificar que la sociedad matriz está constituida conforme a las leyes de su país (debidamente legalizado o apostillado.)
- 3) Debe solicitarse certificado de denominación social en el Registro Mercantil Central para darle nombre a la nueva sociedad a crear y que este no coincida con otras ya registradas en España.
- 4) Debe ingresarse en cualquier Banco el capital social acordado por la sociedad matriz (3006 euros si se constituye una Sociedad Limitada.)
- 5) Deben elaborarse los estatutos de la sociedad y firmarse la escritura pública de constitución ante Notario.
- 6) Debe solicitarse el CIF provisional (Código de Identificación Fiscal) en la delegación de Hacienda del domicilio social, adjuntando, entre otra documentación, la escritura de constitución, y el DNI o NIE del representante o apoderado en España.
- 7) Debe liquidarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (se pagará el 1% del capital de la sociedad indicado anteriormente). Este impuesto se liquida en la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma donde tenga el domicilio la sociedad.
- 8) Por último, la sucursal se inscribe en el Registro Mercantil que corresponda al domicilio social dentro de los dos meses siguientes al otorgamiento de la escritura.
- 9) Además, deberá declararse la constitución de la filial en el Registro de Inversiones Extranjeras, dependiente del Ministerio de Economía
- 10) Se solicitará el CIF definitivo.



Una vez constituida podrá comenzar sus operaciones, estando obligada, la filial (no la sociedad matriz), a depositar en el Registro Mercantil sus cuentas anuales.

El Régimen fiscal de la sucursal dependerá de lo dispuesto en los Convenios de Doble Imposición aplicables al caso concreto, y, en su defecto, tributarán por el Impuesto sobre Sociedades. En todo caso, hay que tener en cuenta que al margen de algunas diferencias entre las sucursales y filiales que se desprenden de lo antes descrito, existen otras de índole fiscal y contables, si bien en todo caso hay que tener en cuenta los posibles convenios firmados entre España y el país de origen de la sociedad matriz.

Por último recordar que estas modalidades se trata de algunos ejemplos para operar en España. Existen otras como la firma de acuerdos de distribución y de cooperación con empresas españolas (uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico), las operaciones a través de agentes o comisionistas, franquicias, etc.

### 10.11. Sucursal frente a filial

Desde el punto de vista legal, las diferencias más importantes entre una sucursal y una filial son las siguientes:

- Capital mínimo: Una S.A. debe tener un capital mínimo de 60.000 euros, 3.000 euros una S.L., 60.102 euros la sociedad en comandita por acciones, mientras que la sociedad regular colectiva no requiere un capital mínimo. Una sucursal no requiere ninguna asignación mínima.
- La filial es una persona jurídica independiente, mientras que la sucursal no tiene personalidad jurídica propia, sino que es la misma persona jurídica que su casa matriz.
- La responsabilidad de los accionistas de una filial constituida como sociedad anónima (o S.L.) respecto de las deudas de la filial está limitada al importe de sus aportaciones de capital, (salvo las excepciones).
- En el caso de una sucursal, no existe límite a la responsabilidad de la casa matriz.

	Sucursal	Filial
Capital mínimo	No requiere ninguna asignación mínima.	S.A.: 60.000€. S.L.: 3.000€.
Personalidad jurídica	No (no tiene personalidad jurídica propia sino que es la misma persona jurídica que la sociedad matriz).	Sí.

	Sucursal	Filial
Órgano de Administración y gobierno	Representante (quien actúa como apoderado de la sucursal en representación de la sociedad matriz).	Junta General y órgano de administración.
Responsabilidad accionistas/socios	No existe límite a la responsabilidad de la sociedad matriz.	La responsabilidad de los accionistas/socios de una S.A. o S.L. respecto de las deudas de la filial está limitada al importe de sus aportaciones de capital

Desde el punto de vista fiscal, tanto la sucursal como la filial tributan, en términos generales, por el Impuesto sobre Sociedades al 25% (la filial) o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (la sucursal) al 24% de su beneficio neto; sin embargo, existen determinados aspectos a tener en cuenta, entre los que destacan los siguientes:

- La repatriación de los beneficios de una sucursal o el reparto de dividendos de una filial a su sociedad matriz no perteneciente a la UE y que no resida en un país con el cual exista un convenio para evitar la doble imposición, se grava en España a un tipo del 20%; si la casa o sociedad matriz es residente en la UE, la repatriación/reparto está normalmente exento de tributación. Si la sociedad/casa matriz es residente en un país no perteneciente a la UE con el cual España tenga suscrito un convenio, los dividendos tributarían al tipo reducido del convenio y la repatriación de los beneficios de la sucursal no tributaría en España, de acuerdo con la mayoría de los convenios.
- Toda sucursal, por lo general, constituye un establecimiento permanente. Sin embargo, no solo existe un establecimiento permanente cuando hay una sucursal. Para identificar si estamos o no ante un establecimiento permanente, hay que ponderar, en primer lugar, la existencia o no de un convenio de doble imposición con el país de residencia del interesado.
  - a) Si existe convenio entre el país de residencia del contribuyente y España, ha de estarse a la definición que de establecimiento permanente se contenga en el mismo. Salvo particularidades, los convenios actualmente vigentes se adaptan en general a la definición contenida en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual define el concepto de establecimiento permanente por dos vías.

El primer tipo de establecimiento permanente es el lugar fijo de negocios. Se trata de un lugar mediante el que una empresa realiza toda o parte de su actividad. En general, existirá por tanto un lugar fijo de negocios si se cumplen los siguientes requisitos:

- » Utilización de una instalación, centro o emplazamiento desde el cual se desarrolla la actividad.
- » Fijeza o vinculación de las instalaciones a un lugar o espacio determinado, con cierto grado de permanencia temporal.
- » Necesidad de que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio global de la empresa.

No será establecimiento permanente el lugar fijo de negocios desde el que se realicen determinadas actividades auxiliares o preparatorias, listadas en los propios convenios.

El segundo tipo de establecimiento permanente es el agente dependiente. Se trata de un agente, que actúe por cuenta de la entidad no residente y que tenga y ejercite poderes para vincularla, que no tenga estatus de agente independiente.

b) Si no existe convenio de doble imposición aplicable, ha de estarse a la delimitación que del establecimiento permanente realiza la legislación interna española. En este sentido, el artículo 13.1.a del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR) se adapta en gran medida al concepto de establecimiento permanente indicado, según el Modelo de Convenio de la OCDE.

- La Dirección General de Tributos viene interpretando en diversas consultas que los Regímenes Especiales regulados en el Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades son de aplicación a los establecimientos permanentes localizados en España pertenecientes a entidades no residentes, entre otros, el régimen especial aplicable a las entidades de reducida dimensión.
- Los intereses de los préstamos concedidos por una casa matriz extranjera a su sucursal española no son, en principio, deducibles fiscalmente para la sucursal. En cambio, los intereses de préstamos concedidos por los accionistas de una filial normalmente son deducibles para la filial, siempre que la transacción sea valorada a precios de mercado y se cumplan ciertos requisitos.

## 10.12. Oficinas de Representación

Además de mediante una sociedad mercantil o una sucursal, entre otras opciones, el inversor extranjero puede operar en España a través de una oficina de representación.

Ante la ausencia de regulación específica de esta figura, una definición de la misma puede encontrarse en los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por el Estado Español con terceros países: se entiende por oficina

de representación aquel lugar fijo de negocios, establecido por una empresa no residente, que desarrolla funciones meramente publicitarias e informativas sobre cuestiones comerciales, financieras y económicas, sin llevar a cabo labores efectivas.

Esta forma de establecimiento en España es considerada muy útil para potenciales inversores, dado que permite obtener información de todo tipo que sirva de base para adoptar la decisión de invertir, sin tener que llevar a cabo demasiados trámites legales. De esta manera, constituyen el medio idóneo para realizar actividades de sondeo de mercado, estudiar el grado de competencia existente en el sector donde se proyecta realizar la inversión, realizar proyecciones financieras y previsión de beneficios derivados de dicha inversión o negociar la adquisición de empresas por la vía de compra de acciones o de activos y pasivos.

Entre sus rasgos más relevantes deben destacarse los siguientes:

- La oficina de representación no tiene personalidad jurídica propia independiente de su casa matriz.
- La sociedad no residente es responsable de las deudas contraídas por la oficina de representación en su totalidad.
- No puede realizar operaciones comerciales por sí misma.
- En general para su apertura no se requieren formalidades mercantiles, si bien a efectos principalmente fiscales, laborales y de seguridad social podría ser necesario el otorgamiento de una escritura pública (o documento otorgado ante Notario Público extranjero, debidamente legalizado con la Apostilla de La Haya o cualquier otro sistema de legalización que sea de aplicación) en la que se haga constar la apertura de la oficina de representación, la asignación de fondos, la identidad de su representante fiscal, persona física o jurídica residente en España, y sus facultades. La apertura de la oficina de representación no se inscribe en el Registro Mercantil.
- No existen órganos formales de administración, sino que las actuaciones las lleva a cabo el representante de dicha oficina en virtud de las facultades que se le hayan conferido.

### 10.13. Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario

Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión el Mercado Inmobiliario (en adelante, SOCIMI) son un vehículo de inversión destinado al mercado inmobiliario, creado por la Ley 11/2009 con el propósito de impulsar el mercado del

alquiler en España y facilitar el acceso de los ciudadanos a la inversión en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler.

Ha sido la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de diciembre de 2012 la que ha reformado este tipo de sociedades con el por objeto de simplificar y flexibilizar su régimen legal y fiscal y equipararlo al de los REIT (*Real Estate Investment Trust*) de otros países de nuestro entorno.

## RÉGIMEN MERCANTIL DE LAS SOCIMI

### Forma societaria

Las SOCIMI han de ser sociedades anónimas cotizadas. Deberán tener un capital social mínimo de 5 millones de euros, sólo podrán tener una clase de acciones y habrán de incluir en su denominación social la indicación “Sociedad Cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario, Sociedad Anónima”, o su abreviatura, “SOCIMI, S.A.”.

Sus acciones deberán estar admitidas a negociación en un mercado regulado, permitiéndose ahora, como novedad, su negociación en un sistema multilateral de negociación español (como el *Mercado Alternativo Bursátil -MAB-*), de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o bien de cualquier otro país con el que exista efectivo intercambio de información tributaria (de forma ininterrumpida durante todo el periodo impositivo).

No obstante, conviene señalar que no solamente las SOCIMI podrán acceder al régimen fiscal especial, sino que, como ya sucedía con el anterior régimen, también podrán hacerlo las sociedades conocidas como *SOCIMI no cotizadas* (a pesar de la contradicción contenida en la propia expresión). Este es el caso de sociedades residentes en España íntegramente participadas por SOCIMI o por REIT extranjeros (i.e. por sociedades no residentes cotizadas en mercados europeos que tengan el mismo objeto social que las SOCIMI y un régimen similar en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios).

El nuevo régimen añade la exigencia de que las acciones de todas las SOCIMI tengan carácter nominativo, y extiende dicha exigencia a los REIT no residentes que participen en “SOCIMI no cotizadas”. En la práctica, esto debería suponer que las SOCIMI puedan identificar a sus accionistas en cualquier momento.

Las aportaciones no dinerarias de bienes inmuebles para la constitución o ampliación de capital deberán ser objeto de tasación por una de las sociedades previstas en la legislación del mercado hipotecario y se llevarán a cabo de acuerdo con lo establecido en la normativa mercantil. Esta obligación afecta tanto a las aportaciones que se realicen a las SOCIMI como a las entidades no cotizadas en las que participen estas últimas.

## Objeto social

Su objeto social deberá consistir en la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, ya sea directamente o a través de entidades que, a su vez, cumplan determinados requisitos, pudiendo desarrollar otras actividades accesorias siempre que las rentas derivadas de estas actividades accesorias no representen, en su conjunto, más del 20% de las rentas totales de la sociedad en cada período impositivo.

Las SOCIMI pueden llevar a cabo las siguientes actividades:

- Adquirir y promover bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, incluyendo la rehabilitación de edificaciones.
- Participar en otras SOCIMI o en otros REIT no residentes.
- Participar en SOCIMI no cotizadas o en sociedades no residentes no cotizadas, siempre que unas y otras tengan como objeto social la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, tengan una política similar de distribución de beneficios y estén íntegramente participadas por SOCIMI o por REIT no residentes.
- Invertir en acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria (fondos de inversión y sociedades de inversión inmobiliaria), reguladas en la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Por su parte, las inversiones y actividades que pueden llevar a cabo las SOCIMI no cotizadas, cuyas acciones también deberán ser también nominativas, se limitan a la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y, como novedad en el nuevo régimen, a la realización de actividades de promoción, no pudiendo tener participaciones en cualquier tipo de entidades (i.e. las SOCIMI pueden invertir en inmuebles a través de un único nivel de vehículos societarios). Idénticas restricciones resultan de aplicación a las entidades no residentes con inmuebles en alquiler en las que una SOCIMI pueda invertir. En el ámbito internacional, estas restricciones implican que una SOCIMI no podrá co-invertir en inmuebles en el extranjero a través de un vehículo societario salvo que sus socios en dicho vehículo sean también SOCIMI o REIT no residentes cotizados en la Unión Europea.

## Distribución de dividendos

Al igual que los REIT de nuestro entorno, las SOCIMI deberán repartir sistemáticamente un porcentaje elevado del beneficio que vayan obteniendo. Más concretamente, las SOCIMI deberán acordar la distribución de dividendos con cargo al beneficio obtenido en el ejercicio dentro de los seis meses posteriores al cierre (y pagarse dentro del mes siguiente al acuerdo de distribución), de la siguiente forma:

- El 100% del beneficio procedente de dividendos y participaciones en beneficios en sociedades que cualifiquen como inversiones aptas para el régimen.
- El 50% de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y de participaciones, debiendo reinvertir el resto en activos aptos dentro de los tres años siguientes a su transmisión. De no producirse la reinversión, el 50% restante se distribuirá en el ejercicio en el que finalice el plazo para la misma (la norma no hace ninguna referencia a que proceda liquidar intereses de demora sobre el impuesto que se satisface tres años después).
- El 80% del resto de los beneficios obtenidos.

Asimismo, se establece que cuando la distribución de un dividendo se realice con cargo a reservas procedentes de beneficios de un ejercicio en el que haya sido de aplicación el régimen fiscal especial, su distribución deberá adoptarse obligatoriamente con el acuerdo de distribución del dividendo realizado en cumplimiento del régimen de distribución obligatoria de dividendos de las SOCIMI.

Por último, se establece que la reserva legal de las SOCIMI no podrá exceder del 20% del capital social, ni se podrán establecer estatutariamente otras reservas indisponibles.

## REQUISITOS DE INVERSIÓN DE LAS SOCIMI

### Requisito en cuanto a volumen de activos

Las SOCIMI deberán tener invertido, al menos, el 80% del valor del activo en los siguientes elementos:

- Inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento.
- Terrenos para la promoción de dichos inmuebles siempre que la promoción se inicie dentro de los tres años siguientes a su adquisición.
- Participaciones en el capital o en el patrimonio de las entidades señaladas en el apartado anterior (i.e. SOCIMI o REIT no residentes, SOCIMI no cotizadas, entidades no residentes no cotizadas íntegramente participadas por SOCIMI o por REIT, o IICI).

Para el cómputo de este nivel mínimo de inversión se han de tener en cuenta los siguientes criterios:

- El 80% se computará sobre el balance consolidado (en caso de que la SOCIMI sea dominante de un grupo de empresas) pudiendo optar la sociedad por sustituir los valores contables por el valor de mercado a los efectos de realizar dicho cómputo.

- Los inmuebles adquiridos lo deberán ser en propiedad, admitiéndose la propiedad resultante de derechos de superficie, vuelo o subedificación inscritos en el Registro de la Propiedad, así como los poseídos por la sociedad en virtud de contratos de arrendamiento financiero a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
- No cualifican a efectos de este cómputo los bienes de características especiales regulados en el artículo 8 de la Ley del Catastro (autopistas, puertos, aeropuertos, etc.) ni aquéllos cuyo uso se ceda a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero. Tampoco cualifican a estos efectos los inmuebles explotados en régimen de concesión.
- En el caso de inmuebles localizados en el extranjero, éstos deberán tener una naturaleza análoga a los situados en territorio español y deberá existir efectivo intercambio de información tributaria con el país o territorio en el que estén situados.

Finalmente, cabe señalar que en el nuevo régimen se ha eliminado el requisito de diversificación existente en el régimen anterior.

#### Requisito relativo al volumen de rentas

El mismo umbral del 80% deben alcanzar en cada ejercicio las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles afectos al cumplimiento del objeto social principal de las SOCIMI junto con los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de las participaciones en entidades que cualifican como inversión apta según lo comentado en el apartado anterior y estén afectas a su objeto social principal.

A estos efectos, se excluyen del cómputo las rentas derivadas de la transmisión de participaciones que cualifiquen como inversión apta y de inmuebles, siempre que se hayan respetado los períodos mínimos de mantenimiento. Al igual que en el cómputo del volumen de activos, se tomará como referencia el balance consolidado en el caso de que la SOCIMI sea la sociedad dominante de un grupo de sociedades.

La actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento deberán ser objeto de contabilización separada para cada inmueble promovido o adquirido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada inmueble o finca registral en que éste se divida. Por su parte, las operaciones procedentes, en su caso, de otras actividades deberán ser igualmente contabilizadas de forma separada al objeto de determinar la renta derivada de las mismas.

#### Requisito de mantenimiento de los activos

Los bienes inmuebles adquiridos o promovidos por la SOCIMI deberán permanecer arrendados durante al menos tres años, computándose el tiempo en que los inmuebles hayan estado ofrecidos en arrendamiento, con un máximo de un



año. El plazo de mantenimiento de tres años también aplica a las participaciones en entidades que cualifican como inversión apta para el régimen. El plazo de tres años empieza a contar desde que los inmuebles fueron arrendados u ofrecidos en arrendamiento por primera vez o bien, en el caso de bienes que la sociedad tuviera con anterioridad a la aplicación del régimen, desde la fecha de inicio del período impositivo al que resulte de aplicación el régimen especial.

## RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIMI

Las especialidades de este régimen se centran básicamente en los siguientes aspectos:

- Las SOCIMI tributarán, con carácter general, en el Impuesto sobre Sociedades al 0% en relación con las rentas que obtengan en el desarrollo de su objeto social, localizándose la tributación de las rentas obtenidas por las SOCIMI en sede de su accionista (en el periodo en el que esta renta es distribuida).

No obstante lo anterior, la SOCIMI estará sometida a un gravamen especial (del 19%) sobre el importe de los dividendos que distribuya a los socios cuya participación en el capital social de la entidad sea igual o superior al 5%, siempre que dichos dividendos estén exentos para el socio o tributen a un tipo de gravamen inferior al 10%.

- Se mantiene, en cuanto a la tributación indirecta, el régimen especial introducido por la Ley 11/2009, consistente en una bonificación del 95% en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, condicionada al cumplimiento del requisito de mantenimiento del activo.

### Tratamiento de las SOCIMI en el Impuesto sobre Sociedades

Las reformas introducidas en el nuevo régimen especial de las SOCIMI se han realizado a los efectos de equiparar el régimen fiscal de estas entidades al de los REIT europeos de nuestro entorno. En este sentido:

- El tipo de gravamen de las SOCIMI en el Impuesto sobre Sociedades se fija en el 0%.

No obstante, cuando los dividendos que la SOCIMI distribuya a sus socios con un porcentaje de participación superior al 5% estén exentos o tributen a un tipo inferior al 10%, la SOCIMI estará sometida a un gravamen especial del 19% -que tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades- sobre el importe del dividendo distribuido a dichos socios. De resultar aplicable, este gravamen especial deberá ser satisfecho por la SOCIMI en el plazo de dos meses desde la fecha de distribución del dividendo.

En línea con lo señalado en el párrafo anterior, se establece que este gravamen especial no será de aplicación en aquellos casos en los que la entidad perceptora de los dividendos sea una SOCIMI o sea un REIT no residente, con respecto de aquellos socios que posean una participación igual o superior al 5% en dicha entidad y tributen por los mismos al tipo de gravamen de, al menos, un 10%.

En cuanto a la acreditación de la tributación de los dividendos a un tipo igual o superior al 10%, se impone la obligación a los socios de la SOCIMI de notificar tal circunstancia a la entidad en el plazo de diez días a contar desde el siguiente a aquel en que los dividendos son satisfechos. En ausencia de tal comunicación, se entenderá no cumplido el requisito y resultará de aplicación el gravamen especial del 19%.

Por su parte, en el caso de las SOCIMI no cotizadas (i.e. aquellas participadas íntegramente por otras SOCIMI o REIT cotizados), la acreditación del requisito de tributación de los dividendos podrá llevarse a cabo por parte de los socios manifestando que, a la vista de la composición de su accionariado y de la normativa aplicable en el momento en que se distribuyen los dividendos, estos deberían quedar gravados en la entidad o en sus socios a un tipo del 10%. No obstante, la no aplicación del gravamen especial del 19% quedará condicionada a la acreditación efectiva de dicha tributación una vez se hayan distribuido los dividendos. Esta norma especial se debe a que las SOCIMI y REIT cotizados pueden desconocer cuál será la composición de su accionariado en el momento en que ellos, a su vez, distribuyan el dividendo percibido de la SOCIMI no cotizada.

- En caso de incumplimiento del requisito de permanencia de tres años de los inmuebles arrendados en la entidad, todas las rentas generadas por los inmuebles tributarán conforme al régimen general en el Impuesto sobre Sociedades (generalmente, al 30%) en todos los periodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación el régimen especial.

La misma regla aplicará para el caso de incumplimiento del requisito de permanencia en el caso de acciones o participaciones, así como en el caso de que la sociedad pase a tributar por otro régimen distinto en el Impuesto sobre Sociedades antes de que transcurran tres años.

#### Régimen de retenciones en los dividendos distribuidos por las SOCIMI

Los dividendos distribuidos por las SOCIMI estarán sometidos al régimen general de retenciones que corresponda, con determinadas excepciones. A estos efectos:

- Los dividendos distribuidos a los socios residentes fiscales en España –personas físicas o entidades- o a socios no residentes con establecimiento permanente en España estarán sujetos a un tipo de retención del 21%.

- Los dividendos distribuidos a los socios no residentes en España estarán sometidos a las reglas generales de retención que resulten aplicables de acuerdo con la normativa interna española y/o la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición o Directivas Comunitarias que resulten aplicables. No estarán sometidos a retención los dividendos que se repartan a los REIT no residentes en España cuyo origen sea rentas gravadas al 0% en sede de la SOCIMI.

#### Régimen fiscal aplicable a los socios de la SOCIMI

##### a) Dividendos

Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios o reservas respecto de los que se haya aplicado este régimen fiscal especial, recibirán el siguiente tratamiento:

- » Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, no será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- » Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se aplicará lo dispuesto en el artículo 25.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- » Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en el artículo 24.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

##### b) Rentas obtenidas de la transmisión o reembolso de la participación en las SOCIMI

Las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen, recibirán el siguiente tratamiento:

- » Cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, no será de aplicación la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- » Cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará de acuerdo con lo previsto en las normas específicas de valoración del artículo 37.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- » Cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente cuya participación en el capital social de la entidad sea igual o superior al 5 por ciento, no será de aplicación la exención establecida en el artículo 14.1 i) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

#### Comienzo de la aplicación del régimen especial: régimen de entrada

Para aquellas sociedades que estuvieran tributando en régimen general y pasen a tributar por el régimen especial de las SOCIMI se han establecido las siguientes particularidades:

- Los ajustes fiscales pendientes de revertir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se integrarán en la base imponible de la SOCIMI de acuerdo con el régimen general y el tipo general de gravamen del impuesto.
- Las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores y pendientes de compensación podrán compensarse con las rentas positivas obtenidas por las SOCIMI que tributen bajo el régimen general. Lo mismo se establece en relación con las deducciones pendientes de aplicación, las cuales podrán minorar la cuota íntegra que, en su caso, resulte de aplicación de acuerdo con las reglas del régimen general del impuesto.
- En caso de obtenerse una renta positiva por la transmisión de inmuebles poseídos con anterioridad a la aplicación del régimen especial de las SOCIMI, la renta positiva se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del inmueble transmitido. La parte de dicha renta imputable a los períodos impositivos anteriores se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario anterior a la aplicación del régimen fiscal especial. Este mismo criterio se aplicará a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras sociedades.
- Finalmente, a los efectos de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, se mantiene en el nuevo régimen la presunción de existencia de motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración que sean necesarias para la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen especial de las SOCIMI o bien la adaptación, con la misma finalidad, de las sociedades ya existentes.

### Finalización de la aplicación del régimen especial: régimen de salida

En relación con las SOCIMI que abandonen el régimen especial se establece, como única especialidad, y en términos similares a lo señalado anteriormente respecto al régimen de entrada, que la renta positiva por la transmisión de un inmueble deberá entenderse generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del mismo, quedando gravada de acuerdo con el régimen fiscal que hubiera resultado aplicable en cada periodo (régimen general o régimen de las SOCIMI).

Este mismo criterio se aplicará, igualmente, a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras sociedades.

## EJERCICIO DE LA OPCIÓN PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS SOCIMI

### Formalización de la opción por el régimen

La opción por la aplicación del régimen fiscal especial se ha de (i) adoptar por la junta general de accionistas y (ii) comunicar a la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal de la entidad antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del período impositivo al que deba resultar de aplicación el régimen. La comunicación realizada fuera de este plazo impedirá aplicar el régimen fiscal especial en dicho periodo.

Una vez comunicada la opción en plazo, el régimen será de aplicación en el primer ejercicio que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos hasta que se renuncie a la aplicación del régimen. A diferencia de lo que sucedía en el régimen anterior, no se exige que, tratándose del primer período impositivo de aplicación del régimen fiscal especial de las SOCIMI, la entidad deba cotizar en un mercado regulado desde la fecha de la opción por aplicar dicho régimen (i.e. entendemos que el requisito de cotización será posible cumplirlo en el período transitorio de dos años que comentamos en el siguiente apartado).

El régimen fiscal especial es incompatible con el régimen de consolidación fiscal y con cualquier otro régimen especial de los regulados en el Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, excepto con:

- El régimen especial de neutralidad fiscal (régimen especial de las de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores).
- El régimen especial de transparencia fiscal internacional.
- El régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero.

### Período transitorio para el cumplimiento de requisitos del régimen

La Disposición Transitoria 1ª de la Ley 11/2009, concedía un período de dos años para que las sociedades que opten por este régimen cumplan los requisitos exigidos en la norma. Dicha Disposición Transitoria no ha sido modificada por lo que el mencionado período transitorio también resultará de aplicación para las nuevas SOCIMI. En cuanto a las implicaciones prácticas de esta Disposición Transitoria, consideramos que pueden darse situaciones complejas y variadas que deberán ser analizadas caso a caso. Por ejemplo, será posible que durante el período transitorio de dos años una SOCIMI cotizada invierta en inmuebles a través de distintos niveles de vehículos societarios, siempre que, antes de transcurrido el período de dos años, su estructura societaria o de inversión se haya adaptado a los requisitos establecidos en la norma (v.g. inversión directa en inmuebles o a través de un único nivel de vehículos societarios). Asimismo, en el caso de que la futura SOCIMI fuera la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal, debería pasar a tributar en régimen individual si pretende aplicar el régimen de SOCIMI pero, al mismo tiempo, cabría plantearse si las sociedades participadas podrían aplicar también el régimen de SOCIMI, a pesar de no cumplir aún los requisitos para ello.

Otros casos particulares podrían ser, como ya hemos apuntado, el cumplimiento del requisito de negociación en mercados regulados (i.e. sociedades no cotizadas que comiencen a aplicar el régimen en previsión de salir a bolsa antes de que transcurra el plazo de dos años), o el de sociedades no participadas aún por SOCIMI o por REIT no residentes pero que comiencen a aplicar el régimen si tienen expectativas fundadas de ser adquiridas por uno de estos vehículos de inversión antes del plazo de dos años desde la opción por el régimen.

La aplicación provisional del régimen implica que, en caso de no cumplir finalmente los requisitos en el plazo establecido, la sociedad debe ingresar la diferencia entre la cuota que habría resultado de tributar en régimen general y la realmente ingresada al aplicar el régimen especial de SOCIMI, junto con los intereses, recargos y sanciones que resulten procedentes. Cabría esperar, razonablemente, que las sanciones procedan cuando la sociedad haya aplicado el régimen sin expectativas razonables de llegar a cumplir los requisitos. Esta cuestión puede resultar clave en un contexto como el actual de dificultades de financiación en los mercados.

En cuanto a los socios de la SOCIMI que sean personas físicas residentes o no residentes sin establecimiento permanente, podrán aplicar el régimen especial si la SOCIMI cumple los requisitos previstos en la Ley en la fecha de presentación de sus declaraciones del IRPF o del IRNR. Si la sociedad cumpliera los requisitos posteriormente, pero dentro del período transitorio de dos años, los socios podrán instar la rectificación de su declaración.

Este régimen transitorio previsto en el anterior régimen pierde relevancia con el nuevo régimen aplicable a los socios de la SOCIMI que tributen en el IRPF, salvo en lo referente a la exención de dividendos hasta un importe de 1.500 euros. En el caso de socios personas jurídicas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del IRNR con

establecimiento permanente, el régimen transitorio funciona de forma inversa: aplicarán el régimen previsto en la Ley de SOCIMI en cualquier caso en el momento de presentar su declaración y, de no cumplir la SOCIMI con los requisitos necesarios en el período de dos años podrán instar la rectificación de la declaración.

## OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE LAS SOCIMI

Se establece la obligación de suministrar determinada información en la memoria de las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal especial. Esa información deberá incluirse en un apartado especial de la memoria denominado “Exigencias informativas derivadas de la condición de SOCIMI, Ley 11/2009”. Parece que estas obligaciones de información también deberían alcanzar a aquellas sociedades que apliquen el régimen fiscal especial y que no sean SOCIMI (i.e. las SOCIMI no cotizadas).

La información a incluir en la memoria es muy detallada y alcanza, prácticamente, a todos aquellos aspectos y parámetros que resultará necesario identificar para poder aplicar correctamente el régimen fiscal especial contenido en la norma, tales como:

- Reservas procedentes de ejercicios anteriores a la aplicación del régimen especial.
- Reservas procedentes de ejercicios en los que se haya aplicado el régimen fiscal especial, diferenciando la parte que procede de rentas sujetas al tipo de gravamen del 0%, o del 19%, respecto de aquellas que, en su caso, hayan tributado al tipo general de gravamen (generalmente, al 30%).
- Dividendos distribuidos con cargo a beneficios de cada ejercicio, diferenciando la parte que procede de rentas sujetas al tipo de gravamen del 0% o del 19%, respecto de aquellas que, en su caso, hayan tributado al tipo general de gravamen.
- En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación del ejercicio del que procede la reserva aplicada y si las mismas han estado gravadas al tipo de gravamen del 0%, del 19% o al tipo general (30% o el que resulte aplicable).
- Fecha de acuerdo de distribución de los dividendos.
- Fecha de adquisición de los inmuebles y participaciones aptas para el régimen especial de las SOCIMI.
- Identificación del activo que computa para el requisito del 80% de volumen de activos.
- Reservas dispuestas para fines distintos de la distribución de dividendos y de la compensación de pérdidas.

Las menciones en la memoria anual señaladas anteriormente deberán ser efectuadas mientras existan las reservas mencionadas en el patrimonio neto de la entidad. Además de la información a incluir en la memoria, las sociedades deberán estar en disposición de facilitar información, a requerimiento de la Administración, sobre la distribución de

gastos entre las distintas fuentes de renta, necesario en la medida en que habrá rentas sometidas a distintos tipos de tributación.

El incumplimiento de estas obligaciones de información puede dar lugar a la pérdida del régimen fiscal especial si se trata de un incumplimiento sustancial, en tanto que la propia norma establece sanciones pecuniarias específicas por la omisión de datos o por la indicación de datos inexactos o falsos, que van desde los 1.500 euros hasta los 15.000 euros por la omisión de un dato o de un conjunto de datos, y que ascienden a 30.000 euros si el incumplimiento se refiere a la distribución de gastos entre las distintas fuentes de renta.

### PÉRDIDA DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

Las entidades que estén aplicando este régimen especial pasarán a tributar en el régimen general en el mismo período impositivo en el que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Exclusión de negociación en los mercados regulados o en un sistema multilateral de negociación.
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones de información requeridas por la Ley reguladora de las SOCIMI.
- Falta de acuerdo de distribución y pagos, aunque sea parcial, de los dividendos en los términos establecidos en la norma. En este caso el régimen se pierde en el ejercicio al cual corresponden los beneficios que debieran distribuirse.
- Renuncia a la aplicación del régimen especial.
- Incumplimiento de cualquier otro requisito exigido en la norma salvo que se reponga la causa de incumplimiento dentro del ejercicio inmediato siguiente. Lo establecido en este apartado no afecta al incumplimiento del plazo de mantenimiento de los inmuebles, en cuyo caso no se prevé la pérdida del régimen sino la tributación de las rentas obtenidas de acuerdo con el régimen general.

Una vez perdido el régimen, no podrá optarse de nuevo por el mismo hasta transcurridos tres años (antes el plazo era de cinco años) desde la conclusión del último período impositivo al que resultó de aplicación el mismo.

## 11. OTRAS FORMAS DE OPERAR EN ESPAÑA

Una de las fórmulas más frecuentes de cooperación empresarial es la joint venture. El ordenamiento español recoge diferentes tipos de joint venture que permiten realizar operaciones entre una o más partes:



## Uniones Temporales de Empresas (U.T.E.s)

- **Concepto/Finalidad:** De acuerdo con la legislación española, las U.T.E.s son sistemas de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro. Las U.T.E.s permiten a varios empresarios operar conjuntamente en un proyecto común. Esta forma de asociación es muy frecuente en grandes obras de ingeniería y construcción, lo que no implica que no pueda utilizarse en otros sectores empresariales.
- **Personalidad jurídica:** Las U.T.E.s no son sociedades propiamente dichas y carecen de personalidad jurídica propia.
- **Régimen fiscal de transparencia:** Aunque no tienen personalidad jurídica, para optar al régimen fiscal previsto para las U.T.E.s de transparencia fiscal, se deben formalizar en escritura pública y registrar en el Registro Especial de U.T.E.s del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debiendo cumplir con los correspondientes requisitos contables y de tenencia de libros, similares a los exigidos para las sociedades españolas. Además, se pueden inscribir en el Registro Mercantil. Los trámites para la formalización son similares a los de una sociedad o sucursal, con las especialidades de esta figura.
- **Regulación:** Su regulación legal se contiene en la Ley 18/1982 sobre Régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, modificada, entre otras, por la Ley 12/1991, Ley 43/1995 y la Ley 62/2003.

## Agrupaciones de Interés Económico (A.I.E.s)

- **Concepto/Finalidad:** La constitución de A.I.E.s tiene como finalidad facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios. Las A.I.E.s no pueden actuar en nombre de sus miembros ni sustituirlos en sus operaciones. Por ello, las A.I.E.s se utilizan habitualmente para la prestación de servicios auxiliares como las compras o ventas centralizadas, la gestión centralizada de información o de servicios administrativos, etc., dentro del contexto de una asociación más amplia o de un grupo de sociedades.
- **Personalidad jurídica:** Es importante remarcar que una de las principales diferencias entre las U.T.E.s y las A.I.E.s es que estas últimas sí son entidades mercantiles que cuentan con personalidad jurídica propia.
- **Requisitos de constitución:** La legislación española establece determinados requisitos para la constitución de las A.I.E.s:

- » Prohibición de interferir en las decisiones en materia de personal, financiera o de inversión por parte de sus socios, y prohibición de dirigir o controlar las actividades de sus socios.
  - » Prohibición de poseer, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean a su vez sus propios socios, salvo que la adquisición de acciones o participaciones sea necesaria para el logro de su objeto. En este caso, las acciones o participaciones deberán ser inmediatamente transferidas a sus miembros.
  - » Deben formalizarse en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil competente.
- Responsabilidad de los socios: Los socios de la A.I.E.s responderán personal y solidariamente entre sí por las deudas de aquella. La responsabilidad de los socios es subsidiaria de la de la A.I.E. La obligación principal de los socios consiste en contribuir al capital de la A.I.E. en la forma acordada y participar en sus gastos.
  - Órganos de gobierno:
    - » La asamblea de socios; y
    - » Los administradores, quienes responden solidariamente de las obligaciones fiscales y de los daños causados a la agrupación, salvo que demuestren haber actuado con la diligencia debida.
  - Regulación: Fundamentalmente, la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
  - Agrupación Europea de Interés Económico (A.E.I.E.): Posee también personalidad jurídica, gozando de las características reguladas por el Reglamento Comunitario 2137/85, que contiene la normativa básica aplicable a las A.E.I.E.s.

## Cuentas en Participación (C.E.P.)

- Concepto: La esencia de esta modalidad asociativa, no sujeta a requisito de solemnidad alguno, consiste en una colaboración financiera en virtud de la cual uno o más empresarios (cuentapartícipe no gestor) se interesan en las operaciones de otro (cuentapartícipe gestor), contribuyendo a ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.
- Aportaciones: Las aportaciones, dinerarias o no, no tienen carácter de aportaciones al capital, representando únicamente el nacimiento de un derecho a favor del cuentapartícipe no gestor de participar en los resultados de la actividad de que se trate. Por ello, los inversores no gestores no son accionistas de la sociedad gestora.

- 
- Requisitos formales: Según lo dispuesto en el Código de Comercio, este tipo de acuerdo no requiere ninguna solemnidad (escritura pública o inscripción en el Registro Mercantil) aunque, en la práctica, ambas partes suelen reflejarlo en una escritura pública a efectos de prueba ante terceros.
  - Regulación: Artículos 239 a 243 del Código de Comercio, englobándose en el Título II «De las cuentas en participación» (Libro II del Código de Comercio).

### Joint ventures a través de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada

Un número significativo de joint ventures utilizan como vehículo las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, por lo que recomendamos examinar las menciones hechas en otros apartados de relativas a la constitución, características básicas y particularidades de los órganos sociales de las sociedades anónimas y limitadas.

**B) FISCALIDAD DE NO  
RESIDENTES E INVERSIÓN  
EXTRANJERA EN ESPAÑA**

## 1. INTRODUCCIÓN

Cuando alguien se plantea invertir en otro país uno de los aspectos más importantes a tener en cuenta son las consecuencias fiscales que se pueden derivar de esa inversión. Por ello, mediante el presente estudio hemos pretendido dar una visión global de la fiscalidad que debe de tener en cuenta todos aquellos inversores que mediante diferentes formas jurídicas pretendan invertir en España. Así, al inversor le interesará saber como van a ser gravados sus beneficios, que obligaciones formales deberá afrontar, etc.

Uno de los primeros aspectos a tener presente es la residencia fiscal del inversor ya que la forma en que una persona física o una entidad debe tributar en España se determina en función de si la misma es o no residente en este país.

## 2. LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

### 2.1. La residencia de las personas físicas

Se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en España cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.
- 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, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Además, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Una persona física será residente o no residente durante **todo el año natural** ya que el cambio de residencia no supone la interrupción del período impositivo.

### Supuestos especiales

Tienen la consideración de **contribuyentes del IRPF** las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- 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.
- 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 las mismas.
- Titulares de cargo o empleo 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.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, **estos supuestos no serán de aplicación** cuando:

- a) Las personas relacionadas anteriormente 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 circunstancias antes mencionadas.
- b) En el caso de los cónyuges 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 anteriormente.

---

## CONVENIO Y DOBLE RESIDENCIA

En los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, para definir a una persona como residente de un Estado, se hace remisión a la legislación interna de cada Estado. Teniendo en cuenta que cada Estado puede establecer criterios distintos, dos Estados pueden coincidir en considerar a una persona residente.

En estos casos, los convenios establecen, con carácter general, los siguientes criterios para evitar que una persona sea considerada residente en los dos Estados:

- 1) Será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.
- 2) Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- 3) Si así no pudiera determinarse, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
- 4) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
- 5) Si, por último, fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

## ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL

La residencia fiscal se acredita mediante certificado expedido por la Autoridad Fiscal competente del país de que se trate. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año.

Una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa en un Estado y no ser considerada residente fiscal en el mismo.

### 2.2. La residencia de las personas jurídicas o sociedades

Una entidad se considerará residente en España cuando cumpla cualquiera de los siguientes criterios:

- Que se hubiese constituido conforme a la Ley española.

- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español. Se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

En el caso de que se produzca un cambio de residencia el período impositivo concluirá cuando tenga lugar dicho cambio.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio de nula tributación, o calificado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio así como que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Existe nula tributación cuando en ese país o territorio no se aplique un impuesto idéntico a análogo al IRPF, al IS o al IRNR, según corresponda. Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del IRPF, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que se determinen reglamentariamente. Se considera que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

## CONVENIO Y DOBLE RESIDENCIA

En caso de convenio, cuando una entidad sea considerada residente en ambos Estados, los convenios establecen, con carácter general, que se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

## ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL

Una persona jurídica acreditará su residencia fiscal en un determinado país mediante certificado emitido por la Autoridad Fiscal. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año. La validez será indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales.



## OTROS ELEMENTOS PERSONALES

Además del contribuyente, en el ámbito de los no residentes tienen una especial importancia los siguientes elementos personales:

- El representante.
- Los responsables solidarios.

### El representante

El contribuyente no residente tiene obligación de nombrar a una persona física o jurídica con residencia en España para que le represente ante la Administración tributaria en los siguientes supuestos:

- Cuando opere mediante establecimiento permanente (EP).
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con “presencia en territorio español”.
- Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente, cuya base imponible es la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros.
- Cuando así lo requiera la Administración tributaria.
- Cuando se trate de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

No obstante, los contribuyentes podrán nombrar, de forma voluntaria, un representante con residencia en España para que les sirva de medio de comunicación con la Administración tributaria.

Los representantes de los contribuyentes no residentes que operan en España por medio de establecimiento permanente y de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con “presencia en territorio español” responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los mismos.

### El responsable solidario

Serán responsables solidarios del ingreso de las deudas correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente:

- El pagador de los rendimientos devengados sin mediación de EP
- El depositario o gestor de los bienes o derechos no afectos a un EP

En el caso de pagadores de rendimientos, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos pertenecientes a residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, sin que sea necesario el acto previo de derivación de responsabilidad.

No obstante, la responsabilidad solidaria no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener.

Los representantes de los contribuyentes no residentes que operan en España por medio de establecimiento permanente y de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con “presencia en territorio español” responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los mismos.

## 3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS MÁS COMUNES OBTENIDAS EN ESPAÑA POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES

Las personas físicas y las entidades no residentes tendrán la consideración de contribuyentes del IRNR en la medida que obtengan rentas en territorio español, tal como se define en dicho impuesto.

En el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en algunos casos, la tributación es inferior, y, en otros, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España.

En estos casos en que las rentas no se pueden gravar en España (exentas por convenio) o se gravan con un límite de imposición, el contribuyente no residente deberá justificar que es residente en el país con el que España tiene suscrito el Convenio, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de su país, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio.

A continuación se indican, para los tipos de renta más significativos, los criterios por los que dichas rentas se entienden obtenidas en territorio español y la tributación conforme a la normativa interna española y los convenios para evitar la doble imposición.

**Rendimientos derivados de actividades económicas:** este tipo de rendimientos puede obtenerse mediante un establecimiento permanente en territorio español o sin mediación del mismo.

### 3.1. Rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades económicas realizadas mediante establecimiento permanente (EP) situado en territorio español.

De acuerdo con la normativa interna española, se considera que una persona física o entidad opera mediante EP cuando disponga en territorio español de:

- Sedes de dirección
- Sucursales
- Oficinas
- Fábricas
- Talleres
- Almacenes, tiendas u otros establecimientos
- Las minas
- Los pozos de petróleo o gas
- Las canteras
- Las explotaciones agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses

En definitiva, cuando el no residente disponga en España, por cualquier título, de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las que se realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no

residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes, se considerará que el no residente actúa en España a través de EP.

## CONVENIO

Cuando resulte aplicable un convenio para evitar la doble imposición habrá que tener en cuenta la definición de establecimiento permanente que contiene el convenio, que normalmente será más restringida que la de la normativa interna.

Asimismo, como norma general los convenios confirman la potestad de gravamen del Estado de situación del EP, disponiendo que los beneficios empresariales, si se obtienen a través de un EP situado en España, o los rendimientos de actividades profesionales, si se obtienen mediante o a través de una base fija, pueden ser sometidos a imposición en España, en cuyo caso se gravan con arreglo a la Ley interna española.

## TRIBUTACIÓN

Conforme a la normativa interna, los no residentes que obtengan rentas mediante EP en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Componen la renta imputable los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho EP, los derivados de elementos afectos al EP y las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos afectos.

Son elementos patrimoniales afectos los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto. Se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres periodos impositivos siguientes al de la desafectación.

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos cuando el EP sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil, dichos activos se reflejen en los estados contables del EP y, tratándose de EP que puedan considerarse sociedades dominantes, dicho EP disponga, para dirigir y gestionar esas participaciones, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La base imponible del EP se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, siendo aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas, con las siguientes especialidades:

- Aplicación de las normas de vinculación para las operaciones realizadas por el EP con la casa central, o con otro EP de la misma casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.
- No deducibilidad, con carácter general, de los pagos que el EP efectúe a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos.
- Deducibilidad de la parte de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al EP, siempre que tengan reflejo en los estados contables del EP y se imputen de forma continuada y racional. Para la determinación de estos gastos está previsto que los contribuyentes puedan someter a la Administración tributaria propuestas de valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que sean deducibles.
- A partir de 1 de enero de 2015, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
  - a) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
  - b) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero. El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la letra b) anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados.

#### Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un establecimiento permanente

A partir de 1 de enero de 2015, en los casos en los que, por aplicación de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España se permita, a efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, la deducción de los gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 1.º No será aplicable la no deducibilidad, con carácter general, de los pagos que el EP efectúe a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos.

- 2.º Los rendimientos imputados a la casa central o a alguno de los establecimientos permanentes situados fuera del territorio español que se correspondan con los citados gasto estimados se considerarán rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente.
- 3.º El impuesto correspondiente a los rendimientos imputados se devengará el 31 de diciembre de cada año.
- 4.º El establecimiento permanente situado en territorio español estará obligado a practicar retención e ingreso a cuenta por los rendimientos imputados.
- 5.º A las operaciones internas realizadas por un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, a los que resulte de aplicación esta disposición adicional, les será de aplicación lo previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

#### Tipo de gravamen

Hasta el 31 de diciembre de 2014:

Con carácter general: 30 por 100

Desde 1 de enero de 2015: Para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015 se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.

El tipo general de gravamen será el 25%. No obstante, será aplicable el 28% en el período impositivo 2015.

Respecto de las **deducciones y bonificaciones**, los EP podrán aplicar a su cuota íntegra, en las mismas condiciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades (IS) aplicable a las sociedades residentes en España.

El **período impositivo** coincide con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses. El impuesto se devenga el último día del período impositivo. Los EP están obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las entidades residentes.

### Imposición complementaria

Cuando los EP de entidades no residentes (no de personas físicas) transfieran rentas al extranjero, les será exigible una imposición complementaria (ver cuadro) sobre las cuantías transferidas.

Año devengo	2011	2012-2013	2015	2016
Tipo impositivo	19%	21%	20%	19%

No obstante, este gravamen no será aplicable a aquellos EP cuya casa central tenga su residencia fiscal en otro Estado de la UE, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal, o en un Estado que haya suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

La imposición complementaria se ingresa mediante el modelo 210, en los veinte primeros días de los meses de abril, julio, octubre o enero, según que la fecha de transferencia al extranjero de las rentas esté comprendida en el trimestre natural anterior.

Los EP están sometidos al mismo régimen de **retenciones** que las entidades sujetas al IS por las rentas que perciban.

Asimismo, los EP están obligados a efectuar **pagos fraccionados** a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS, es decir, los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre y mediante el Modelo 202.

Cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, no será obligatoria la presentación del modelo 202 salvo para aquellos EP que tengan la consideración de Gran Empresa, que deberán presentar el modelo, aún cuando no deba efectuar ingreso alguno, lo que originará la existencia de autoliquidaciones negativas.

Los EP deberán presentar declaración por el impuesto en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Plazo: 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Modelo: 200

## 3.2. Rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente

### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, en los siguientes casos:

- Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No obstante, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición; ni tampoco, los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español. Cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.
- Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aun cuando se perciban por persona o entidad distinta.

### CONVENIO

Cuando resulte aplicable un convenio para evitar la doble imposición, como norma general y, sin perjuicio de las peculiaridades que se contienen en los distintos convenios, el tratamiento que la mayoría de los mismos dan a los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente es el siguiente:

- Beneficios empresariales: normalmente, los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente sólo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, estando exentos en España en aplicación del Convenio.



- **Actividades profesionales:** en general, al igual que en el caso anterior, los Convenios sólo atribuyen la potestad tributaria para gravar estos rendimientos, obtenidos sin base fija en territorio español, al país en que resida el contribuyente, estando exentos en España; no obstante, en algunos Convenios se establece potestad tributaria para España bajo ciertas circunstancias (por la duración de la estancia, por el importe de la renta,...).
- **Actividades artísticas y deportivas:** como norma general, los rendimientos por actuaciones realizadas en territorio español se pueden gravar en España con arreglo a su Ley interna. No obstante, existen peculiaridades en los diversos Convenios con respecto a este tipo de rentas.

## TRIBUTACIÓN

Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio, los rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente puedan someterse a imposición en España tributarán al tipo de gravamen general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes, UE, Islandia y Noruega: 20%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes UE, Islandia y Noruega: 19%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>

En general, la base imponible será la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros.

Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (ver Anexo VI), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

- Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014: De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
- Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:

- » En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
- » En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España

La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente. Estos rendimientos tributan a un tipo especial de gravamen del 1,5 por 100.

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

### 3.3. Otros rendimientos

#### 3.3.1. Rendimientos del trabajo

##### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos en territorio español en los siguientes casos:

- Con carácter general, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Las retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

- Las retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional satisfechos por empresarios o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Asimismo, según la normativa interna, determinados rendimientos están **exentos**:

- Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y, desde el 1 de enero de 2015, las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y, desde 1 de enero de 2015, fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.
- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

## CONVENIO

En el caso de residentes en países con los que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, generalmente los rendimientos percibidos por un empleo ejercido en España se pueden gravar por el Estado español, excepto si se dan conjuntamente tres circunstancias: que el no residente no permanezca en España más de 183 días durante el año fiscal considerado, que las remuneraciones se paguen por un empleador no residente y que estas remuneraciones no se soporten por un EP o una base fija que el empleador tenga en España.

## TRIBUTACIÓN

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

Con carácter general, la base imponible estará constituida por el importe íntegro, es decir, sin deducción de gasto alguno.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información, para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

- a) Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014: De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
- b) Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:
- » En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
  - » En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio, los rendimientos del trabajo se puedan someter a imposición en España, tributarán al tipo de gravamen general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes, UE, Islandia y Noruega: 20%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes UE, Islandia y Noruega: 19%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>

Casos particulares:

- Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del IRPF, que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de Tratados Internacionales en los que España sea parte, tributan al tipo de gravamen del 8 por 100.

- Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, tributan al tipo de gravamen del 2 por 100

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre la rentas.

### 3.3.2. Pensiones

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, las pensiones y demás prestaciones similares se entienden obtenidas en territorio español en los siguientes casos:

- Cuando deriven de un empleo prestado en territorio español.
- Cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en el mismo.

Además, en la norma interna se contemplan algunos supuestos de pensiones **exentas**:

- Pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los emigrantes españoles.
- Las pensiones que estén exentas para los residentes por la Ley del IRPF, como por ejemplo: Pensiones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o por clases pasivas como consecuencia de inutilidad o incapacidad permanente.

#### CONVENIO

Si resulta aplicable algún Convenio para evitar la doble imposición, hay que tener en cuenta que las pensiones, entendidas como remuneraciones que tienen su causa en un empleo ejercido con anterioridad, tienen distinto tratamiento según sean públicas o privadas. Por pensión pública se entiende aquella que es percibida por razón de un empleo público

anterior; es decir, aquella que se recibe por razón de servicios prestados a un Estado, a una de sus subdivisiones políticas o a una entidad local. Por pensión privada se entiende cualquier otro tipo de pensión percibida por razón de un empleo privado anterior, en contraposición a lo que se ha identificado como empleo público.

- En las pensiones privadas, la mayor parte de los Convenios establecen el derecho de imposición exclusivo a favor del Estado de residencia del contribuyente.
- En las pensiones públicas, en general, el derecho lo tiene el Estado de donde proceden las mismas, salvo en el caso de residentes y nacionales del otro Estado, en cuyo caso el derecho de imposición corresponderá a éste.

No obstante, por las particularidades existentes, debe consultarse cada Convenio concreto.

## TRIBUTACIÓN

Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio aplicable, la pensión esté sometida al impuesto español, tributará de acuerdo con la siguiente **escala de gravamen**:

Importe anual pensión Hasta euros	Cuota euros	Resto pensión Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	12.000	8%
12.000	960	6.700	30%
18.700	2.970	En adelante	40%

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre la rentas.

### 3.3.3. Retribuciones de los administradores

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad, se entienden obtenidas en territorio español cuando se satisfagan por una entidad residente en territorio español.

#### CONVENIO

En general, en los Convenios para evitar la doble imposición se dispone que las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que el contribuyente obtenga como consecuencia de ser miembro de un Consejo de Administración de una sociedad residente en España, se pueden someter a imposición por el Estado español.

#### TRIBUTACIÓN

Estas retribuciones tributan al tipo de gravamen general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residentes, UE, Islandia y Noruega: 20%</li> <li>Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Residentes UE, Islandia y Noruega: 19%</li> <li>Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre la rentas.

### 3.3.4. Rendimientos de capital mobiliario (dividendos, intereses, cánones)

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, se entienden obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Cánones satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

En relación con este tipo de rendimientos la normativa interna contempla múltiples **supuestos de exención**.

A título de ejemplo, en el caso de los **intereses**, están **exentos**:

- Los obtenidos por residentes en un país de la Unión Europea, siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal.
- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública.
- Los rendimientos de las cuentas de no residentes.

Por lo que respecta a los **dividendos**, están **exentos** (excepto cuando se obtengan a través de paraísos fiscales):

- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1.500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural. (Esta exención se aplica exclusivamente respecto de dividendos devengados hasta 31 de diciembre de 2014).
- Los distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE o a los EP de éstas últimas situados en otros Estados miembros, o a matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los EP de estas últimas situados en otros Estados integrantes siempre que tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria (ver anexo VI), y siempre que se cumplan determinadas condiciones. Para la aplicación de esta exención se exige que la sociedad matriz no tenga su residencia, o el EP no esté situado, en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.



- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la UE o residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo; o residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, es una exención parcial, puesto que la tributación no puede ser inferior a la resultante de la aplicación del tipo de gravamen por el que tributan las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español.

En cuanto a los cánones, con efectos desde 1 de julio de 2011, estarán exentos en el caso particular de cánones entre sociedades asociadas, satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un establecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan determinados requisitos. En concreto:

- 1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3.a).iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.
- 2.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 2003/49/CE.
- 3.º Que ambas sociedades sean residentes fiscales en la Unión Europea y que, a efectos de un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se consideren residentes de ese tercer Estado.
- 4.º Que ambas sociedades sean asociadas. A estos efectos, dos sociedades se considerarán asociadas cuando una posea en el capital de la otra una participación directa de, al menos, el 25%, o una tercera posea en el capital de cada una de ellas una participación directa de, al menos, el 25%.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se haya satisfecho el pago del rendimiento o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

- 5.º Que, en su caso, tales cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en que esté situado.

6.º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

Lo establecido en este punto no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

## CONVENIO

Cuando resulte aplicable un Convenio, en relación con los dividendos, intereses y cánones, habrá que consultarlo específicamente. En general, se sigue el régimen de tributación compartida entre España y el Estado donde reside el contribuyente; en ese caso, España tendría derecho de imposición sobre estos rendimientos, pero con un **límite de imposición** señalado en el respectivo Convenio.

## TRIBUTACIÓN

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

Con carácter general, la **base imponible** estará constituida por el importe íntegro, es decir, sin deducción de gasto alguno.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información, para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

a) Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014:

De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

b) Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:

- » En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
- » En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

El tipo de gravamen aplicable a los dividendos y a los intereses es el que corresponda según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	19%	21%	20%	19%

El tipo de gravamen aplicable a los cánones es el general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes, UE, Islandia y Noruega: 20%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes UE, Islandia y Noruega: 19%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>

Caso particular: En el caso de cánones entre sociedades asociadas, satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un establecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, hasta el 30 de junio de 2011, el 10 por 100, siempre que se cumplan determinados requisitos (desde 1 de julio de 2011 estarían exentos).

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre la rentas.

**Reducción por convenio:** si resulta aplicable un Convenio que fije para los dividendos, intereses o cánones un límite de imposición, el contribuyente podrá tener en cuenta ese límite practicando una reducción en la cuota.

### 3.3.5. Rendimientos de capital inmobiliario

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, se consideran renta obtenida en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

#### CONVENIO

Los Convenios suscritos por España atribuyen potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos. De acuerdo con los Convenios, las rentas de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de situación de los mismos, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos. Por tanto, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España pueden ser gravadas conforme a la Ley española.

#### TRIBUTACIÓN

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

Con carácter general, la **base imponible** estará constituida por el importe íntegro, es decir, sin deducción de gasto alguno.

En el caso de inmuebles arrendados se deberá computar como ingreso el importe íntegro que, por todos los conceptos, reciba del arrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el inmueble sólo está arrendado una parte del año, deberá determinar el rendimiento como en el párrafo anterior, por los meses que haya durado el arrendamiento, y, para los restantes, hallará la parte proporcional de la renta imputada (1,1% o, en su caso, 2% del valor catastral).

Para el 2015 se establece que el tipo del 1,1% se aplicará únicamente para valores catastrales revisados en los diez períodos impositivos anteriores al momento en que se va a imputar la renta, desapareciendo la referencia a 1994, (en otro caso el porcentaje de imputación será el 2%).

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información, para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

- a) Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014: De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados 24 directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
- b) Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:
- » En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
  - » En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España

El tipo de gravamen aplicable es el general, vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes, UE, Islandia y Noruega: 20%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes UE, Islandia y Noruega: 19%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre la rentas.

En el caso de que se arrienden inmuebles y se disponga en España para la ordenación de la actividad de, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad que se realiza se podrá entender que es de carácter empresarial a través de establecimiento permanente y deberá tributar de acuerdo con las normas previstas en el apartado de “Rendimientos de actividades económicas obtenidas por medio de establecimiento permanente”.

### 3.4. Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, los contribuyentes no residentes que sean **personas físicas**, titulares de inmuebles urbanos situados en territorio español, utilizados para su uso propio no afectos a actividades económicas, o vacíos, están sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la renta imputada correspondiente a esos inmuebles.

#### CONVENIO

De acuerdo con los Convenios para evitar la doble imposición, las rentas obtenidas de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de situación de los inmuebles, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos.

#### TRIBUTACIÓN

La base imponible correspondiente a la renta imputada de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español se determinará con arreglo a la normativa del IRPF. A estos efectos, se deberá computar como renta la cantidad resultante de aplicar el porcentaje que corresponda al valor catastral del inmueble, que figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI);

#### Devengos hasta el 31 de diciembre de 2014

- Inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado o modificado con efectos desde el 1 de enero de 1994 .... 1,1%
- Restantes inmuebles ..... 2%

### Devengos desde el 1 de enero de 2015

- Inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado o modificado y haya entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores ..... 1,1%
- Restantes inmuebles ..... 2%

Se tributa por la base imponible antes citada, sin deducir ningún tipo de gasto.

El importe resultante se entiende referido a todo el año natural. Se reducirá proporcionalmente al número de días, cuando no haya tenido la titularidad durante todo el año, o cuando durante parte del mismo haya estado arrendado.

Si a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50% del mayor de los siguientes valores: el precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble, o el valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos. En estos casos, el porcentaje será del 1,1%.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento. No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad. El tipo de gravamen es el general vigente según el año de devengo (ver cuadro)

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes, UE, Islandia y Noruega: 20%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes UE, Islandia y Noruega: 19%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

## 3.5. Ganancias patrimoniales

### 3.5.1. Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales cuando procedan de bienes inmuebles situados en territorio español.

**Exención parcial:** Están exentas en un 50 por ciento las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles urbanos situados en territorio español que hubiesen sido adquiridos a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012. Esta exención parcial no resulta aplicable:

- En el caso de personas físicas, cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- En el caso de entidades, cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

**Exención por reinversión en vivienda habitual para contribuyentes de la UE, Islandia y Noruega** (aplicable a ganancias devengadas desde 1 de enero de 2015):

En el caso de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria (ver anexo VI), podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales



obtenidas por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en que se deba presentar la declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.

No obstante lo anterior, resultarán de aplicación la obligación de retención por parte del adquirente del inmueble (a través del modelo 211) así como la de presentación de la declaración (modelo 210 subapartado H) e ingreso de la deuda tributaria correspondiente.

En el modelo de autoliquidación 210 se indicará como tipo de renta el código 33, si la reinversión se ha producido antes de la transmisión, o el código 34, cuando la reinversión se produce después de la transmisión.

## CONVENIO

De acuerdo con los Convenios suscritos por España, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español pueden someterse a imposición en España.

## TRIBUTACIÓN

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

La **base imponible** correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del IRPF. Las ganancias se calcularán por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

El **valor de adquisición** estará formado por el importe real por el que se adquirió el inmueble, al que se sumarán el importe de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, satisfechos por el ahora transmitente. El importe así determinado se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima.

**En el caso de transmisiones producidas hasta el 31 de diciembre de 2014**, en función del año de adquisición, este valor se corregía mediante la aplicación de unos coeficientes de actualización que se establecían, de forma anual, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. A su vez, las amortizaciones se actualizaban atendiendo al año al que correspondían.

**En el caso de transmisiones producidas desde el 1 de enero de 2015 se han suprimido los coeficientes de actualización.**

**El valor de transmisión** será el importe real por el que la enajenación se haya efectuado, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que haya sido por cuenta del vendedor.

**La diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición así determinados será la ganancia que se someta a tributación.**

#### Régimen transitorio

No obstante, en el caso de personas físicas, si el inmueble fue adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, la ganancia previamente hallada puede ser reducida al resultar aplicable un régimen transitorio.

En estos casos habrá que tener en cuenta las siguientes reglas:

Sólo la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 sería susceptible de reducción.

#### **Regla 1- Cálculo de la parte de la ganancia patrimonial generada antes de 20-01-2006**

Se determina la parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción en función de la proporción que representan los días transcurridos desde la fecha de adquisición hasta el 19 de enero de 2006 con respecto a los días totales transcurridos desde la fecha de adquisición hasta la de transmisión.

#### **Regla 2- Cálculo de la reducción**

a) Ganancias devengadas hasta 31 de diciembre de 2014:

Para determinar el importe de la reducción, sobre la parte de ganancia que puede ser objeto de reducción, se aplicará el porcentaje de reducción del 11,11% por cada año de permanencia en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31-12-1996, redondeado por exceso.

- b) Ganancias devengadas a partir de 1 de enero de 2105: La parte de la ganancia generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá, en su caso, de la siguiente manera: a) Se calculará el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. b) Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este mismo régimen transitorio, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial (Cuando este resultado sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna).
- c) Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar el 11,11% por cada año de permanencia de los señalados en la letra d) anterior que exceda de dos.
- d) Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, pero el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado a la cuantía de la letra b) anterior no supere 400.000 euros. Si el contribuyente ha adquirido el inmueble en dos fechas distintas o el inmueble ha sido objeto de mejora, habrá que efectuar los cálculos como si se tratara de dos ganancias patrimoniales, con períodos de permanencia distintos en la aplicación de los coeficientes de reducción y diferentes coeficientes de actualización.

El tipo de gravamen aplicable es el vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	19%	21%	20%	19%

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- La retención practicada por el adquirente del inmueble.

## Retención a cuenta

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público el 3 por 100 de la contraprestación acordada. Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

El adquirente ingresará la retención mediante el modelo 211, en el plazo de un mes a partir de la fecha de transmisión, y entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211, a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota tributaria resultante de la declaración de la ganancia. Si la retención es superior a la cuota tributaria, se podrá obtener la devolución del exceso.

### 3.5.2. Otras ganancias patrimoniales

#### NORMATIVA INTERNA

Conforme a la normativa interna, se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales, en los siguientes casos:

- Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes.
- Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en dicho territorio.
- Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban de cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aún cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

En la normativa interna se contemplan varios **supuestos de exención**. A título de ejemplo:

- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (excepto que se obtengan a través de un paraíso fiscal, o que se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España, o que se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad y el contribuyente, en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión, haya participado directa o indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha

entidad. En el caso de entidades no residentes, que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

- Ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos en España por no residentes.
- Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito Convenio con cláusula de intercambio de información, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal

## CONVENIO

De acuerdo con los Convenios, normalmente, la potestad tributaria sobre estas ganancias corresponde exclusivamente al Estado de residencia, quedando exentas en España. No obstante, existen excepciones en muchos Convenios cuando derivan de acciones o participaciones en entidades con sustrato inmobiliario, que permiten el gravamen en el Estado de situación de los inmuebles. Habrá que consultar cada Convenio.

## TRIBUTACIÓN

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.

La **base imponible** correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del IRPF. Las ganancias se calcularán por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

En el supuesto de ganancias obtenidas por personas físicas derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 puede ser aplicable un régimen transitorio de reducción del importe de la ganancia con reglas de cálculo diferentes según se trate de ganancias devengadas hasta 31 de diciembre de 2014 o a partir de 1 de enero de 2015.

Tratándose de ganancias patrimoniales (derivadas de derechos o participaciones en una entidad cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español o que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español), las procedentes de la transmisión de derechos o

participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes. Los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del impuesto.

Si derivan de la transmisión de un elemento patrimonial, el tipo de gravamen aplicable es el vigente según el año de devengo (ver cuadro).

En otro caso, será el tipo general vigente según el año de devengo (ver cuadro). Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales:

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	19%	21%	20%	19%

Ganancias patrimoniales distintas de las anteriores:

Año de devengo	2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	24%	24,75%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes, UE, Islandia y Noruega: 20%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Residentes UE, Islandia y Noruega: 19%</li> <li>• Resto de contribuyentes: 24%</li> </ul>

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

## 4. RETENCIONES SOBRE RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 4.1. Obligados a retener

Están obligados a retener o ingresar a cuenta, respecto de las rentas sujetas al IRNR que satisfagan o abonen, entre otros:

- Las entidades residentes en España (también las entidades en régimen de atribución).
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas.
- Los contribuyentes del IRNR con EP.
- Los contribuyentes del IRNR sin EP, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas.
- Las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero, con presencia en territorio español
- El representante que actúe en nombre de la entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios

También están obligados a retener aquéllos que establecen las normas sobre retención relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.

### 4.2. Rentas sujetas a retención

Con carácter general, están sujetas a retención las rentas sujetas al impuesto.

**Excepciones a la obligación de retener:** No existe obligación de retener en relación, entre otras, con las siguientes rentas:

- Rentas exentas conforme a la normativa del IRNR.

No obstante, sí existirá obligación de practicar retención respecto de ciertas rentas exentas: la exención relativa a dividendos obtenidos por personas físicas con el límite de 1500 euros, la exención relativa a dividendos obtenidos por fondos de pensiones equivalentes y la exención relativa a dividendos obtenidos por instituciones de inversión colectiva.

- Rentas exentas en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición.

- Rentas abonadas a contribuyentes, cuando se acredite el pago del impuesto.
- Ganancias patrimoniales.

No obstante, sí existirá obligación de retener, respecto de:

- » Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.
- » La transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español.
- » Rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, excepto las procedentes de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003 de instituciones de inversión colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005.

La exoneración de la retención no es automática, sino que requiere que se acredite ante el obligado a retener el cumplimiento de las circunstancias que motivan su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar por parte del retenedor.

### 4.3. Documentación

Los obligados a retener **conservarán** a disposición de la Administración tributaria, durante el período de prescripción, la documentación que justifique las retenciones practicadas.

A estos efectos, cuando no se practique la retención por aplicación de las **exenciones de la normativa interna** española, por razón de la residencia del contribuyente, se justificará con un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia.

Cuando no se practique la retención por aplicación de las **exenciones de un Convenio** o se practique con los **límites de imposición** fijados en el mismo, se justificará con un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la retención aplicando un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, se justificará con el mismo en lugar del certificado.



Los certificados de residencia a que se refieren los párrafos anteriores, tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. No obstante, los certificados de residencia tendrán una validez indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales.

Cuando no se practique retención por haberse efectuado el **pago del impuesto**, se acreditará mediante la declaración del impuesto correspondiente a dicha renta presentada por el contribuyente o su representante.

#### Caso particular: Cuentas de no residentes

A los exclusivos efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener correspondiente a las cuentas de no residentes, se acreditará ante la entidad que corresponda la condición de contribuyente por el IRNR, bien mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia o bien con la aportación de una declaración del contribuyente en la que manifieste ser residente fiscal en otro Estado. Dicha declaración deberá ajustarse al modelo que figura en el anexo III de la Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre, por la que se aprueba el modelo 291 (BOE de 10 de noviembre).

### 4.4. Importe de la retención

La retención debe ser una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive de las disposiciones del propio Impuesto o de las establecidas en un Convenio.

No obstante, el retenedor no deberá tener en cuenta los siguientes gastos o deducciones (que sí son aplicables al calcular el impuesto): los gastos deducibles, la cuota del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y la deducción por donativos.

### 4.5. Obligación de declarar por parte de los obligados a retener

Con carácter general, el retenedor deberá presentar declaración y efectuar, en su caso, el ingreso correspondiente a través del modelo 216.

En los casos exceptuados de la obligación de retener, el retenedor, salvo excepciones, estará obligado a presentar declaración negativa a través del modelo 216.

Asimismo, está obligado a presentar un resumen anual, modelo 296.

No obstante, las retenciones correspondientes a las rentas derivadas de transmisiones y reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (p.ej. fondos de inversión) se ingresarán mediante el modelo 117, y se incluirán en la declaración informativa anual 187.

Por otra parte, el Banco de España y las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior que tengan abiertas en España cuentas de no residentes están obligadas a presentar el modelo 291 “Declaración informativa de cuentas de no residentes”, al objeto de proporcionar a la Administración tributaria la información relativa a las mismas.

## 5. DECLARACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 5.1. Obligación de declarar

Los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a la Ley del Impuesto (con efectos a partir de 1 de enero de 2014), ni respecto de aquellas rentas sujetas a retención pero exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley del impuesto o en un Convenio de doble imposición que resulte aplicable.

En particular, subsiste la obligación de declarar en los siguientes casos de obtención de rentas:

- Rentas sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes pero exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta. Entre ellas se encuentran, por ejemplo, las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones.
- Renta imputada de bienes inmuebles urbanos (sólo personas físicas).
- Rendimientos satisfechos por personas que no tengan la condición de retenedor. Por ejemplo, rendimientos obtenidos del arrendamiento de inmuebles cuando el arrendatario es una persona física y satisface dichos rendimientos fuera del ámbito de una actividad económica.
- Rentas obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles.
- Para solicitar la devolución de un exceso de retención en relación con la cuota del impuesto.

## 5.2. Modelo y plazo de presentación

**Modelo:** Tratándose de rentas obtenidas a partir de 1 de enero de 2011, se utilizará el **modelo único 210**, tanto para declarar rendimientos, como ganancias patrimoniales o rentas imputadas de inmuebles. Permite declarar una renta de forma separada o una agrupación de rentas.

**Agrupación de rentas:** Salvo en los casos de rentas imputadas de inmuebles y de rentas derivadas de transmisiones de inmuebles, en los demás casos podrán agruparse rentas obtenidas por un mismo contribuyente en un período determinado, siempre que correspondan al mismo tipo de renta, procedan del mismo pagador, sea aplicable el mismo tipo de gravamen y, si provienen de un bien o derecho, procedan del mismo bien o derecho.

El período de agrupación será trimestral si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar, o anual, si el resultado es a devolver o cuota cero.

**Caso particular:** En el caso de transmisiones de bienes inmuebles, cuando el inmueble objeto de transmisión sea de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges sean no residentes, se podrá realizar una única declaración.

**Plazo de presentación del modelo 210:** en función de los tipos de renta, serán los siguientes:

- Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble.
- Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos: el año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año). En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 de enero al 23 de diciembre.
- Resto de rentas:
  - » Autoliquidaciones con resultado a ingresar: el plazo de presentación e ingreso será los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior. En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 al 15 de abril, julio, octubre y enero, respectivamente.
  - » Autoliquidaciones de cuota cero: el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas.

- » Autoliquidaciones con resultado a devolver: podrán presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención. Este plazo resultará aplicable a todas las autoliquidaciones, con independencia de si la devolución deriva de la norma interna o de un Convenio para evitar la doble imposición, incluso en aquellos supuestos en los que una Orden de desarrollo del Convenio fije un plazo inferior. Se entenderá concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación.

### 5.3. Documentación

Al presentar la autoliquidación, en los casos que se indica, deberá adjuntarse la siguiente documentación:

#### Certificación de la residencia

##### Exenciones internas

Si se aplican exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos.

No obstante, cuando se apliquen las exenciones previstas en el artículo 14.1.k) y 14.1.l) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los fondos de pensiones o instituciones de inversión colectiva sometidos a un régimen específico de supervisión o registro administrativo, justificarán el derecho a la exención, en lugar de con el certificado de residencia, de la siguiente forma:

- a) En el caso de la exención del artículo 14.1.k), adjuntarán una declaración formulada por el representante del fondo de pensiones en la que se manifieste el cumplimiento de los requisitos legales, ajustada al modelo del anexo VI de la Orden de aprobación del modelo 210.
- b) En el caso de la exención del artículo 14.1.l), adjuntarán un certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución en el que se manifieste que dicha institución cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM). La autoridad competente será la designada conforme a lo previsto en el artículo 97 de la citada Directiva.

### Exenciones o límite de imposición por Convenio

Si se aplican las exenciones o la reducción de la cuota por un límite de imposición de un Convenio, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, si se aplica la reducción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado.

### Gastos deducibles por contribuyentes de la Unión Europea o de un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria

Cuando se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, se adjuntará un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado.

En el supuesto de autoliquidaciones realizadas por responsables solidarios que sean depositarios de valores bastará con que los mismos conserven a disposición de la Administración Tributaria los certificados de residencia, formularios o declaraciones, durante el período de prescripción.

Los certificados de residencia y la declaración antes citada tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. No obstante, los certificados de residencia tendrán una validez indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales.

### Justificante de retenciones

Cuando se deduzcan de la cuota retenciones o ingresos a cuenta, se adjuntarán los documentos justificativos de los mismos.

### Justificante acreditativo de la cuenta de devolución.

Si se solicita **devolución**, se adjuntará un justificante acreditativo de la identificación y titularidad de la cuenta.

Las devoluciones se efectuarán mediante transferencia a la cuenta bancaria que se indique en el documento de ingreso/ devolución y cuya titularidad puede ser una de las siguientes:

- La de la persona que realiza la autoliquidación. No obstante, en el supuesto de que se realice la autoliquidación por el representante del contribuyente sólo podrá ser titular de la cuenta bancaria de devolución si se trata del representante legal autorizado del contribuyente.
- La del propio contribuyente.

Si el titular de la cuenta bancaria de devolución fuese una de las personas que realiza la autoliquidación, bien como responsable solidario, bien como retenedor o como representante legal autorizado, la cuenta bancaria ha de estar abierta en España. Sin embargo, si el titular de la cuenta de devolución es el propio contribuyente, la cuenta puede estar abierta en una entidad de crédito en España o, a partir de 1 de marzo de 2012, en el extranjero.

#### Acreditación de la representación

Cuando la **devolución** se solicite en una cuenta cuyo titular sea el representante legal del contribuyente, será preciso adjuntar el documento que acredite la representación, en el que deberá constar una cláusula que faculte al citado representante legal para recibir la devolución a su nombre por cuenta del contribuyente.

### 5.4. Formas de presentación del modelo 210

La presentación puede hacerse de forma telemática por internet, o en formato papel.

#### PRESENTACIÓN TELEMÁTICA POR INTERNET

La presentación puede hacerse de forma telemática por internet, con un certificado de firma electrónica admitido por la Agencia Tributaria. Para ello, deberá cumplimentar y transmitir unos formularios disponibles en la sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Si la autoliquidación es con resultado a ingresar deberá, bien domiciliar el ingreso, en los casos en que existe esta opción, o bien, con carácter previo a transmitir la autoliquidación, establecer comunicación con una entidad bancaria colaboradora en la gestión recaudatoria, por vía telemática o acudiendo a sus oficinas, para efectuar el ingreso y obtener un NRC (Número de Referencia Completo), que deberá consignar también al transmitir la autoliquidación.

**Colaboración social:** las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas, podrán hacer uso de dicha facultad respecto de los modelos 210. Se requerirá el certificado electrónico del colaborador social.

**Apoderamiento:** mediante la entrega por el poderdante de un poder en las oficinas de la Agencia Tributaria, se puede apoderar a una persona o entidad para la presentación telemática de los modelos de declaración a que se refiere este apartado. Dicha presentación requerirá el uso del certificado electrónico del apoderado.

**Autoliquidaciones 210 a ingresar, con domiciliación del ingreso en una cuenta bancaria:** Con la excepción de las autoliquidaciones correspondientes a rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, en caso de presentación telemática, puede ser domiciliado el pago de las deudas resultantes de las autoliquidaciones 210, en los siguientes plazos:

- En general: desde el día 1 al 15 de abril, julio, octubre o enero
- En el caso de rentas imputadas de inmuebles urbanos, tipo de renta 02: desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre.

## PRESENTACIÓN EN FORMATO PAPEL

Se puede presentar la autoliquidación en formato **papel**, generado al imprimir el formulario previamente cumplimentado en el portal de internet de la Agencia Tributaria ([www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)).

Se obtendrá un ejemplar del modelo de autoliquidación, que no será preciso presentar, así como los ejemplares del documento de ingreso/devolución. Será el **ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución** el que se utilice para llevar a cabo la presentación, junto con la **documentación** correspondiente.

### (1) Presentación desde España

En función del resultado de la autoliquidación, el **documento de ingreso/devolución y la documentación** que proceda adjuntar, se presentarán en los siguientes lugares:

**Autoliquidación con resultado a ingresar:** La presentación e ingreso se realizarán en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de ahorros o Cooperativa de crédito) sita en territorio español.

**Autoliquidación a devolver o de cuota cero:** La presentación se realizará, personalmente o por correo certificado, en la Delegación de la Agencia Tributaria competente<sup>8</sup>, o Administraciones dependientes de la misma, o en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o en las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes, en cuanto a las realizadas por obligados tributarios adscritos a las mismas.

Si realiza la autoliquidación el contribuyente y para ello se le hubiese asignado un código identificativo al cumplimentar el formulario en el portal de internet de la Agencia Tributaria y, además, no conste en la autoliquidación un representante o un domicilio a efectos de notificaciones en territorio español, se presentará, personalmente o por correo certificado, en la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210. C/ Lérida 32-34 [Registro General]; 28020-Madrid).

## (2) Presentación desde el extranjero

Dependiendo del resultado de la autoliquidación, podrá efectuarse la presentación desde el extranjero tal como se indica a continuación:

### **Autoliquidaciones modelo 210, a devolver o cuota cero. Forma y lugar de presentación:**

La presentación se podrá realizar mediante el **envío por correo certificado del documento de ingreso/devolución** generado al cumplimentar el formulario en el portal de internet de la Agencia Tributaria, **así como de la documentación** que proceda, en un sobre ordinario, en el que consten los datos de formato de sobre aprobado oficialmente, dirigido a la Delegación o Unidad competente.

Si realiza la autoliquidación el contribuyente y para ello se le hubiese asignado un código identificativo al cumplimentar el formulario en el portal de internet de la Agencia Tributaria y, además, no conste en la autoliquidación un representante o un domicilio a efectos de notificaciones en territorio español, se presentará, personalmente o por correo certificado, en la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210. C/ Lérida 32-34 [Registro General]; 28020-Madrid).

### **Procedimiento especial para la presentación, desde el extranjero, de autoliquidaciones 210 con resultado a ingresar, realizadas por el contribuyente, sin certificado electrónico:**

A partir de 1 de marzo de 2011, se podrá presentar la autoliquidación, e ingresar la deuda tributaria resultante mediante una transferencia realizada desde el extranjero, con arreglo al siguiente procedimiento:



En el portal de Internet [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se accederá al **formulario** ajustado al modelo 210, cumplimentándose a continuación el contenido que corresponda y procediéndose a imprimir dicho formulario y su documento de ingreso con su número de justificante.

A continuación, se realizará el pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación mediante una transferencia bancaria, en euros, por el importe de dicha deuda, desde una entidad financiera en el extranjero.

La **transferencia irá dirigida a la cuenta bancaria abierta en el Banco de España** que se indicará en la dirección electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al cumplimentar el formulario.

Al realizar la transferencia será requisito imprescindible que se haga constar como “Beneficiario” de la misma el número de justificante del documento de ingreso, obtenido al imprimir la autoliquidación, seguido de la expresión “-AEAT”.

(Beneficiario: 250NNNNNNNNN-AEAT).

Asimismo, en el campo “Concepto” se incluirán los siguientes datos, concatenados sin espacios y por este orden (entre paréntesis se indica la longitud de cada uno de ellos; los numéricos se rellenarán con ceros a la izquierda en caso necesario):

NIF (9), Modelo (3), Ejercicio (2), Anagrama (4), Periodo (2)

Donde NIF son los 9 dígitos del Número de Identificación Fiscal que tenga el contribuyente asignado en España o bien, si no dispusiera del mismo al cumplimentar el formulario, del Código identificativo, que se le expedirá en ese momento y que será válido a los solos efectos del procedimiento de presentación del modelo. El NIF asignado en España o, en su defecto, el Código identificativo asignado, deberá utilizarse en futuras presentaciones. El Modelo será siempre 210. El Ejercicio serán las 2 últimas cifras del ejercicio fiscal. El Anagrama sólo se utilizará para personas físicas, para personas jurídicas se rellenará con la palabra “JURI”. En las instrucciones que se obtengan mediante el servicio de impresión se indicará el contenido concreto del campo “Concepto”.

(Ejemplo de Concepto: XXXXXXXXX21011JURI0A)

Una vez recibido el ingreso y los datos relativos a la transferencia, mediante el número de justificante se asociará con la autoliquidación correspondiente.

La documentación que, en su caso, proceda adjuntar se enviará, junto con el ejemplar para la entidad colaboradora/ Administración del documento de ingreso/devolución, en un sobre ordinario dirigido a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria. En dicho sobre se hará constar el número de modelo de autoliquidación (modelo 210), así como la denominación y dirección de dicho órgano (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210; C/ Lérida 32-34 [Registro General] 28020-Madrid)

## 6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

### Sujeción:

#### a) Gravamen Especial devengado hasta 31 de diciembre de 2012.

Con carácter general, las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, están sometidas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes mediante un Gravamen Especial.

No obstante, el Gravamen Especial no será exigible a:

- 1) Los Estados e Instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales (en este caso, están exceptuados de presentar declaración por el Gravamen Especial).
- 2) Entidades con derecho a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información, en los términos y con los requisitos del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 3) Entidades que desarrollan en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de los inmuebles en los términos del artículo 20.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 4) Sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos. Este supuesto será asimismo de aplicación cuando la propiedad se tenga de forma indirecta a través de una entidad con derecho a la

aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.

- 5) Entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural, en los términos del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

**b) Gravamen Especial devengado a partir de 1 de enero de 2013.**

Las entidades **residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal**, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.

No obstante, el gravamen especial no será exigible a:

- 1) Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
- 2) Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
- 3) Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

**Base imponible:** La base imponible será, normalmente, el valor catastral de los bienes inmuebles.

**Tipo de gravamen:** Es el 3 por 100.

**Deducibilidad del gravamen:** La cuota del Gravamen Especial tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del IRNR.

**Modelo:** Se utilizará el modelo 213.

**Plazo:** El plazo de presentación es el mes de enero siguiente a la fecha de devengo del Gravamen Especial, que es el 31 de diciembre de cada año.

En caso de presentación telemática por internet de una autoliquidación a ingresar, se podrá **domiciliar el pago** de la deuda tributaria desde el día 1 al 25 del mes de enero.

**Formas de presentación:** la presentación puede hacerse de forma **telemática** por internet, con certificado de firma electrónica admitido por la Agencia Tributaria, o en soporte **papel** generado al imprimir el formulario previamente cumplimentado en el portal de internet de la Agencia tributaria.

La autoliquidación en formato **papel**, se obtiene al imprimir el formulario previamente cumplimentado en el portal de internet de la Agencia Tributaria. Será el **ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución** el que se utilice para llevar a cabo la presentación, junto con la **documentación** correspondiente.

#### Lugar de presentación del modelo 213 en soporte papel:

Resultado de la declaración	Lugar de presentación
A ingresar	La presentación y el ingreso se realizarán en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de ahorros o Cooperativa de crédito) sita en territorio español.
Cuota cero	En estos casos la declaración se presentará ante la Delegación de la Agencia Tributaria en cuyo ámbito territorial se localicen los inmuebles, mediante entrega personal o por correo certificado.

## 7. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE LOS PREMIOS DE DETERMINADAS LOTERÍAS Y APUESTAS

### Sujeción:

Con efectos desde 1 de enero de 2013, estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes mediante un gravamen especial los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles y Cruz Roja Española.

No estarán sujetos los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

No obstante, estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros.

Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

En el caso de que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

**Base imponible:**

La base imponible estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

**Devengo:**

El gravamen se devenga en el momento en que se satisfaga o abone el premio.

**Retención o ingreso a cuenta:**

Los premios sujetos al gravamen especial, aunque estén exentos en virtud de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, estarán sometidos a retención o ingreso a cuenta.

La base de retención vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento.

Las retenciones se ingresarán mediante el modelo 230, y se incluirán en la declaración informativa anual modelo 270.

**Declaración por el gravamen especial:**

Los contribuyentes por este impuesto que hubieran obtenido premios sujetos al gravamen especial estarán obligados a presentar una declaración (modelo 136) por este gravamen especial.

No obstante, **no existirá obligación de presentar la citada declaración** cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado en relación con el mismo la retención o el ingreso a cuenta previsto en el apartado anterior.

Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta por este gravamen especial, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición (en la mayor parte de los casos por tributar estos premios de manera exclusiva en el país de residencia), se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente mediante la presentación del modelo de autoliquidación 210 (subapartado G) en la forma, lugar, plazos y con la documentación establecidos para dicha autoliquidación

En el modelo de autoliquidación 210 se indicará como tipo de renta el código 31.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes los premios obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, solo podrán ser gravados por este gravamen especial.

## 8. REGÍMENES OPCIONALES

### 8.1. Trabajadores desplazados a territorio español

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2014:

- » Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- » Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- » Que los trabajos se realicen efectivamente en España.
- » Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- » Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el

Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- » Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no supere la cuantía de 600.000 euros anuales (esta condición sólo se aplica a contribuyentes desplazados a territorio español desde 1 de enero de 2010).
- » Que el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

b) DESDE 1 DE ENERO DE 2015:

- » Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- » Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un EP situado en territorio español.

Los trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014. La opción deberá realizarse en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

Los contribuyentes que se acojan a esta opción no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un Convenio de Doble Imposición al estar sujetos a imposición exclusivamente por las rentas que obtienen de fuentes situadas en España.

La **opción**, renuncia o exclusión al régimen especial se realiza mediante el **modelo 149**. A la comunicación de la opción deberá adjuntarse la documentación prevista en el artículo 119.1 del Reglamento del IRPF.

Los contribuyentes que opten por el Régimen especial deben presentar una **declaración especial del IRPF**, en el **modelo 150**.

### Retenciones e ingresos a cuenta (nuevo régimen vigente desde 1 de enero de 2015)

Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del IRPF se practicarán de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento (en el período impositivo 2015 será el 47 por ciento).

## 8.2. Contribuyentes residentes en otros estados miembros de la Unión Europea (UE) o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR):

- Que sean personas físicas.
- Que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales o, desde 1 de enero de 2015, en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- Que acrediten que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, o bien, a partir de 1 de enero de 2015, que acrediten que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.



- Cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

**Podrán solicitar** la aplicación de este régimen opcional, cuya finalidad es que la tributación efectiva en España se calcule en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pero **sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR.**

La Orden de 12 de julio de 2000 (B.O.E. de 14 de julio) aprueba el modelo de solicitud de aplicación del régimen opcional y determina el lugar, forma y plazo de presentación del mismo.

Formulada la solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinan su aplicación, la Administración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente.

El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español.

Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

## 9. PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA DETERMINAR LAS RETENCIONES SOBRE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN CASO DE CAMBIO DE RESIDENCIA

Se trata de un procedimiento voluntario que puede ser utilizado por los trabajadores por cuenta ajena, cuya finalidad es anticipar en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo los efectos del cambio de residencia.

Los pagadores han de ser residentes o con establecimiento permanente en España.

## 9.1. Trabajadores que se desplazan a territorio español

Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, mediante el **modelo de comunicación 147**.

La Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento acreditativo para su entrega al pagador de los rendimientos del trabajo, con el fin de que éste les practique las retenciones conforme a la normativa del IRPF, a partir de la fecha que se indique en el mismo.

Para aplicar este procedimiento debe acreditarse la existencia de datos objetivos en la relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la misma, se produzca una permanencia en territorio español superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

Para ello, se adjuntará al modelo de comunicación un **documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo que exprese** el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, el centro de trabajo y dirección del mismo, la duración del contrato y la intención del pagador de que el trabajador preste su trabajo en territorio español, como mínimo, durante un período superior a 183 días durante el año natural en el que está comprendida la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, o, en su defecto, que ese período mínimo de permanencia se producirá en el año natural siguiente.

**Lugar de presentación:** En la Administración o Delegación en cuyo ámbito territorial esté situado su domicilio en territorio español en el momento de la presentación. Si éste no pudiera determinarse, se atenderá al lugar de situación del centro de trabajo. En defecto de este último criterio, se atenderá al domicilio fiscal del pagador de los rendimientos.

**Plazo de presentación:** Desde los 30 días anteriores a la fecha de entrada en territorio español que se haya comunicado y hasta los 183 días siguientes al momento del desplazamiento, o hasta el 30 de junio del año siguiente, cuando el período mínimo de permanencia exigido deba producirse en este año.

## 9.2. Trabajadores que se desplazan al extranjero

Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero por su empleador, podrán comunicarlo a la Agencia Tributaria, mediante el **modelo de comunicación 247**.

La Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento para su entrega al empleador, al objeto de que éste practique las retenciones por el IRNR, a partir de la fecha que se indique en el mismo.

El documento extenderá sus efectos, respecto a la práctica de retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como máximo, a dos años naturales, el del desplazamiento y el siguiente, o si no cabe computar el del desplazamiento, los dos inmediatos siguientes.

La utilización de este procedimiento no exonera al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

Para utilizar este procedimiento se requiere acreditar la existencia de datos objetivos en la relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación del trabajo en otro país, la permanencia en el mismo sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

La acreditación se efectuará mediante un **documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo que exprese** el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, el país o territorio de desplazamiento, la duración del contrato, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en otro país, y la duración del desplazamiento, con indicación de la fecha previsible de finalización del mismo.

**Lugar de presentación:** En la Administración o Delegación correspondiente a su domicilio fiscal previo al desplazamiento.

**Plazo de presentación:** Desde los 30 días anteriores a la fecha de salida del territorio español que se haya comunicado y, como máximo, hasta el fin del plazo en que está previsto que se extiendan los efectos de los documentos expedidos por la Agencia Tributaria.

## 10. LA SOCIEDAD HOLDING ESPAÑOLA

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, regula en sus artículos 107 a 108 el régimen especial de tributación de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (en lo sucesivo, ETVE).

El régimen especial de tributación de las ETVE se añade a las diversas disposiciones normativas que corrigen en el Impuesto sobre Sociedades el fenómeno de la doble imposición internacional, cada día más presente en un entorno económico en el que la actividad internacional de la empresa española es creciente. Mediante este régimen especial se reduce la tributación de los beneficios procedentes de actividades en el exterior cuando los mismos se obtienen

mediante la titularidad de acciones o participaciones en entidades extranjeras que cumplan determinados requisitos, y se manifiesta en un doble sentido:

- Los dividendos procedentes de las empresas participadas pueden acceder a una exención fiscal si se distribuyen con cargo a sus beneficios empresariales y lo mismo cabe afirmar respecto de las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones en las citadas empresas participadas.
- La repatriación del beneficio generado por la ETVE a sus socios no residentes está exceptuada de gravamen en España, tanto si dicha repatriación se produce mediante la distribución de dividendos, la transmisión de la participación, la separación del socio o la liquidación de la ETVE, y siempre que los socios no residan en un paraíso fiscal.

### 10.1. Acceso al régimen y objeto social de la ETVE

Según la normativa española, pueden acogerse al régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) o Sociedades Holding Española las entidades que cumplan los siguientes requisitos:

- Tener un objeto social consistente en la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes.
- Los valores representativos de las participaciones en el capital de dicha entidades deberán ser nominativos.
- No se exige que detente un determinado porcentaje sobre el capital social de las entidades no residentes. No obstante, para gozar de la exención deberá tener al menos un 5% de los fondos propios de las entidades extranjeras o un valor de adquisición superior a 20 millones de euros. Este nuevo límite no resulta de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo de 6 millones de euros en sus participadas.
- Disponer de medios materiales y personales para la gestión y administración de las participaciones en las entidades no residentes.

El efectivo disfrute de los beneficios de este régimen especial de tributación queda condicionado a que se cumplan las condiciones exigidas para su aplicación en los términos que se expone más adelante, las cuales deberán ser probadas por la empresa a requerimiento de la Administración tributaria. Si en algún período impositivo no se cumplen las condiciones, no será posible disfrutar de la exención tributaria prevista para los dividendos y plusvalías procedentes de la titularidad de las entidades no residentes.

No podrán invocar la aplicación de este régimen especial de tributación las siguientes entidades:

- Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas.
- Uniones temporales de empresas.
- Entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el artículo 5.2 de Ley 27/2014, es decir, aquellas entidades patrimoniales que no realizan una actividad económica, siendo aquellas en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, a una actividad económica.

## 10.2. Tratamiento de las rentas obtenidas por la ETVE provenientes de las participaciones o dividendos en las entidades no residentes

Las empresas que decidan acogerse a este régimen de tributación quedarán sometidas, como regla general, a las reglas generales de cálculo de la base imponible y al tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que las rentas derivadas de las participaciones en las filiales extranjeras “cualificadas” queden exentas de tributación por dicho Impuesto.

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español y las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación podrán disfrutar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional bajo las condiciones previstas en el Capítulo II de la Ley 27/2014.

Dichas condiciones son las siguientes:

- La aplicación del mencionado método se encuentra el que la participación en la entidad no residente sea de, al menos, un 5%. A los efectos de la aplicación de la exención contenida en este régimen de las ETVE, se considera cumplido este requisito, es decir, la participación puede ser inferior al 5%, si el valor de adquisición de la participación es superior a seis millones de euros.
- La participación se debe poseer ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se debe poseer posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- La entidad participada no residente debe estar gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa y no puede ser residente en un paraíso fiscal. Este requisito se entiende cumplido cuando la entidad participada resida en un país con el que España tenga un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información. En ningún caso se aplicará cuando la entidad participada resida en un paraíso fiscal.

- Los beneficios que se reparten o en los que se participa deben proceder de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Este requisito se considerará cumplido cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio, de forma genérica, correspondan a rentas activas procedentes de actividades empresariales obtenidas en el extranjero o a dividendos y participaciones en beneficios de otras sociedades no residentes que a su vez cumplan los requisitos previstos en el artículo 21 del TRLIS.

### 10.3. Tratamiento de las rentas distribuidas por la ETVE

Si el perceptor de estos beneficios es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español o un establecimiento permanente de una entidad no residente situado en territorio español, los beneficios percibidos darán derecho a la deducción por doble imposición interna.

En el caso de que el perceptor sea una persona sujeta al IRPF español, el beneficio distribuido se considerará renta del ahorro y se podrá aplicar la deducción por los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos fijados en la propia normativa reguladora del IRPF, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos.

Finalmente, si el perceptor es una persona o entidad no residente en territorio español sin establecimiento permanente, se entiende que el beneficio distribuido no se ha obtenido en territorio español, considerándose a estos efectos que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

En concreto, a la distribución de la prima de emisión se le debe dar el mismo tratamiento que a la distribución de beneficios.

### 10.4. Tratamiento de las plusvalías obtenidas por la transmisión de las participaciones en la ETVE

El régimen fiscal correspondiente a este tipo de rentas depende de la naturaleza del socio que las recibe. En concreto:

- Cuando el perceptor sea un contribuyente de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en territorio español, y cumpla el requisito de participación en la entidad de tenencia de valores extranjeros establecido en el artículo 21.1 de la Ley (exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español), podrá aplicar el régimen de exención.

- Cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas o con diferencias de valor, imputables en ambos casos a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de la esta Ley o a establecimientos permanentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 22 (exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente)

## 11. PRÉSTAMOS ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS

El principio básico a tener en cuenta es que todas las operaciones que se realicen entre entidades vinculadas deberán valorarse por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia

### Entidades Vinculadas

Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

- h) Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25%. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

#### Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas

El primero de los aspectos aludidos supone, quizás, la cuestión esencial sobre la que descansa la totalidad del régimen, pues la valoración de las transacciones efectuadas entre partes vinculadas debe efectuarse, en todo caso, por su valor normal de mercado, con independencia de los resultados de carácter tributario que puedan ponerse de manifiesto como consecuencia de la aplicación de valores distintos. En efecto, y consistentemente con la normativa contable, el sujeto pasivo (no la Administración Tributaria) valorará las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado, sin que proceda considerar si de la valoración acordada resulta una menor tributación o un diferimiento en la misma.

Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.



- c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- 
- a) Que más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los sociosprofesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los sociosprofesionales cumplan los siguientes requisitos:
- 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
  - 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.
- b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.
- c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia. La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

- a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

- 1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

- 2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones. Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.
- 3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- 4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.
- 6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a la normativa, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

- a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.
- b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes: — El 10% del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo. — El 1% del importe neto de la cifra de negocios.

Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

- 1) La falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.
- 2) Que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15% sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria.

### Obligación de Documentación

Como se ha señalado anteriormente, otros de los aspectos especialmente novedosos en el régimen de las operaciones vinculadas viene determinado por la obligación de documentar las citadas transacciones. En este sentido, y sin perjuicio de todo lo señalado hasta ahora, el ejercicio 2009 constituye quizás el primer período impositivo en cual el nuevo régimen de operaciones vinculadas va a desplegar todos sus efectos. En efecto, el 19 de noviembre de 2008 entró en vigor el Real Decreto 1793/2008, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el cual pasó a concretar el contenido de las obligaciones de documentación señaladas por el art. 16.2 de la Ley del Impuesto y la fecha a partir de la cual dicha documentación debe estar a disposición de la Administración Tributaria: 19 de febrero de 2009.

A este respecto, la Dirección General de Tributos ha evacuado recientemente la Consulta Vinculante número 1567-09, de 30 de junio de 2009, en relación con la obligación de documentar las operaciones realizadas entre entidades vinculadas en los términos exigidos por el art. 16.2 y 18 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del Impuesto, respectivamente.

La Consulta anterior viene a precisar el alcance temporal de la obligación de documentar las operaciones vinculadas introducida por la Ley 36/2006; en particular, en lo relativo a cuáles son las operaciones que deben ser objeto de documentación en los términos señalados por el Real Decreto 1793/2008.

En primer lugar, es del todo necesario reiterar que la obligación de valorar las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado está en vigor desde 1 de enero de 2007. Por lo tanto, todas aquellas transacciones efectuadas entre partes vinculadas en el sentido del art. 16.3 de la Ley del Impuesto deberán ser valoradas por su valor normal del mercado desde la fecha mencionada, esto es, desde 1 de enero de 2007.

No obstante lo anterior, en lo que concierne al régimen de documentación, las operaciones efectuadas con anterioridad a 19 de febrero de 2009 no deberán ser documentadas en los términos introducidos por el Real Decreto 1793/2008; de igual forma, a estas transacciones no les resultará de aplicación del régimen sancionador previsto en el art. 16.10 de la Ley del Impuesto.

Por supuesto, y de conformidad con el criterio de la Administración Tributaria, expuesto en el Informe interno de la AEAT, de fecha 24 de abril de 2008, todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la necesidad de que el contribuyente esté en disposición de acreditar que la valoración aplicada a las operaciones vinculadas realizadas con anterioridad a 19 de febrero de 2009 obedece al principio de libre concurrencia exigido por el art. 16 de la Ley del Impuesto. Asimismo, a las transacciones realizadas con anterioridad a la fecha indicada les resultará aplicable, en su caso, el régimen sancionador general resultante de la Ley 58/2003 General Tributaria.

A las operaciones vinculadas realizadas con posterioridad a dicha fecha les resulta de aplicación el régimen de valoración, documentación y sanciones contenido en el art. 16 de la Ley del Impuesto. En lo que se refiere al régimen sancionador, el mismo puede resultar plenamente aplicable exista o no regularización administrativa en la cuota del Impuesto. En este sentido, el incumplimiento de la obligación de documentar las operaciones vinculadas se configura como el factor decisivo para la imposición de sanciones.

Por lo tanto, la preparación y tenencia de la documentación exigida por el Reglamento evitará la imposición de cualquier sanción tributaria, incluso en el caso de que de la valoración aplicada por la partes pudiera derivarse algún ajuste administrativo en la cuota del Impuesto.

A tenor de lo anterior, en primer lugar, cabe especificar la información exigida por el Reglamento del Impuesto. A estos efectos, el Reglamento prevé la preparación de dos bloques distintos de documentación:

Documentación del grupo (Master file): comprensivo de la documentación de la totalidad de entidades y personas pertenecientes al grupo. Tiene como fundamento ofrecer una visión global de la actividad del mismo.

Documentación del obligado tributario: bloque correspondiente a una sociedad concreta, en el que se incluirán las operaciones realizadas por esta sociedad con las distintas entidades vinculadas.

A fin de preparar la documentación anterior será preciso, tener en cuenta los siguientes aspectos:

Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente. Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley, sea inferior a 45 millones de euros. En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- 1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% por ciento del capital social o de los fondos propios.
- 2.º Las operaciones de transmisión de negocios.
- 3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- 4.º Las operaciones sobre inmuebles
- 5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:



- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la Ley.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.
- c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.
- e) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- f) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado

### Conservación de la documentación

La entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. Cuando esta entidad no sea residente en España deberá designar una entidad residente en territorio español para conservar la documentación.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio del deber de cualquiera de las entidades pertenecientes a un grupo de aportar, a requerimiento de la Administración, toda la documentación relativa a dicho grupo.

### Documentación del Grupo

De acuerdo con las disposiciones reglamentarias, este bloque deberá incluir la siguiente información:

- 1) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo. Conjunto de datos.

- 2) Identificación de las diferentes entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. La información correspondiente a cada una de las personas o entidades tendrá la consideración de dato.
- 3) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en la medida que afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. Conjunto de datos.
- 4) Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las diferentes entidades del grupo en la medida que afecten, directa o indirectamente, las operaciones realizadas por el obligado tributario. Conjunto de datos.
- 5) Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y otros activos intangibles en la medida que afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario y sus operaciones vinculadas y contraprestaciones derivadas de su uso. La información correspondiente a cada una de las personas, entidades e importes tendrá la consideración de dato.
- 6) Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método de fijación de precios adoptado por el grupo y justifique su adecuación al principio de libre competencia. Conjunto de datos.
- 7) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo cuando afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. Cada uno de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios tendrá la consideración de dato.
- 8) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos, celebrados o en curso, relativos a las entidades del grupo cuando afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. Cada uno de los acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos tendrá la consideración de dato.
- 9) Memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente. Conjunto de datos.

### Documentación del obligado tributario

De acuerdo con las disposiciones reglamentarias, este bloque deberá incluir la siguiente información:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe. La información correspondiente a cada una de las personas o entidades tendrá la consideración de dato.
- b) Análisis de comparabilidad en los términos del art. 16.2 del Reglamento respecto a la determinación del valor de mercado. Conjunto de datos.

La comparabilidad entre operaciones vendrá determinada, en la medida en que sean relevantes, por las siguientes circunstancias:

- » Características de los bienes o servicios considerados.
  - » Las funciones asumidas por las partes que intervienen en la operación, identificando los riesgos asumidos y considerando los activos utilizados.
  - » Los términos contractuales acordados en las operaciones consideradas: responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte.
  - » Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, así como otros factores de índole económica que puedan resultar relevantes.
  - » Cualquier otra circunstancia relevante, como las estrategias comerciales.
- c) Método de valoración escogido, así como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalos de valores derivados del mismo. Conjunto de datos.
- d) Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes. Conjunto de datos.
- e) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios. Conjunto de datos.

## 12. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

En el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en algunos casos, la tributación es inferior, y, en otro, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España. En estos casos en que las rentas no se gravan en España o se gravan a un tipo impositivo inferior, el contribuyente no residente deberá justificar que es residente en el país con el que España tiene suscrito el Convenio, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las Autoridades Fiscales de su país.

## 12.1. Países con convenio de doble imposición con España en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio

### UNIÓN EUROPEA

País	Fecha	BOE
Alemania:		
• Antiguo Convenio	05-12-1966	08-04-1968
• Nuevo Convenio (21)	03-02-2011	30-07-2012
Austria (1)	20-12-1966	06-01-1968
Bélgica (10)	14-06-1995	04-07-2003
Bulgaria (12)	06-03-1990	12-07-1991
República Checa (11)	08-05-1980	14-07-1981
Chipre	14.02-2013	26-05-2014
Croacia (13)	19-05-2005	23-05-2006
Dinamarca (6) (15)	03-07-1972	28-01-1974
República Eslovaca (11)	08-05-1980	14-07-1981
Eslovenia (11)	23-05-2001	28-06-2002
Estonia (11)	03-09-2003	03-02-2005
Finlandia (2)	15-11-1967	11-12-1968
Francia	10-10-1995	12-06-1997
Grecia	04-12-2000	02-10-2002
Hungría (11)	09-07-1984	24-11-1987
Irlanda (3)	10-02-1994	27-12-1994
Italia	08-09-1977	22-12-1980
Letonia (11)	04-09-2003	10-01-2005
Lituania (11)	22-07-2003	02-02-2004

País	Fecha	BOE
Luxemburgo (16)	03-06-1986	04-08-1987
Malta (3) (11)	08-11-2005	07-09-2006
Países Bajos	16-06-1971	16-10-1972
Polonia (11)	15-11-1979	15-06-1982
Portugal	26-10-1993	07-11-1995
Reino Unido (4)		
• Antiguo Convenio	21-10-1975	18-11-1976
• Nuevo Convenio (24)	14-03-2013	15-05-2014
Rumania (12)	24-05-1979	02-10-1980
Suecia	16-06-1976	22-01-1977

#### RESTO EUROPA

País	Fecha	BOE
Albania (19)	02-07-2010	15-03-2011
Bosnia y Herzegovina	05-02-2008	05-11-2010
Georgia (19)	07-06-2010	01-06-2011
Islandia	22-01-2002	18-10-2002
Kazajistán	02-07-2009	03-06-2011
Macedonia	20-06-2005	03-01-2006
Moldavia (17)	08-10-2007	11-04-2009
Noruega (7)	06-10-1999	10-01-2001
Federación Rusa	16-12-1998	06-07-2000
Serbia	09-03-2009	25-01-2010
Suiza (14)	26-04-1966	03-03-1967

País	Fecha	BOE
Turquía	05-07-2002	19-01-2004
Antigua URSS (5)	01-03-1985	22-09-1986

### AMÉRICA

País	Fecha	BOE
Argentina:		
• Antigo Convenio(22)	21-07-1992	09-09-1994
• Nuevo Convenio(23)	11-03-2013	14-01-2014
Barbados	01-12-2010	14-09-2011
Bolivia	30-06-1997	10-12-1998
Brasil (9)	14-11-1974	31-12-1975
Canadá	23-11-1976	06-02-1981
Chile	07-07-2003	02-02-2004
Colombia	31-03-2005	28-10-2008
Costa Rica	04-03-2004	01-01-2011
Cuba (8)	03-02-1999	10-01-2001
República Dominicana	16-11-2011	02-07-2014
Ecuador	20-05-1991	05-05-1993
Estados Unidos (3) (18)	22-02-1990	22-12-1990
Jamaica	08-07-2008	12-05-2009
México	24-07-1992	27-10-1994
Panamá	07-10-2010	04-07-2011
Salvador, El	07-07-2008	05-06-2009
Trinidad y Tobago	17-02-2009	08-12-2009

País	Fecha	BOE
Uruguay	09-10-2009	12-04-2011
Venezuela	08-04-2003	15-06-2004

### ASIA

País	Fecha	BOE
Arabia Saudí	19-06-2007	14-07-2008
Armenia	16-12-2010	17-04-2012
China	22-11-1990	25-06-1992
Corea (3)	17-01-1994	15-12-1994
Emiratos Árabes	05-03-2006	23-01-2007
Filipinas (3)	14-03-1989	15-12-1994
Hong Kong	01-03-2011	14-04-2012
India	08-02-1993	07-02-1995
Indonesia (20)	30-05-1995	14-01-2000
Irán	19-07-2003	02-10-2006
Israel	30-11-1999	10-01-2001
Japón	13-02-1974	02-12-1974
Kuwait	26-05-2008	05-06-2013
Malasia	24-05-2006	13-02-2008
Pakistán	02-06-2010	16-05-2011
Singapur	13-04-2011	11-01-2012
Tailandia	14-10-1997	09-10-1998
Vietnam (3)	07-03-2005	10-01-2006

**ÁFRICA**

País	Fecha	BOE
Argelia	07-10-2002	22-07-2005
Egipto (13)	10-06-2005	11-07-2006
Marruecos	10-07-1978	22-05-1985
Senegal	05-12-2006	29-12-2014
Sudáfrica	23-06-2006	15-02-2008
Túnez	02-07-1982	03-03-1987

**OCEANÍA**

País	Fecha	BOE
Australia (3)	24-03-1992	29-12-1992
Nueva Zelanda	28-07-2005	11-10-2006

- 1) Este Convenio está modificado en sus artículos 2, 3, 11 y 24 por el Protocolo firmado el 24-02-1995, publicado en el BOE el 2 de octubre de 1995.
- 2) Modificado mediante canje de notas de 18 y 24 de agosto de 1970 (BOE de 2 de febrero de 1974); de 22 de febrero de 1973 (BOE de 24 de abril de 1974) y de 27-4-90 (BOE de 28 de julio de 1992).
- 3) No aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio.
- 4) Modificado mediante canje de notas de 13-12-1993 y 17-06-1994 (BOE de 25 de mayo de 1995).
- 5) Aplicable a Ucrania, Bielorrusia, Moldavia, Georgia, Armenia, Azerbaiyán, Kazajistán, Turkmenistán, Uzbekistán, Tadjikistán y Kirguizistán. Por Canje de Notas entre España y los países que se indican a continuación, el Convenio para evitar la doble imposición entre España y la URSS, de 1 de marzo de 1985 deja de estar en vigor desde las fechas que se indican a continuación:



País	Fecha	BOE
Armenia	10-10-2007	23-06-2010
Azerbaiyán	28-01-2008	23-06-2010
Georgia	10-10-2007	23-06-2010
Moldavia	01-10-2007	23-06-2010
Kazajstán	08-07-2008	23-06-2010
Uzbekistán	21-07-2010	11-10-2010

- 6) Este convenio está modificado en sus artículos 2, 3, 9, 10, 14, 17, 19, 22, 24 y 25 y se ha suprimido el artículo 29 por el Protocolo firmado el 17-03-1999, publicado en el BOE el 17-05-2000.
- 7) Las disposiciones se aplican a partir de 01-01-2001 y desde esta fecha dejará de aplicarse el convenio firmado el 25-04-1963.
- 8) Modificado mediante Canje de notas de 09-11-1999 y 30-12-1999 (BOE 10-01-2001).
- 9) Ver Resolución de 22-09-2003 (BOE 02-10-2003) sobre interpretación de distintos puntos de dicho Convenio.
- 10) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2004 (Acta adicional de 22 de junio de 2000 que modifica el Convenio y el protocolo de 14 de junio de 1995) y desde esta fecha dejará de aplicarse el Convenio firmado el 24-09-1970.
- 11) A partir de 1 de mayo de 2004 estos países se incorporan a la Unión Europea (UE).
- 12) Estado miembro de la UE desde 1 de enero de 2007.
- 13) Las disposiciones se aplican a partir de 01-01-2007.
- 14) Este Convenio está modificado por Protocolo de 29 de junio de 2006 (BOE 27-03-2007).
- 15) Este Convenio y su Protocolo modificativo ha sido denunciado por Nota Verbal de 10 de junio de 2008 de la Embajada de Dinamarca (BOE 19-11-2008). Como consecuencia, el Convenio y su Protocolo modificativo deja de estar en vigor el 1 de enero de 2009.

- 16) Modificado por Protocolo de 10-11-2009 (BOE 31-05-2010), entra en vigor el 16-07-2010.
- 17) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2010.
- 18) Ver Acuerdo Amistoso relativo al tratamiento de las sociedades de responsabilidad limitada (LLC), las Sociedades Anónimas estadounidenses tipo S (S Corporations) y otras entidades mercantiles consideradas sociedades de personas (partnerships) o entidades no sujetas al impuesto sobre sociedades estadounidense (BOE 13-08-2009).
- 19) Corrección de errores (BOE 26-05-2011).
- 20) Aplicable a Timor oriental.
- 21) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2013.
- 22) Con fecha 29 de junio de 2012 Argentina denunció el Convenio para evitar la doble imposición. En virtud de dicha denuncia y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 del Convenio, éste dejará de tener efectos a partir del 1 de enero de 2013.
- 23) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2013.
- 24) Sus disposiciones se aplican a partir de 12 de junio de 2014

## 12.2. Países y territorios con acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria

País o territorio	Fecha	BOE
Curaçao (Acuerdo antiguas Antillas Holandesas) (1)	10/06/2008	24/11/2008
Países Bajos, parte caribeña (Bonaire, San Eustaquio y Saba)	16-06-1971	16-10-1972
(CDI Países Bajos) (1)		
San Martín (Acuerdo antiguas Antillas Holandesas) (1)	10-06-2008	24-11-2009
Aruba	24-11-2008	23-11-2009
Andorra	14-01-2010	23-11-2010

País o territorio	Fecha	BOE
San Marino	06-09-2010	06-06-2011
Las Bahamas	11-03-2010	15-07-2011

- 1) Con efecto 10 de noviembre de 2010 las Antillas Neerlandesas dejaron de existir como tales. A partir de esa fecha San Martín y Curaçao tienen el mismo estatus que Aruba (forman parte del Reino de los Países Bajos, pero gozan de independencia), mientras que el resto de islas de las antiguas Antillas Neerlandesas (Saba, San Eustaquio y Bonaire) ha pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martín y Curaçao le es aplicable el AI firmado con Antillas Neerlandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos. Por ello ninguna de las islas tiene actualmente la consideración de paraíso fiscal.

### 12.3. Países UE y EEE con efectivo intercambio de información tributaria

Países UE	Otros países EEE con efectivo intercambio de información tributaria (4)
Alemania	Islandia
Austria	Noruega
Bélgica	
Bulgaria (2)	
Checa, República (1)	
Chipre (1)	
Croacia (3)	
Dinamarca	
Eslovaquia (1)	
Eslovenia (1)	
España	
Estonia (1)	
Finlandia	

Países UE	Otros países EEE con efectivo intercambio de información tributaria (4)
Francia	
Grecia	
Hungría (1)	
Irlanda	
Italia	
Letonia (1)	
Lituania (1)	
Luxemburgo	
Malta (1)	
Países Bajos	
Polonia (1)	
Portugal	
Reino Unido	
Rumania (2)	
Suecia	

- 1) Estados miembros de la Unión Europea a partir de 1 de mayo de 2004.
- 2) Estados miembros de la Unión Europea a partir de 1 de enero de 2007.
- 3) Estado miembro de la Unión Europea a partir de 1 de julio de 2013.
- 4) El EEE está integrado por los miembros de la Unión Europea más Islandia, Noruega y Liechtenstein. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:
  - Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición.
  - Un acuerdo de intercambio de

información en materia tributaria, • El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010. Liechtenstein tiene la consideración de paraíso fiscal y, además, España no tiene firmado convenio para evitar la doble imposición internacional ni acuerdo de intercambio de información con Liechtenstein, ni es Estado parte del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua, por lo que este país aunque es integrante del EEE queda excluido del listado.

## 13. PARAÍOS FISCALES

En la normativa española existe un amplio abanico de normas penalizadoras que pretenden disuadir del uso de paraísos fiscales. Así, a diferencia de lo visto hasta ahora, cuando el contribuyente reside u opera en o desde un territorio que fiscalmente sea calificado como paraíso fiscal su estatuto fiscal se deteriora.

Así, las operaciones realizadas por personas jurídicas y físicas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales se valoran por el precio acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Además no serán deducibles en el IS los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que el gasto en cuestión responda a una operación realizada por motivos económicos validos.

De forma similar al régimen de operaciones vinculadas, hay unas obligaciones de documentación exigibles a quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales. Para estos supuestos, y siempre que no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas, se establecen las siguientes obligaciones de documentación:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe. También deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación.
- b) Análisis de comparabilidad.
- c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

- d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades residentes en paraísos fiscales, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes.
- e) Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones.

Estas obligaciones de documentación no son exigibles en los servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Motivo económico válido: El obligado tributario debe probar que la realización de la operación a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos.
- b) Valor convenido en operaciones equiparables: El obligado tributario que realiza operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en países o territorios considerados como paraísos fiscales, debe acreditar que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables.

A los países incluidos en la lista se les aplica un régimen muy estricto, sujetándose al trámite administrativo de la verificación previa de las inversiones con origen y/o destino en los mismos y sin derecho a invocar convenio de doble imposición. Estos países son los siguientes:

1. Principado de Andorra (10)	17. República de Dominica	33. Islas Turks y Caicos
2. Antillas Neerlandesas (4) (11)	18. Granada	34. República de Vanuatu
3. Aruba (5)	19. Fiji	35. Islas Vírgenes Británicas
4. Emirato del Estado de Bahrein	20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)	36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
5. Sultanato de Brunei	21. Jamaica (6) (7)	37. Reino Hachemita de Jordania
6. República de Chipre	22. República de Malta (3)	38. República Libanesa
7. Emiratos Árabes Unidos (2)	23. Islas Malvinas	39. República de Liberia
8. Gibraltar	24. Isla de Man	40. Principado de Liechtenstein

9. Hong-Kong (17)	25. Islas Marianas	41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986 (8)
10. Anguilla	26. Mauricio	42. Macao
11. Antigua y Barbuda	27. Montserrat	43. Principado de Mónaco
12. Las Bahamas (15)	28. República de Naurú	44. Sultanato de Omán
13. Barbados (16)	29. Islas Salomón	45. República de Panamá (13)
14. Bermuda	30. San Vicente y las Granadinas	46. República de San Marino (12)
15. Islas Caimanes	31. Santa Lucía	47. República de Seychelles
16. Islas Cook	32. República de Trinidad y Tobago (9)	48. República de Singapur (14)

- 1) **Tendrán la consideración de paraíso fiscal** los países o territorios que se determinen reglamentariamente. En tanto no se determinen, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Disposición Transitoria Segunda Ley 36/2006).

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Desde 2 de febrero de 2003, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, se incorporó al Real Decreto 1080/1991 una disposición según la cual dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

En base a los párrafos anteriores han salido de la lista original los siguientes territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas (11), Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, HongKong, Las Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur.

En consecuencia, la vigente lista de territorios, con las modificaciones derivadas y que se deriven de lo establecido en el Real Decreto 116/2003, seguirá siendo de aplicación en tanto no se apruebe una nueva relación.

A partir de 1 de enero de 2015 la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

- a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.
- b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de esta modificación la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa y, a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios.

(Disposición Adicional Primera Ley 36/2006, de 29 de noviembre de 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal).

- 2) El Convenio entre España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición entra en vigor el 2/04/2007 (ver anexo I).
- 3) El Convenio entre España y Malta para evitar la doble imposición entra en vigor el 12/09/2006 (ver anexo I).



- 4) Desde 27-01-2010 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria – BOE 24-11-2009 -) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- 5) Desde 27-01-2010 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria – BOE 23-11-2009 -) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- 6) El Convenio entre España y Jamaica para evitar la doble imposición entra en vigor el 16-5-2009 (ver anexo I).
- 7) Las sociedades mencionadas en el párrafo A del apartado V del Protocolo del Convenio están excluidas del mismo y de los efectos de la aplicación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal.
- 8) Desde 16-07-2010 (fecha de entrada en vigor del Protocolo de modificación del Convenio -BOE 3105-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- 9) El Convenio entre España y Trinidad y Tobago para evitar la doble imposición entra en vigor el 28-12-2009 (ver anexo I).
- 10) Desde 10-02-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria-BOE 23-11-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- 11) Desde el 10 de octubre de 2010 (fecha de disolución de las Antillas Neerlandesas) Curaçao y San Martín se convirtieron en Estados autónomos del Reino de los Países Bajos. Las islas restantes (Bonaire, San Eustaquio y Saba) se transformaron en Municipalidades especiales del Reino.
- 12) Desde 02-08-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria-BOE 06-06-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- 13) El Convenio entre España y Panamá para evitar la doble imposición entra en vigor el 25-07-2011 (ver anexo I).
- 14) Desde 01-01-2013 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 11-01-2012-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- 15) Desde 17-08-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria-BOE 15-07-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

- 
- 16) Desde 14-10-2011 (fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Barbados-BOE 14-09-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
  - 17) Desde 01-04-2013 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 14-04-2012-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
  - 18) Desde 28-05-2014 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 26-05-2014-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

## 14. RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

Canarias ha disfrutado históricamente de un tratamiento económico y fiscal diferenciado al objeto de compensar el efecto de la insularidad. La adhesión de España a la UE ha supuesto una modernización de esa singularidad económica, reflejada en las nuevas bases del Régimen Económico y Fiscal, que mantiene a las islas en unas condiciones excepcionales para el fomento del comercio y conversión.

La Resolución de 26 de diciembre de 2013, de la Dirección General de Tributos, en relación a los regímenes de ayudas de determinados incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) y de la Zona Especial Canaria establece su proroga hasta el 31 de diciembre de 2014.

### 14.1. Incentivos Fiscales en el REF

#### 14.1.1. La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

Incentivo fiscal que posibilita una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de hasta un 90% del beneficio no distribuido a través de la dotación de una Reserva Especial para Inversiones (RIC). El beneficio no distribuido debe proceder de establecimientos situados en Canarias sin que, en ningún caso, la aplicación de la reducción pueda determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detruido de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

- a) Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como consecuencia de:
- » La creación de un establecimiento.
  - » La ampliación de un establecimiento.
  - » La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
  - » La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.
  - » También tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte:
  - » A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
  - » Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.
  - » A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.
  - » A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de

establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble.

En caso de inmovilizado intangible deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen, y de concesiones administrativas, y reunir los siguientes requisitos:

- » Utilizarse exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas en esta letra.
- » Ser amortizable.
- » Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.
- » Figurar en el activo de la empresa.

Tratándose de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, la inversión podrá consistir en la adquisición de elementos usados del inmovilizado, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo. Tratándose de suelo, deberán cumplirse en todo caso las condiciones previstas en esta letra.

- b) La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A, que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

La creación de puestos de trabajo se determinará por el incremento de la plantilla media total del contribuyente producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, quienes deberán mantener dicho incremento durante tres años.

B bis. La creación de puestos de trabajo efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la letra B anterior, con el límite del 50 por ciento de las dotaciones a la Reserva efectuadas por el contribuyente en el período impositivo.

- c) La adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A anterior, la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo.

Tratándose de vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera, deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias.

Tratándose de suelo, edificado o no, éste debe afectarse:

- » A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
- » Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- » A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.
- » A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.
- » A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble.

- d) La suscripción de:

- 1.º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Estas sociedades realizarán las inversiones previstas en las letras A, B, B bis y C anteriores, en las condiciones reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo. Siempre que tanto la entidad suscriptora del capital como la que efectúa la inversión cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el

que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, será posible efectuar las inversiones de las citadas letras A, B, B bis y C en los términos y condiciones previstos para este tipo de contribuyentes.

Estas sociedades deberán efectuar estas inversiones en el plazo de tres años a contar desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente que adquiere las acciones o las participaciones en su capital hubiera dotado la reserva regulada en este artículo.

Los elementos patrimoniales así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias.

El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada deberá alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente.

Las inversiones realizadas por la sociedad participada no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de la Ley.

A estos efectos, la entidad suscriptora del capital procederá a comunicar fehacientemente a la sociedad emisora el valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión. La sociedad emisora comunicará fehacientemente a la entidad suscriptora de su capital las inversiones efectuadas con cargo a sus acciones o participaciones cuya suscripción haya supuesto la materialización de la reserva así como su fecha. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas según el orden en el que se haya producido su desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.

2.º Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital. Se deberán reunir las siguientes condiciones:

El importe de la emisión o ampliación de capital destinada a la materialización de la Reserva no podrá aplicarse, en ningún caso, al cumplimiento de los requisitos de inversión mínima de las entidades de la Zona Especial Canaria .

- » La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no podrá transmitir o ceder el uso a terceros de los elementos patrimoniales afectos a su actividad económica, existentes en el ejercicio anterior a la suscripción, en dicho ejercicio o en los cuatro ejercicios posteriores, salvo que haya terminado su vida útil y se proceda a su sustitución o que se trate de operaciones realizadas en el curso normal de su actividad por contribuyentes que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros

para su uso de elementos patrimoniales del inmovilizado, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el apartado 2 del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. En ningún caso podrá transmitirlos o ceder su uso a la entidad de la Zona Especial Canaria cuyas acciones suscriba ni a otra persona vinculada con esta última en los términos anteriormente indicados.

- » La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no procederá a la reducción de su plantilla media total, existente en el ejercicio anterior a la suscripción, en los cuatro ejercicios posteriores. Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

- 3.º Cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

A estos efectos, el contribuyente que materializa la Reserva procederá a comunicar fehacientemente a la entidad financiera el importe de la misma así como la fecha en que termina el plazo para la materialización. Esta última, a su vez, comunicará fehacientemente al contribuyente las inversiones efectuadas así como su fecha. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas según el orden en el que se haya producido el desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.

Las inversiones realizadas no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de la Ley.

- 4.º Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.
- 5.º Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

- 6.º Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante.
- e) Los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.
- f) Se entenderá que el importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado.

En el caso de las inversiones previstas en la letra A del apartado 4 de este artículo, el importe de la materialización de la reserva en elementos patrimoniales del inmovilizado intangible no podrá exceder del cincuenta por ciento del valor total del proyecto de inversión del que formen parte, salvo que se trate de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva.

Se computará el cincuenta por ciento del importe de los costes de estudios preparatorios y de consultoría, cuando estén directamente relacionados con las inversiones previstas en la letra A del apartado 4 de este artículo y se trate de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 7 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva.

En los casos de creación de puestos de trabajo, se considerará producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla y se computará, en cada período impositivo, por el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales obligatorias que se corresponda con dicho incremento. En el supuesto previsto en la letra B bis del apartado 4 de este artículo, se entenderá por materialización de la Reserva el coste medio referido hasta un máximo de 36.000 euros por trabajador.



---

El importe de la materialización de la reserva en gastos de investigación y desarrollo también alcanzará a los proyectos contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, oficialmente reconocidos y registrados y situados en Canarias.

La parte de la inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de materialización de la reserva.

- g) Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento.
- h) Los elementos patrimoniales en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos en virtud de lo dispuesto en la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, en el plazo de 6 meses desde su baja en el balance que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor neto contable del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

En los casos de pérdida del elemento patrimonial se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior.

Los contribuyentes que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de elementos patrimoniales del inmovilizado podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 18, apartado 2, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el contribuyente deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad

promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.

- i) Las inversiones en que se materialice la reserva se podrán financiar mediante los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la reducción en la base imponible quedará condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra.
- j) Los contribuyentes a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2020.

La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

- k) La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

l) Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo, los contribuyentes harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

- » El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron.
- » El importe de la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado.
- » El importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los elementos patrimoniales en que se materializa.
- » El importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, previstas en el apartado 11 de este artículo, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializaron.
- » El importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.
- » El importe de las subvenciones solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.

Los contribuyentes que no tengan obligación de llevar cuentas anuales llevarán un libro registro de bienes de inversión, en el que figurará la información requerida en las letras a) a e) anteriores.

En relación con las inversiones previstas en los números 1.º, 2.º y 3.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, la sociedad que realice cualquiera de las inversiones previstas en sus letras A y C, así como las entidades financieras y sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo, harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe y la fecha de las inversiones efectuadas que supongan la materialización de la reserva prevista en este artículo dotada por la entidad suscriptora de sus acciones o participaciones, así como los ejercicios durante los cuales la misma deba mantenerse en funcionamiento.

m) La suma del importe de la minoración de la cuota íntegra por el impuesto que se derive de la aplicación de la reducción regulada en este artículo y de cualquier otro beneficio fiscal o subvención de cualquier Administración pública, devengados o concedidos con ocasión de una misma inversión de las previstas en la letras A, B y, en su caso, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, no podrá exceder de los límites previstos en la normativa comunitaria para las ayudas a la inversión.

Para computar el importe correspondiente a una misma inversión, se considerará integrado en un proyecto único el conjunto de activos adquiridos en un plazo de tres años que se integren en una unidad autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

- n) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el ochenta por ciento de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.

- o) La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3 y 13, dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

- p) Constituyen infracciones tributarias graves los siguientes supuestos:

- » La falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la dotación que debiera haberse efectuado.
- » No hacer constar en la memoria de las cuentas anuales la información a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de las dotaciones a la reserva para inversiones que debieran haberse incluido.

- » Incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 100 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 1.000 euros.

Constituye infracción tributaria leve la falta de comunicación de los datos o la comunicación de datos falsos, incompletos o inexactos a que se refiere la letra D del apartado 4 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 100 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.

El plazo máximo para esta materialización es de 3 años, a contar desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio de la dotación.

#### 14.1.2. Bonificación por Producción de Bienes Corporales en Canarias

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aplicarán una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago. Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

La bonificación anterior también será aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa.

La bonificación se aplicará sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de producción señaladas.

#### 14.1.3. Deducción por Inversiones en Canarias

Esta deducción consiste en una minoración de la cuota íntegra posterior a la aplicación de las deducciones por doble imposición y las posibles bonificaciones. El importe de la deducción se calcula, en cada caso, aplicando el porcentaje de deducción estipulado legalmente para cada modalidad de inversión sobre el importe total de las inversiones realizadas. Podrán acogerse al régimen especial de Deducción por Inversiones en Canarias:

- Las sociedades y demás entes jurídicos sujetos al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias, en relación con las inversiones que realicen y permanezcan en Canarias.
- Las sociedades y demás entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en el Archipiélago Canario, siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en las islas.
- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales en Canarias, siempre que cumplan las restricciones y condicionantes impuestos por la normativa del IRPF.

Otras exenciones:

El REF reconoce exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las sociedades domiciliadas en Canarias. Estas exenciones se aplicarán a las sociedades de nueva creación, o ya constituidas, que en el plazo de 3 años desde su constitución o ampliación, y siempre que los bienes de inversión estén situados en Canarias, decidan: ampliar su capital, o modernizar, ampliar o trasladar sus instalaciones.

#### 14.1.4. Deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad

Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10 millones de euros y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas, tendrán derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

- a) El 15% de las inversiones que efectivamente se realicen en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en el Reino de Marruecos, en la República Islámica de Mauritania, en la República de Senegal, en la República de Gambia, en la República de Guinea Bissau y en la República de Cabo Verde, siempre que estas entidades realicen actividades económicas en dichos territorios en el plazo de 1 año desde el momento de la inversión. La aplicación de la deducción requerirá:
  - » Que la entidad por sí sola o conjuntamente con otras entidades con domicilio fiscal en Canarias ostente un porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la filial de, al menos, el 50 por ciento, y
  - » Que la inversión en dicha entidad participada o establecimiento permanente se mantenga durante un plazo de, al menos, 3 años.

b) El 15% del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

Dichas deducciones serán del 10 por ciento cuando, no concurriendo los requisitos previstos en el primer párrafo de este apartado 1, el referido importe neto de la cifra de negocios no exceda de 50 millones de euros y la mencionada plantilla media sea inferior a 250.

En el supuesto de entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios y la plantilla media se referirán al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo.

Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

La deducción prevista en la letra a) del apartado anterior se aplicará en el período impositivo en que la entidad participada o el establecimiento permanente inicien la actividad económica, y estará condicionada a un incremento de la plantilla media en Canarias del contribuyente en ese período impositivo respecto de la plantilla media existente en el período impositivo anterior y al mantenimiento de dicho incremento durante un plazo de 3 años.

Esta deducción estará sometida a los límites establecidos en el apartado 1 del artículo 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La deducción prevista en este artículo, con los límites y condiciones señaladas en el mismo, resultará igualmente de aplicación a personas físicas que realicen actividades económicas en Canarias.

## 14.2. Zona Especial Canaria

La Zona Especial Canaria es un régimen de baja tributación, que se crea en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con la finalidad de promover el desarrollo económico y social del archipiélago y diversificar su estructura productiva.

La Zona Especial Canaria fue autorizada por la Comisión Europea el mes de enero de 2000 y prorrogada en diciembre de 2006, procediéndose, por parte del Gobierno Español, a la adaptación de la normativa Régimen Económico y Fiscal de Canarias en lo relativo a la ZEC, según los términos de dichas autorizaciones (Título V de la Ley 19/1994 (modificada por Real Decreto-Ley 12/2006)).

La vigencia de la Zona Especial Canaria tendrá como límite el 31 de diciembre del año 2026, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. No obstante, la autorización de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria tendrá como límite el 31 de diciembre del año 2020.

El mantenimiento de la Zona Especial Canaria estará condicionado en todo caso al resultado de las revisiones periódicas que deba realizar la Comisión Europea.

#### 14.2.1. Régimen Fiscal

##### Impuesto sobre Sociedades

Las Entidades ZEC estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades vigente en España a un tipo impositivo del 4%. El tipo especial del 4% se aplicará a un importe máximo de la base imponible, dependiendo del número de empleos creados y del tipo de actividad desarrollada por la Entidad ZEC.

##### Escala de gravamen

Para determinar la parte de la base imponible de la entidad de la Zona Especial Canaria que, a efectos de la aplicación del tipo especial de gravamen, se derive de las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, se aplicará sobre la base imponible de la entidad el porcentaje resultante de multiplicar por cien el resultado de una fracción en la que figuren:

- 1) En el numerador, con signo positivo, el importe de las siguientes operaciones:
  - a) Las transmisiones de bienes muebles corporales efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.  
  
Si los bienes hubieran de ser objeto de instalación o montaje fuera del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, se incluirá el valor de los trabajos de preparación y fabricación que se efectúen en dicho ámbito y el de las



prestaciones de servicios que completen la entrega o instalación, siempre que se efectúen con los medios afectos a la entidad de la Zona Especial Canaria radicados o adscritos al ámbito geográfico de la misma.

- b) Las transmisiones de bienes inmuebles que formen parte del inmovilizado afecto a la actividad, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.
  - c) Las prestaciones de servicios que se efectúen con los medios de la entidad que estén situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria. A estos efectos, tendrán esta consideración las operaciones con bienes y servicios realizadas mediante el uso de tecnologías de la información y las telecomunicaciones, con los medios de la entidad situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria y en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
  - d) Las operaciones realizadas desde los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria destinadas a sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico, cuando las mismas se hayan utilizado por la sucursal para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros.
- 2) En el numerador, con signo negativo, el valor de las siguientes operaciones:
- a) Las operaciones recibidas por los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico siempre que las mismas se hayan utilizado por la entidad de la Zona Especial Canaria para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros.
  - b) Las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos por la entidad de la Zona Especial Canaria procedentes de entidades que no tengan el carácter de entidad de la Zona Especial Canaria como consecuencia de operaciones acogidas al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea previsto en el capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- 3) En el denominador se incluirá el importe de la totalidad de los ingresos y demás componentes positivos de la base imponible de la entidad de la Zona Especial Canaria.

- 4) El porcentaje resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.
- 5) Para el cálculo de la fracción anterior, las operaciones referidas se consignarán por su valor a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a excepción de las realizadas entre los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria y sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico, que se computarán con arreglo al valor normal de mercado de las mismas determinado según se establece en el artículo 18.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- 6) El tipo de gravamen especial se aplicará exclusivamente a la parte de la base imponible que coincida con la menor de las siguientes cuantías:
  - a) El importe que resulte de aplicar a la base imponible el porcentaje determinado en el apartado 4.
  - b) El importe que resulte de la aplicación de las siguientes reglas:
    - » 1.800.000 euros, para aquellas entidades de la Zona Especial Canaria que cumplan el requisito de creación mínima de empleo.
    - » 500.000 euros adicionales por cada puesto de trabajo que exceda del mínimo señalado, hasta alcanzar 50 puestos de trabajo.
    - » La creación de puestos de trabajo por encima de 50, así como la aludida en las dos reglas anteriores, estará sometida, en todo caso, al siguiente límite: la minoración de la cuota íntegra en cada período impositivo, tras la aplicación del tipo especial aplicable en la Zona Especial Canaria, en relación con el tipo general del Impuesto sobre Sociedades no podrá ser superior al 17,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad de la Zona Especial Canaria, cuando la entidad pertenezca al sector industrial, o al 10 por ciento de dicho importe, cuando la entidad corresponda a un sector distinto del antes citado.

A estos efectos, se entiende por creación neta de empleo el número de puestos de trabajo netos creados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde la inscripción de la entidad de la Zona Especial Canaria, excluidas, en su caso, las incorporaciones de una plantilla anterior.

Las variaciones en la creación neta de empleo surtirán efecto en el ejercicio impositivo en que se produzcan.

#### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Las Entidades ZEC estarán exentas de tributación por este impuesto en los siguientes casos:

- 
- La adquisición de bienes y derechos destinados al desarrollo de la actividad de la Entidad ZEC en el ámbito geográfico de la ZEC.
  - Las operaciones societarias realizadas por las Entidades ZEC, salvo su disolución.
  - Los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por dichas entidades en el ámbito geográfico de la ZEC.

## IGIC

El IGIC es el impuesto indirecto canario que grava el consumo final, sustituyendo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) comunitario.

La naturaleza del IGIC es similar a la del IVA, aunque con diferencias importantes, como la de unos tipos impositivos menores, siendo el tipo general del IGIC del 7% 5%.

En el Régimen de la ZEC estarán exentas de tributación por el IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Entidades ZEC entre sí, así como las importaciones de bienes realizadas por las mismas.

## Convenios de Doble Imposición, Directiva Matriz-Filial e Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Las Islas Canarias forman parte del territorio español y comunitario. En consecuencia:

- Las Entidades ZEC podrán acogerse a los Convenios para evitar la Doble Imposición, suscritos por España.
- Las Entidades ZEC podrán acogerse a la Directiva Matriz-Filial de la Unión Europea, de forma que los dividendos distribuidos por filiales Entidades ZEC a sus sociedades matrices residentes en otro país de la UE, quedarán exentos de retención.
- La normativa ZEC contempla que las exenciones que se describen a continuación serán también de aplicación a las rentas obtenidas por residentes en Estados no miembros de la UE cuando tales rentas sean satisfechas por una Entidad ZEC y procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

Personas físicas: los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

Personas jurídicas: los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices.

No se aplicarán estas exenciones cuando las rentas sean obtenidas a través de paraísos o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria ni cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en uno de esos países o territorios.

## 15. RÉGIMEN FISCAL DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA

### 15.1. País Vasco

#### Principales Características

El sistema tributario y de financiación del País Vasco, derivado de los derechos históricos de los Territorios Forales, presenta unas características propias. Su singularidad, reconocida en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, es recogida en el Estatuto de Autonomía que establece que las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y el País Vasco se regularán mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. El Concierto Económico actual (Ley 12/2002, de 23 de mayo, BOE 24/05/2002), recoge en su Capítulo I los aspectos correspondientes a las relaciones tributarias, dedicando el Capítulo II a las relaciones financieras. En Septiembre 2008, la Corte de Luxemburgo ha ratificado la plena vigencia del Concierto Económico del País Vasco y la capacidad de éste para fijar los impuestos vigentes en Euskadi, aunque sean diferentes a los establecidos en el resto de España.

#### El Sistema Tributario Vasco

El sistema de Concierto Económico determina que Euskadi cuente con un régimen tributario propio con la capacidad normativa y de gestión que habitualmente detentan las administraciones tributarias de los Estados. Ello no es óbice para que el propio Concierto recoja las oportunas normas de armonización fiscal que garantizan el desarrollo armónico de los distintos sistemas tributarios, los del País Vasco y los del resto del Estado español.

La competencia tributaria de Euskadi reside en las Instituciones de sus tres Territorios Históricos, Álava, Vizcaya y Guipúzkoa. No obstante, corresponde al Parlamento Vasco aprobar las normas relativas a la coordinación, armonización y colaboración fiscal. En uso de estas atribuciones el Parlamento Vasco aprobó la Ley 3/1989, donde se desarrollan estos principios y donde se crea el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, con representación de las Diputaciones

---

Forales y el Gobierno Vasco, que trata de impulsar estos principios de coordinación, colaboración y armonización del régimen tributario de los tres Territorios Históricos del País Vasco.

Todos los impuestos que componen el sistema tributario son gestionados y recaudados por las Haciendas Forales en los términos del reparto contenido en la propia normativa del Concierto

Desde un punto de vista normativo, y en lo que se refiere a la imposición directa, el País Vasco cuenta con su propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su propio Impuesto sobre Sociedades y sus propios Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, el Concierto Económico confiere a las Haciendas Forales la competencia para la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debiendo aplicar la misma normativa del Estado, salvo si se trata de no residentes con establecimiento permanente en el País Vasco, en cuyo caso disponen de capacidad normativa y aplican las mismas reglas establecidas en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la imposición indirecta, el grado de armonización en las dos grandes figuras tributarias, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales, es prácticamente total, derivado de la propia naturaleza de estos impuestos, armonizados asimismo en el conjunto de la Unión Europea. De este modo las competencias de las Haciendas Forales quedan restringidas a aspectos concretos de la gestión del impuesto. Por el contrario, la tercera figura de la imposición indirecta en orden a su potencial recaudatorio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puede ser regulado de forma autónoma por las Instituciones vascas.

De la relevancia que los denominados tributos concertados tienen en el conjunto de la política fiscal es prueba suficiente la cuantía de su recaudación.

### El Sistema de Financiación del País Vasco

La característica principal del sistema de financiación del País Vasco es su capacidad de recaudar la práctica totalidad de los impuestos que conforman su propio sistema tributario, contribuyendo a financiar los gastos del Estado en aquellas materias cuya competencia no ha sido transferida a las instituciones del País Vasco. Esta contribución del País Vasco al Estado se denomina Cupo.

El Capítulo II del Concierto Económico regula las Relaciones Financieras con la Administración del Estado, que se rige por los principios generales siguientes:

- 1) Autonomía fiscal y financiera de las instituciones del País Vasco.
- 2) Respeto de la solidaridad.
- 3) Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.
- 4) Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.
- 5) Tutela financiera de las Entidades Locales. Corresponde a las instituciones del País Vasco.

En relación al cálculo del Cupo, el Concierto Económico prevé que cada cinco años, mediante ley, se proceda a determinar la metodología para su señalamiento.

Así, la Ley 13/2002, de 23 de mayo, aprueba la metodología de señalamiento del cupo para el quinquenio 2002-2006.

#### 15.1.1. Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. El Concierto Económico dedica a este impuesto la sección 3ª de su primer capítulo (artículos 14 a 20), y lo califica como un tributo concertado de normativa autónoma. Por tanto, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden regular sin limitaciones este impuesto, respetando los principios de armonización establecidos en el propio Concierto.

La normativa vasca de este Impuesto se aplica a las entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco. Si el volumen total de operaciones de la entidad en el ejercicio anterior supera los 7 millones de euros anuales, se exige además que la entidad realice en el País Vasco, en los términos especificados en el propio Concierto Económico, más del 25% de sus operaciones. Este punto de conexión normativo del Impuesto implica, obviamente, que una entidad estará sujeta únicamente a una normativa, la foral o la común.

El Concierto incluye además el punto de conexión relativo a la exacción del impuesto. La exacción del impuesto corresponde en su integridad a las Haciendas Forales cuando el domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 7 millones de euros, cualquiera que sea el lugar en que realicen sus operaciones.

En este Impuesto, al igual que el Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece la posibilidad de que una entidad, aplicando una sola normativa, reparta entre varias Administraciones tributarias el resultado de su liquidación, en la medida en la que el hecho imponible gravado, se haya producido en más de un ámbito territorial. Esta circunstancia se produce cuando una entidad opere en ambos territorios y su volumen de operaciones exceda de 7 millones de euros. En este caso, la tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

## Características del Impuesto sobre Sociedades

Sin perjuicio del acceso a una información más detallada a través de la propia normativa reguladora del Impuesto de Sociedades en cada uno de los Territorios Históricos, las principales características que, con carácter general, contienen estas Normas son las siguientes:

### 1. Hecho imponible

Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que sea su fuente u origen.

### 2. Base imponible

La base imponible se calcula partiendo del resultado contable, corrigiendo éste con los ajustes previstos en la Norma Foral y minorado, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

#### *Amortización:*

Las Normas Forales incluyen una tabla de amortizaciones sencilla y práctica en el uso.

- Se reconoce con carácter general la libertad de amortización a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias de los activos nuevos afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante de la empresa y a los elementos del inmovilizado material e intangible relacionados con la limpieza de suelos contaminados.
- Gozarán de libertad de amortización los elementos del inmovilizado material e intangible, excepto edificios, afectos a I+D, así como los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible.
- Posibilidad de amortizar el Fondo de Comercio y otros activos intangibles aplicando un porcentaje máximo del 12,5%.
- Arrendamiento financiero: se establece la posibilidad de que el contribuyente opte por no aplicar el régimen especial de amortización, y aplique las reglas generales para los supuestos de cesión de uso de activos con opción de compra o renovación

#### *Régimen de eliminación de la doble imposición:*

El régimen de eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos y plusvalías de cartera tanto interna como internacional, es el de exención.

Se aplica como una disminución en la base imponible siempre que se cumplan una serie de requisitos.

*Reglas de valoración: corrección monetaria:*

- Se establece un sistema sencillo de corrección de las plusvalías para la eliminación del efecto de la inflación en las rentas obtenidas en las transmisiones de elementos patrimoniales del inmovilizado, material e intangible.

*Compensación de bases imponibles negativa:*

- Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años sucesivos.

*Reinversión en beneficios extraordinarios:*

- Las rentas obtenidas en la transmisión de los activos fijos materiales e intangibles de la entidad si están afectos a explotaciones económicas y el importe de la transmisión se invierte en nuevos activos fijos.
- En el caso de transmisión de la cartera de valores, el 60% de la renta obtenida si los valores transmitidos otorgaban una participación de al menos el 5% y se hubiesen poseído, al menos, con 1 año de antelación.
- Se establece como plazo de reinversión el comprendido entre el año anterior a la entrega o puesta a disposición del elemento en el que se reinvierte y los 3 años posteriores.

La norma guipuzcoana no considera realizada la reinversión en los siguientes casos:

- Cuando la adquisición se realice mediante operaciones de reestructuración empresarial acogidas al régimen especial de neutralidad.
- Cuando la adquisición se realice a entidades vinculadas y no se trate de elementos del inmovilizado material nuevos.

*Préstamos Participativos:*

Posibilidad de no integración en la base imponible de los rendimientos procedentes de préstamos participativos, en la medida en que los mismos sean consecuencia de los beneficios de la entidad prestataria.



*Subcapitalización:*

Se mantiene un régimen de limitación del ratio de endeudamiento (del resultado de aplicar el coeficiente 3 al importe del patrimonio neto a efectos fiscales).

Esta limitación no será aplicable cuando el endeudamiento neto con entidades vinculadas no exceda de 10.000.000 euros.

El contribuyente podrá obviar esta limitación si prueba que habría podido obtener el mismo nivel de financiación de entidades no vinculadas. El régimen de eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos y plusvalías de cartera tanto interna como internacional, es el de exención.

*Compensación para fomentar la capitalización empresarial:*

Puede deducirse de la base imponible una cantidad equivalente al 10% del importe del incremento del patrimonio neto a efectos fiscales respecto a la media de los dos ejercicios anteriores, y siempre que dicha cantidad se destine a una reserva especial indisponible por un plazo mínimo de 5 años.

*Reserva especial para nivelación de beneficios:*

Puede deducirse de la base imponible el importe del resultado contable positivo que se destine a la “reserva especial para nivelación de beneficios”. La deducción tiene como límite el 10% del resultado del que la sociedad pueda disponer libremente de acuerdo con la legislación mercantil. Además, esta reducción no puede superar el 15% del importe de la base imponible del periodo impositivo y el saldo de la reserva tampoco puede superar en ningún momento el 20% del patrimonio neto de la sociedad.

*Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva:*

Reducción de la base imponible el 60% del importe del resultado contable positivo que se destine a una “reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva”.

**3. Base liquidable**

La base liquidable es el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones previstas en la Norma Foral, y en ningún caso puede ser negativa.

#### 4. Tipo impositivo

Tipo general: 28%.

Tributación mínima: Salvo por las deducciones por I+D+i, la aplicación de deducciones sobre la cuota líquida no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea, con carácter general, inferior al 13% del importe de la base imponible.

#### 5. Deducciones

*Deducciones para incentivar inversiones en activos no corrientes:*

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos: 10% del importe de la inversión.
- Deducción especial del 5% para las mejoras.
- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Cultural, así como por inversiones en producciones cinematográficas y en edición de libros:
  - » Patrimonio Cultural: 15% del importe de las inversiones o gastos incurridos.
  - » Producciones cinematográficas: 20% para el productor y 5% para el coproductor.
  - » Edición de libros: 5% de la inversión en la edición de los libros.

*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:*

Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo:

- El 30% de los gastos efectuados por este concepto y del 50% por el exceso de los gastos de la media efectuada en los dos años anteriores.
- Deducción adicional del 20% del importe de los gastos correspondientes a proyectos de I+D contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica.
- El 10% de las inversiones en elementos del inmovilizado (excepto inmuebles y terrenos afectos exclusivamente a estas actividades).

*Deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica:*

- El 15%/20% de los gastos correspondientes a la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad y proyectos que se encarguen a Universidades o determinados organismos.
- El 10%/15% de los gastos en diseño industrial, ingeniería de procesos de producción y adquisición de tecnología avanzada.

*Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía:*

- El 30% de las inversiones en equipos incluidos en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
- El 15% de las inversiones en activos fijos materiales nuevos afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante.

*Deducción por creación de empleo:*

- Deducción de 4.900 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido respecto del ejercicio inmediato anterior, siempre que dicho incremento se mantenga durante dos años. Esta cantidad se incrementará en 4.900 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo.

## **6. Medidas especiales para las microempresas y las pequeñas y medianas empresas**

### **Microempresa**

Concepto de microempresa:

- Activo o volumen de operaciones no superior a 2 millones de euros.
- Promedio de plantilla no superior a 10 personas.

Posibilidad de simplificar sus obligaciones en el IS: dotación genérica de insolvencias, dotación conjunta de amortizaciones, deducción genérica del 20% de la base imponible previa en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión, etc.

Tributarán al tipo reducido del 24%.

## **PYMES**

Tipo especial de gravamen para las pequeñas empresas: 24%.

Libertad de amortización a las pequeñas empresas y aplicación de una amortización resultante de multiplicar por 1,5 los coeficientes máximos establecidos en tabla para las medianas.

### 15.1.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

#### Definición y puntos de conexión en el Concierto Económico

El IRPF es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas. El Concierto Económico lo contempla como un tributo concertado de normativa autónoma, siendo el punto de conexión la residencia habitual del contribuyente. Es decir, se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el País Vasco. Su regulación se encuentra contenida en la sección segunda del capítulo primero, artículos 6 a 13 ambos inclusive.

#### Características del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este impuesto, que constituye uno de los pilares centrales del sistema tributario de los Territorios Históricos del País Vasco, ha sido objeto de importantes modificaciones incorporadas en una nueva normativa que ha entrado en vigor desde el 1 de enero de 2014.

El principal objetivo de la reforma, según consta en las normas forales reguladoras del Impuesto, ha sido el reforzamiento de los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, garantizando la sostenibilidad y suficiencia de las finanzas públicas. El resultado ha sido un grado de armonización muy alto entre los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco.

La renta del contribuyente la componen los rendimientos del trabajo, de las actividades económicas y del capital (mobiliario e inmobiliario), además de las ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta. Además, se contemplan una serie de rentas exentas de la aplicación del Impuesto.

A los efectos de la determinación de la base imponible, la renta se clasifica en renta general y renta del ahorro, integrando ésta última los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, la mayoría de los rendimientos de capital mobiliario, además de las ganancias patrimoniales obtenidas en las transmisiones de elementos patrimoniales. El resto componen la renta general.

Con carácter general la imputación de los ingresos y gastos se realiza al periodo impositivo en que se devengan los ingresos y se producen los gastos.

El cálculo de la base imponible general y del ahorro se obtendrá, primero mediante la cuantificación de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles correspondientes a cada fuente de renta, junto a la aplicación de los tratamientos específicos (bonificaciones a los rendimientos del trabajo, número de años en los que fueron generados, actualización del valor de adquisición, reinversión en vivienda habitual, ...), y posteriormente, tras la realización de la integración y compensación entre los distintos tipos de rentas según pertenezcan a uno u otro tipo de renta (general o del ahorro).

Una vez obtenida la base imponible general se obtiene la base liquidable general, resultado de practicar las reducciones por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, así como por tributación conjunta. Por su parte, la base liquidable del ahorro se obtiene de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción por abono de pensiones compensatorias y anualidades de alimentos.

A la base liquidable general se le aplica la escala del Impuesto para obtener la cuota íntegra, mientras que a la base liquidable del ahorro se le aplica una escala específica.

La escala aplicable a la base liquidable general del Impuesto contiene ocho tramos que oscilan entre el 23% de tipo marginal mínimo y el 49% de tipo marginal máximo para las rentas más altas. Y la escala aplicable a la base liquidable del ahorro contiene cinco tramos que van desde el 20% hasta un máximo del 25% aplicable a partir de 30.000 euros.

Calculada la cuota íntegra se practican las deducciones a las que hubiere lugar: deducción general, deducciones familiares y personales (por descendientes a cargo, por abono de anualidades por alimentos a los hijos, por ascendientes que convivan con el contribuyente, por discapacidad, por edad), deducciones por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, deducción para inversiones y financiación de la adquisición de la vivienda habitual, deducción por alquiler de la vivienda habitual, deducciones para el fomento de actividades económicas (por inversiones y otras actividades, por participación de los trabajadores en la empresa y por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica), deducciones por donativos, y otras deducciones (doble imposición internacional y cuotas de sindicatos).

La cantidad resultante de disminuir la cuota íntegra en el importe de las deducciones que procedan es la cuota líquida, es decir, el importe a abonar por el contribuyente.

Por último, el resultado de la liquidación será igual a la diferencia entre esta cuota líquida y las cantidades ingresadas a cuenta de la misma.

ESQUEMA BÁSICO DEL IRPF	
<b>RENTA DEL CONTRIBUYENTE</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• rendimientos del trabajo,</li> <li>• rendimientos de las actividades económicas,</li> <li>• rendimientos del capital,</li> <li>• ganancias y pérdidas patrimoniales,</li> <li>• imputación de rentas</li> </ul>	
<b>BASE IMPONIBLE</b>	
Base imponible general	Base imponible del ahorro
Reducciones: <ul style="list-style-type: none"> <li>• por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos,</li> <li>• por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social,</li> <li>• por tributación conjunta</li> </ul>	Reducciones: <ul style="list-style-type: none"> <li>• por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos (si tras reducir la BI general hubiera quedado remanente sin aplicar)</li> </ul>
<b>BASE LIQUIDABLE</b>	
Base liquidable general	Base liquidable del ahorro
Aplicación de la escala del impuesto	Aplicación de escala específica

ESQUEMA BÁSICO DEL IRPF	
CUOTA ÍNTEGRA	
Deducciones:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• deducciones general,</li> <li>• deducciones familiares y personales,</li> <li>• deducciones por discapacidad,</li> <li>• deducciones por vivienda habitual (adquisición y arrendamiento),</li> <li>• deducciones para el fomento de las actividades económicas,</li> <li>• deducciones por donativos, y</li> <li>• otras deducciones: doble imposición internacional y sindicatos.</li> </ul>	
CUOTA LÍQUIDA	
Pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados)	

## 15.2. Navarra

Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario en virtud de su régimen foral. Tal potestad ha sido históricamente ejercida por la Comunidad Foral y, en el vigente ordenamiento jurídico, se encuentra expresamente recogida en el artículo 45 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

### 15.2.1. Impuesto sobre Sociedades

#### a) Deducciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias.

Siempre que estén afectos a la explotación, salvo los terrenos, podrán dar derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de dichas inversiones, siempre y cuando se cumplan los requisitos del artículo 64 de la Ley del Impuesto.

Excepcionalmente, la deducción será del 15% para las inversiones anteriores, efectuadas hasta el inicio de actividad, por empresas creadas antes del 26 de marzo de 2002, independientemente de que dichas inversiones se realicen con posterioridad a esa fecha.

**b) Deducciones por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica.**

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 40% de los activos fijos nuevos y de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

Además de la deducción a que se refiere el párrafo anterior, se practicará una deducción adicional del 10 por 100 del importe de los siguientes gastos del periodo:

- a. Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- b. Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología situados en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

La realización de actividades de innovación tecnológica no incluidas en el número anterior dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 15 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo en las condiciones establecidas en este apartado.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del periodo en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

- a) Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.
- b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.
- c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, “know-how” y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros anuales.



- d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.
- e) Contratación a terceros de Servicios Intensivos en Conocimiento (SIC). Para la definición de estos Servicios se tomará como referencia la normativa dictada al efecto por el Gobierno de Navarra en el marco de las convocatorias de subvenciones para la mejora de la competitividad, desarrolladas por el Departamento de Innovación, Empresa y Empleo.

Los sujetos pasivos que pretendan acogerse a esta deducción deberán presentar, además de la declaración del impuesto correspondiente, el proyecto a que se refiere el número anterior, junto con una memoria explicativa del mismo, en la que deberá constar, de forma detallada, el presupuesto de gastos afectos al proyecto, así como los periodos en los que van a ser imputados.

#### **c) Deducción por inversión en instalaciones térmicas de biomasa**

Darán derecho a una deducción del 15 por 100, respecto de la cuota líquida, las inversiones en instalaciones térmicas que utilicen biomasa como combustible afectas al desarrollo de la explotación económica de la entidad.

A estos efectos será necesario que el órgano competente en materia de energía emita informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas y de que la puesta en servicio de las instalaciones se ha efectuado conforme a lo establecido en la normativa sectorial correspondiente.

#### **d) Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales**

Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 35 por 100. La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 50 por 100 del coste de producción.

Al menos el 25 por 100 de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio navarro.

En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

La deducción prevista en este artículo se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando la producción tenga un plazo superior a los doce meses y afecte a más de un período impositivo de la entidad, esta podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de estos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

Los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas, del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, que se encarguen de la ejecución de una producción de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una deducción del 35 por 100 de los gastos realizados en territorio navarro. Para que sea aplicable esta deducción, la producción deberá tener un mínimo de una semana de rodaje en interiores o exteriores de Navarra, salvo que por circunstancias debidamente justificadas el plazo fuera menor por no poderse realizar en el ámbito de la Comunidad Foral.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio navarro directamente relacionados con la producción:

- 1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.
- 2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, transportes, alojamiento y mantenimiento necesarios para la producción.

#### **e) Deducción por creación de empleo**

Será de aplicación una deducción de 5.000 euros de la cuota por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido experimentado durante el ejercicio, respecto de la plantilla media con dicho tipo de contrato correspondiente a los doce meses inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo. A estos efectos, las entidades de nueva creación computarán cero trabajadores por el tiempo anterior a su constitución.

Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán exclusivamente personas-año con contrato de trabajo indefinido. En el supuesto de trabajadores con contrato a tiempo parcial se computarán proporcionalmente a las horas efectivamente trabajadas.

La deducción total no podrá exceder de la que correspondería al número de personas-año de incremento del promedio de la plantilla total de la entidad, durante dicho ejercicio, cualquiera que fuese su forma de contratación.

En el supuesto de que, manteniéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior, se produzca un incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido que sea superior al incremento del promedio de la plantilla total de la entidad, por la diferencia entre ambos incrementos se aplicará una deducción de 2.000 euros por persona-año.

Cuando reduciéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior se produzca un incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido, la deducción prevista en el párrafo anterior se practicará sobre la diferencia positiva que, en su caso, se produzca entre el incremento señalado y la reducción del promedio de la plantilla total.

Las deducciones previstas en los apartados anteriores serán, respectivamente, de 6.800 y de 3.200 euros por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos contratados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, calculado de forma separada por los procedimientos establecidos en los apartados anteriores.

## 16. EL IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido constituye la figura central de la imposición indirecta española, constituye el hecho imponible de esta impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en la península española e Islas Baleares por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, las adquisiciones intracomunitarias e bienes e las importaciones. No se aplica en Canarias, Ceuta, Melilla y Zonas Francas.

El impuesto se devenga, con carácter general, en el momento en que se realiza la puesta a disposición del adquirente o cuando se prestan las operaciones gravadas. Igualmente, la base imponible la constituye por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedente del destinatario o terceras personas (incluyendo tributos y gravámenes).

El tipo impositivo general es del 21%, existiendo un tipo reducido del 10% para viviendas, medicamentos veterinarios, material sanitario o ciclomotores, entre otros, y un tipo superreducido del 4% que incluye alimentos, libros, medicinas, viviendas de protección oficial, vehículos para minusválidos, etc.

## 16.1. Devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del Impuesto

La actual normativa de IVA regula en su art. 119 el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. Dicho régimen es común tanto para los empresarios o profesionales que estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, como en otros territorios terceros; todo ello sin perjuicio de algunas especialidades que pueden tener los establecidos en la Comunidad.

Las novedades que se introducen en el nuevo sistema de devolución, y que afecta exclusivamente a empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, tiene como objetivo principal mejorar un procedimiento de devolución que se va a utilizar de una forma más intensiva que hasta ahora. En cambio, para los empresarios o profesionales establecidos en territorios o países terceros no existen novedades relevantes; el sistema de devolución pasa a regularse en el nuevo art. 119 bis presentando las mismas características vigentes actualmente, es decir, necesidad de nombrar representante y aplicación del principio de reciprocidad en el estado de residencia del no establecido.

Volviendo a las novedades introducidas para los empresarios y profesionales establecidos en la Comunidad, el nuevo procedimiento de devolución se basa en un sistema de ventanilla única, en el cual los solicitantes deberán presentar las solicitudes de devolución del Impuesto soportado en un Estado miembro distinto de aquél en el que estén establecidos por vía electrónica; para ello, utilizarán los modelos alojados en la página Web correspondiente a su Estado de establecimiento. Concretamente para España, por medio de la página Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el nuevo art. 117 bis prevé las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en dicho territorio.

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido incorporando al Derecho interno las disposiciones de las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE, en la parte que afecta al Reglamento del Impuesto, así como la casi totalidad de la Directiva 2008/117/CE. Con ello concluye la transposición del denominado “Paquete IVA” en la parte que debe entrar en vigor en 2010, 2011 y 2013.

De las citadas Directivas se derivan dos reformas importantes del Reglamento del Impuesto:

- Devolución a no establecidos: la relativa al nuevo sistema de ventanilla única, a fin de que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto soliciten la devolución de las cuotas soportadas en el mismo.
- Modelo 349: la correspondiente a la revisión del contenido y plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

## A. Devolución a no establecidos

Respecto de la devolución a no establecidos, se desarrollan los nuevos arts. 117 bis, 119 y 119 bis de la Ley del Impuesto. En particular, tales preceptos legales pasan a corresponderse con los arts. 30 ter, 31 y 31 bis del Reglamento, respectivamente:

- Procedimiento para los ESTABLECIDOS en el TAI: el art. 30 ter del RIVA establece uno de los aspectos más novedosos del nuevo sistema, la forma en que los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán, por medio de los formularios dispuestos en la página Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las cuotas a devolver por operaciones localizadas en otros Estados de la Comunidad.

En concreto, la solicitud electrónica, recibida por la citada Agencia, se remitirá sin demora al Estado de devolución si bien deberá realizarse previamente una comprobación de determinados aspectos de su contenido, muy especialmente que el solicitante realiza operaciones generadoras del derecho a la deducción. La aplicación de este artículo se realizará, por tanto, por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto en España.

- Procedimiento para los NO ESTABLECIDOS residentes en la Comunidad: el art. 31 del RIVA (desarrollo del art. 119 de la LIVA) se refiere a los supuestos en los que España es el Estado de devolución y, por tanto, su contenido incumbe a quienes no estando establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, hayan soportado cuotas por operaciones realizadas en el mismo.

De dicho precepto deben destacarse aspectos tales como una mayor precisión en el contenido de la solicitud a través de un formulario prácticamente idéntico entre todos los Estados miembros, la no petición de facturas originales salvo que se abra un procedimiento de comprobación solicitando información adicional o ulterior y aquélla se estime necesaria, la posibilidad de presentar las solicitudes trimestral o anualmente con umbrales revisados o la sustancial reducción de plazos para resolver, fijándose en cuatro meses con carácter general o hasta un máximo de ocho si debiera realizarse la citada comprobación. Transcurridos dichos plazos, la Ley del Impuesto prevé, como ya ocurría en España pero no así en todos los Estados miembros, el devengo automático de intereses de demora, devengo preceptivo con arreglo al nuevo sistema.

- Procedimiento para los NO ESTABLECIDOS residentes en países terceros: las novedades en el art. 31 bis (desarrollo del art. 119 bis de la LIVA), son mucho más reducidas y tienen por único objeto actualizar su contenido y acomodar determinados requisitos cuantitativos, temporales y formales a los que se introducen en el art. 31, manteniendo en todo caso los requerimientos específicos de nombramiento de representante y existencia de reciprocidad, elementos distintivos de este sistema de devolución.

## B. Modelo 349

La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, declaración más conocida por el modelo a través del cual se presenta, el modelo 349; constituye el eje central del sistema de intercambio de información (VIES) entre los Estados miembros en relación con los tráficos intracomunitarios de bienes. A partir de 1 de enero de 2010 presenta las siguientes novedades:

- Servicios intracomunitarios: el modelo 349, además de las «entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes», y las «entregas subsiguientes» a las operaciones triangulares en otros Estados miembro, como novedad también deberá recoger la información sobre las denominadas «prestaciones intracomunitarias de servicios» y «adquisiciones intracomunitarias de servicios», operaciones que se localizan y gravan en el Estado en donde está establecido el destinatario de las mismas.
- Plazos de presentación: se establece un plazo general mensual de presentación, si bien, en la medida en que no se supere el umbral de 100.000 € durante 2010 y 2011 (50.000,00 € desde 2012) respecto del volumen de entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter intracomunitario, la presentación tendrá frecuencia trimestral.

De acuerdo con el apartado Décimo de la Resolución de la DGT 23-12-2009, la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) se realiza a través de un formulario que deberá reunir los requisitos y las especificaciones técnicas determinadas por la AEAT que se encontrará alojado en su página Web.

Se consideran prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurran los siguientes requisitos (Directiva 2006/112/CE art.262.c):

- Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el TAI.
- Que estén sometidas efectivamente a gravamen en otro Estado miembro.
- Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.
- Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

El período de declaración y los plazos para la presentación de la declaración recapitulativa son los siguientes (Dir. 2006/112/CE art.263; RIVA art.81):

- 1) Con carácter general, la declaración recapitulativa debe presentarse por cada mes natural durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo la correspondiente a julio, que podrá presentarse durante agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre.
- 2) Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa sea superior a 100.000 €, excluido el IVA, la declaración recapitulativa debe presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral. Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe señalado, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes.

La declaración recapitulativa correspondiente al último período del año debe presentarse durante los treinta primeros días naturales de enero.

El Ministro de Economía y Hacienda puede autorizar que la declaración recapitulativa se refiera al año natural respecto de aquellos empresarios o profesionales en los que concurran las dos circunstancias siguientes:

- 1) Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el IVA, realizadas durante el año natural anterior no supere 35.000 €.
- 2) Que el importe total de las entregas de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas del impuesto de acuerdo con la Ley del IVA (art.25.uno y tres), realizadas durante el año natural anterior, no supere 15.000 €.

La novedad que incorpora esta última previsión de la Resolución de la DGT simplemente se ciñe a reconocer la periodicidad anual en la presentación del modelo 349 cuando se incorporen en el mismo las prestaciones y adquisiciones de servicio intracomunitarios.

C) ASPECTOS LABORALES  
A TENER EN CUENTA PARA  
DAR DE ALTA UNA EMPRESA  
EN ESPAÑA POR INVERSOR  
EXTRANJERO



## 1. INTRODUCCIÓN

Todo inversor extranjero que va a crear en España una empresa, deberá conocer los principios laborales básicos impuestos por nuestra normativa laboral.

En primer lugar, si el inversor extranjero pretende permanecer o trabajar en España, bien para intervenir personalmente en los trámites de apertura, bien para trabajar en nuestro país, deberá tener en cuenta lo dispuesto en la Ley de extranjería, en cuanto a la entrada, permanencia y ejercicio de actividad en España.

Por otra parte, una vez obtenido el permiso o autorización correspondiente, el inversor deberá conocer cuales son los pasos a seguir para la apertura de un centro de trabajo en España, así como cuales son las principales obligaciones impuestas a las empresas por la legislación laboral española para el desarrollo de una actividad.

A tal fin, pasamos a desarrollar en varios apartados los aspectos laborales básicos que debe conocer cualquier empresario para el ejercicio de una actividad en España, como: cuál ha de ser la documentación que obligatoriamente deberá disponer la empresa, cuáles son los trámites a seguir para el alta de los trabajadores y de las empresas en la Seguridad Social, qué tipos de contratos podrá formalizar con los trabajadores que contrate para el ejercicio de esa actividad, cuáles son las bonificaciones a la contratación existentes en la actualidad, cuales son los importes de las cuotas a abonar a la Seguridad Social, cuándo y cómo se liquidan, cuantía, forma y plazos para el abono del salario a los trabajadores contratados, cuál es la normativa aplicable en materia de seguridad y salud, etc.

Con carácter general, nos referimos a la normativa aplicable a los trabajadores por cuenta ajena, excluyendo, por tanto, a los trabajadores por cuenta propia, que se rigen por el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, donde existen especialidades en cuanto a cotización y prestaciones, si bien, hacemos una breve referencia en un último apartado de esta exposición.

No desarrollamos aquí las prestaciones de la Seguridad Social (asistencia sanitaria, incapacidad temporal, incapacidad permanente, desempleo, maternidad, pensiones, etc.), que requieren un estudio individualizado.

## 2. ASPECTOS LABORALES BÁSICOS DE LA LEY DE EXTRANJERÍA 4/2000

### 2.1. Entrada y permanencia en España

El extranjero que quiera entrar en España deberá hacerlo por los puestos habilitados al efecto, provisto de pasaporte o documento de viaje que acredite su identidad, y acreditar medios de vida suficientes para el tiempo que pretenda permanecer en España.

Deberá ir provisto de visado, expedido por las misiones diplomáticas y oficinas consulares de España en el extranjero, salvo que se encuentre en España y cumpla los requisitos para obtener un permiso de residencia. Situaciones de los extranjeros en España:

- 1) Estancia, por un periodo no superior a 90 días. Transcurrido dicho tiempo, para permanecer en España será preciso obtener o una prórroga de estancia o una autorización de residencia.
- 2) Residencia Temporal, autoriza a permanecer en España entre 90 días y cinco años. Las autorizaciones inferiores a 5 años podrán prorrogarse.
- 3) Residencia de larga duración, autoriza a permanecer en España indefinidamente y trabajar en igualdad de condiciones que los españoles. Se obtiene tras un periodo de residencia temporal continuada de 5 años.
- 4) Supuestos especiales: apátridas y refugiados, menores, reagrupación familiar, etc.

### 2.2. Acceso al empleo

Los extranjeros pueden acceder al empleo por una de las siguientes vías:

- Sistema de contingentes establecido por el Gobierno.
- Sistema de libre acceso mediante solicitud individualizada.
- Proceso de regularización singular permanente.
- Concesión de permiso de residencia por motivos humanitarios, circunstancias excepcionales o situación de arraigo.
- Reagrupación familiar.
- Acuerdos bilaterales entre países.

Cuando reúnen los requisitos previstos por la Ley tienen derecho a una actividad remunerada por cuenta propia o ajena, así como a acceder al Sistema de Seguridad Social. Los residentes en España pueden acceder en igualdad de condiciones que los nacionales de los estados miembros de la UE al servicio de las Administraciones Públicas como personal laboral.

### 2.3. Permisos para trabajar en España

**Autorización administrativa:** Será necesaria para la realización de actividades económicas por cuenta propia en calidad de comerciante, industrial, etc., reuniendo los mismos requisitos que la legislación vigente exige a los nacionales para la apertura y funcionamiento de la actividad proyectada.

**Permiso de Trabajo:** Autorización para realizar en España actividades lucrativas por cuenta ajena. Tendrá una duración inferior a 5 años y podrá limitarse a un territorio, sector o actividad. Podrá renovarse, y a partir de su primera concesión, los permisos se concederán sin limitación alguna de ámbito geográfico, sector o actividad.

Transcurridos 5 años desde la concesión del primer permiso y prórrogas el permiso adquiere carácter permanente.

Los tipos de permisos tienen una vigencia limitada, se va ampliando el plazo de vigencia y la actividad a desarrollar, las profesiones a ejercer y el ámbito geográfico:

- **Autorización Inicial de Residencia:** Duración máxima de un año.
- **Autorización de Residencia Renovada:** Duración de dos años.
- **Autorización de Residencia Permanente:** Duración indefinida y se concede a partir de los cinco años de residencia legal, o en supuestos especiales como ser beneficiario de prestaciones públicas en España, haber nacido en España, ser español de origen entre otros.

La Ley prevé regímenes especiales, de estancia y residencia, para estudiantes, trabajadores de temporada y trabajadores transfronterizos.

Existen excepciones a la obligación de obtener permiso de trabajo, tanto por condiciones personales como por el tipo de actividad a realizar, así como autorizaciones especiales para trabajar para realizar prácticas profesionales, apátridas, refugiados, enrolados en buques españoles, etc.

No precisan la obtención del Permiso de Trabajo los extranjeros que se encuentren en situación de residencia permanente, los ciudadanos de la Unión Europea y los ciudadanos de Austria, Finlandia, Islandia, Noruega, Suecia, y Liechtenstein.

Los empleadores que contraten a un trabajador extranjero deben solicitar y obtener autorización previa del Ministerio de Trabajo y Asuntos sociales.

El que pretenda trabajar en España, si va a ejercer una profesión para la que se exija titulación específica o colegiación determinada, deberá obtener la homologación de su titulación y/o colegiación.

## 2.4. Derechos y libertades

La Ley de extranjería establece con carácter general que los extranjeros gozarán en España, de los derechos y libertades reconocidos en la constitución en los términos establecidos en los Tratados Internacionales, en la L 4/2000 modificada por Ley Orgánica 8/2000 y Ley Orgánica 2/2009, y en las leyes que regulan el ejercicio de cada uno de ellos.

El derecho a sindicarse libremente, o afiliarse a una organización profesional en las mismas condiciones que los trabajadores españoles, se limita a que obtengan autorización de estancia o residencia en España, y el derecho de huelga se limita a la obtención de autorización para trabajar. Los extranjeros que reúnan los requisitos previstos en la normativa específica tienen derecho al acceso al sistema de la Seguridad Social:

- Asistencia sanitaria: asistencia sanitaria pública a todos los extranjeros que se encuentren en España si contraen enfermedades graves o sufren accidentes, extranjeras embarazadas que se encuentren en España, y a los menores de 18 años empadronados en el Municipio en el que residan.
- Seguridad Social y servicios sociales: Cualquiera que sea la situación administrativa del extranjero tendrá acceso a los servicios y prestaciones sociales básicas. Si son residentes podrán acceder también a los servicios específicos.
- Prestaciones no contributivas: tienen derecho a invalidez, jubilación y asignación por hijo en las mismas condiciones que los españoles si son residentes legales en territorio español durante un mínimo de años que se establece para cada caso.

## 2.5. Infracciones

La utilización de extranjeros sin haber obtenido previamente el permiso de trabajo o su renovación, y el ejercicio en España de cualquier actividad lucrativa, por cuenta propia, por extranjeros, sin haber obtenido o renovado su permiso de trabajo, pueden constituir infracciones muy graves en el orden social, sancionables con multa de 3.005,07 euros a 90.151,82 euros, incrementada con la cuantía que resulte de calcular lo que hubiera correspondido ingresar por cuotas de Seguridad Social, desde el comienzo de la prestación del trabajo del trabajador extranjero, hasta el último día en que se constate dicha prestación de servicios, o bien, en el segundo caso, la expulsión del extranjero.

## 3. TRÁMITES LABORALES PARA LA APERTURA O REAPERTURA DE UN CENTRO DE TRABAJO

### 3.1. Comunicación a la autoridad laboral

Después de efectuar los trámites de carácter civil, mercantil, fiscal, financiero, se procede a comunicar a la Autoridad Laboral competente la apertura de un centro de trabajo o reanudación de su actividad después de alteraciones, ampliaciones, o transformaciones de importancia, a efectos de seguridad e higiene en el trabajo cumpliendo la legislación social en general.

En el caso de que no se efectúe o se consignen inexactos los datos se calificará como infracción leve, y en empresas consideradas como peligrosas, insalubres o nocivas por los elementos, procesos o sustancias que se manipulen, será considerado como infracción grave.

PLAZO: 30 días desde la apertura o reanudación.

FORMA: Por cuadruplicado ejemplar en modelo oficial indicando: identificación de la empresa, emplazamiento, clase de centro y plantilla, datos de producción o almacenamiento,..., si la actividad a realizar es insalubre, molesta, nociva o peligrosa se debe acompañar proyecto técnico y memoria descriptiva de las características de la actividad. En supuestos de obras en construcción se presenta Plan de Seguridad y Salud en el Trabajo.

### 3.2. Inscripción de la empresa en la Seguridad Social

La debe realizar antes del inicio de su actividad toda persona natural o jurídica, pública o privada aunque su actividad no tenga ánimo de lucro, por cuya cuenta trabajen personas incluidas en el campo de aplicación del régimen general de la seguridad social en los modelos oficiales establecidos.

Se efectuará en la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) o Administraciones de la misma en cuyo ámbito radique el domicilio del empresario.

Se asignará a cada empresario un código de cuenta de cotización.

Deberán especificar quien cubrirá las contingencias profesionales, así como la Incapacidad temporal (IT) derivada de contingencias comunes. Las variaciones de datos se deben comunicar dentro de los 6 días naturales desde que se

---

produzcan. Si afectan al cambio de entidad que cubra las contingencias profesionales o prestación económica por IT derivada de contingencias comunes el plazo es de 10 días de antelación.

### 3.3. Afiliación de los trabajadores a la SS

Deben afiliarse todos los trabajadores incluidos en el campo de aplicación del Régimen General o Especiales que no la hayan hecho con anterioridad en el sistema de la SS, con anterioridad a la iniciación de los servicios, sin que en ningún caso pueda efectuarse antes de los 60 días naturales anteriores al previsto para la iniciación.

Se efectuará preferentemente en la TGSS o Administración competente de la provincia donde esté domiciliada la empresa. Se emitirá una tarjeta de SS para el titular con un número de afiliación que será el mismo para toda su vida laboral y todo el sistema. La efectuará el empresario o en su defecto el trabajador directamente, pudiendo también realizarla de oficio la TGSS.

### 3.4. Formalización de la protección respecto a las contingencias profesionales del personal a su servicio, así como la prestación económica por IT derivada de contingencias comunes

Se puede escoger entre el INSS o Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales. En este caso la Mutua formalizará el documento de asociación.

La asistencia sanitaria, IT y prestaciones recuperadoras también pueden ser aseguradas a través de la propia empresa.

### 3.5. Adquisición y legalización de los Libros de Matrícula y de Visita

#### Libro de Matrícula

Desde el 1 de enero de 2002, quedó suprimida la obligación empresarial de llevar un libro de matrícula del personal de la empresa o centro de trabajo.

## Libro de Visita

En cada centro de trabajo, se deberá disponer debidamente diligenciado un libro de visitas de la Inspección de Trabajo y SS, incluso los trabajadores por cuenta propia y titulares de centros o establecimientos aunque no tengan trabajadores por cuenta ajena.

Será habilitado por el Jefe de la Inspección de Trabajo y SS donde radique el centro de trabajo y estará a disposición de los Inspectores de Trabajo y Subinspectores de Empleo.

Se conservarán durante cinco años después de la última diligencia.

## 3.6. Encuadramiento en la SS de administradores, altos directivos y socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas

Los trabajadores, socios y administradores de sociedades mercantiles capitalistas deben encuadrarse en:

- 1) En el campo de aplicación del Régimen General de la SS los socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas, aún cuando sean miembros del órgano de administración, en el caso de que no realicen funciones de dirección y gerencia ni posean el control efectivo de la sociedad, así como a los consejeros o administradores de sociedades mercantiles capitalistas, que no posean el control efectivo, si realizando funciones de dirección y gerencia son retribuidos por ello o por su condición de trabajador por cuenta ajena, si bien en este último caso quedan excluidos de la prestación por desempleo y el Fondo de Garantía Salarial.
- 2) En el campo de aplicación del RETA (Régimen Especial de Trabajadores Autónomos): quienes ejerzan funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otro servicio para una sociedad mercantil capitalista a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que, en ambos casos, posean el control efectivo de la sociedad directo o indirecto.

Se entiende que, en todo caso, posee el control efectivo el que posea al menos la mitad del capital social. Y se presume que posee el control efectivo cuando:

- Al menos la mitad del capital de la sociedad está distribuido entre socios con quienes conviva y esté unido por vínculo conyugal o parentesco por consanguinidad, afinidad u adopción hasta el segundo grado.
- Que la participación del capital social sea igual o superior a un tercio.
- Que sea igual o superior a un cuarto, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia.

## 4. RETRIBUCIÓN DE LOS TRABAJADORES. SALARIO

### 4.1. Salario

Son retribuciones salariales la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores en dinero o en especie por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, ya los periodos de descanso computables como de trabajo.

Todos los conceptos retributivos salariales cotizan a la SS al estar incluidos en la base de cotización.

Se consideran retribuciones extrasalariales las que están excluidas de la base de cotización, y por tanto excluidas de cotización a la Seguridad Social, según cada caso, hasta una cuantía determinada que viene fijada legalmente, siendo cotizables las cuantías que excedan de las mismas.

Retribuciones extrasalariales:

- a) Dietas y asignaciones para viajes, Gastos de locomoción y Plus de Transporte Urbano y de Distancia.
- b) Indemnizaciones por fallecimiento, traslados, suspensiones y despidos.
- c) Quebranto de moneda, desgaste de útiles y herramientas y adquisición y mantenimiento de ropas de trabajo.
- d) Productos en especie concedidos voluntariamente por la empresa.
- e) Percepciones por matrimonio: Exentas por su importe.
- f) Prestaciones de la Seguridad Social y sus mejoras.
- g) Asignaciones asistenciales.

### 4.2. Composición del salario

La estructura del salario se establece mediante negociación colectiva o en su defecto en contrato individual. Debe contener:



- Salario Base (retribución por unidad de tiempo o de obra).
- Complementos Salariales (retribución fijada en función de las condiciones personales del trabajador, del trabajo realizado o de la situación y resultados de la empresa).

Pueden ser objeto de pacto: la antigüedad, participación en beneficios, plus de distancia y transporte, complemento de puesto de trabajo, primas a la producción por cantidad o calidad de trabajo, manutención, alojamiento, etc.

### Pagas extraordinarias

Debe haber al menos dos cuya cuantía será la pactada en Convenio Colectivo o acuerdo privado. Se hará efectiva una en Navidad y otra según CC o acuerdo privado. Se puede fijar en CC que se prorrateen mensualmente.

## 4.3. Obligaciones del empresario respecto al salario

- Deberá abonarlo en el tiempo y lugar establecido, mediante recibo de salarios que se ajustará al modelo oficial, o al que establezca el Convenio Colectivo o por acuerdo entre el empresario y los representantes de los trabajadores manteniendo con claridad y separación las diferentes percepciones del trabajador, así como las deducciones que legalmente procedan.
- El recibo de salarios se referirá a meses naturales. Si se abona por periodos inferiores deberán documentar tales abonos como anticipos a cuenta de liquidación.
- El recibo será firmado por el trabajador cuando el empresario se lo abone en moneda de curso legal o mediante talón bancario o cheque. En el caso de abono mediante transferencia bancaria el comprobante de abono de la entidad bancaria sustituirá la firma del trabajador.
- La firma del recibo da fe de la recepción sin que ello suponga conformidad con la misma.
- El empresario efectuará de forma delegada la retención de cargas fiscales y de SS que legalmente procedan sobre las retribuciones de los trabajadores.

En el salario mínimo se computan tanto la retribución en dinero como en especie, y están referidos a la jornada legal de trabajo en cada actividad (debiendo prorratearse si se realiza jornada inferior), no estando incluidos en los salarios diarios la parte proporcional de los domingos y festivos.

- En caso de retrasos en los salarios el empresario deberá abonar el 10% de interés legal por mora.

IRPF: El empresario deberá proceder a retener e ingresar en Hacienda a cada trabajador unos porcentajes de su salario que se calculan en base a la retribución total percibida y situación, familiar, y que se denomina retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que para el año 2008 se calcula a número enteros.

## 5. EL CONTRATO DE TRABAJO. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN

El contrato de trabajo es un negocio jurídico bilateral, a través del cual dos sujetos - empresario y trabajador - celebran un pacto, en el que se obligan a un intercambio continuado entre una prestación de trabajo dependiente y por cuenta ajena y una prestación salarial. Pueden ser realizados:

- Verbalmente.
- Por escrito: obligatoriamente el de Prácticas y para la Formación, los realizados para la realización de una Obra o Servicio Determinado, de Interinidad, a Tiempo Parcial, Trabajo Fijo-Discontinuo, de Relevo, a Domicilio, los contratos de Fomento de Empleo, los trabajadores contratados en España al servicio de empresas españolas en el extranjero, los contratos de inserción y cuando lo exija una disposición legal, y los contratos de duración superior a 4 semanas.

Si no se realizan por escrito se presumirá, salvo prueba en contrario, que es indefinido y a jornada completa.

Cualquiera de las partes podrá exigir que el contrato se formalice por escrito, incluso durante el transcurso de la relación laboral.

### 5.1. Información a los trabajadores

Cuando la relación laboral sea superior a cuatro semanas el empresario deberá informar por escrito al trabajador, sobre los elementos esenciales del contrato y principales condiciones de ejecución de la prestación laboral, si no figuran en el contrato escrito. Así como sobre cualquier modificación de los elementos y condiciones inicialmente establecidos.

La información general deberá facilitarse en el plazo de 2 meses desde que comenzó la relación laboral y las modificaciones de las condiciones de trabajo en el plazo de 1 mes.

En todo caso antes de la fecha de la extinción del contrato.

## 5.2. Información a los representantes de los trabajadores

El empresario entregará a la representación legal de los trabajadores una copia básica de todos los contratos que deban celebrarse por escrito, a excepción de los contratos de relación laboral especial de alta dirección sobre los que se establece el deber de notificación a la representación legal de los trabajadores.

En el plazo de 10 días se debe entregar una copia de los contratos formalizados por escrito, conocida como copia básica, las prórrogas y las denuncias efectuadas, salvo los especiales de alta dirección, a los representantes de los trabajadores.

Los documentos de finiquito: junto con la comunicación de denuncia o preaviso de cese o extinción del contrato, el empresario habrá de acompañar al trabajador afectado una propuesta de liquidación de las cantidades adeudadas.

El trabajador podrá solicitar la presencia de un representante de los trabajadores en el Acto de la firma de su finiquito.

## 5.3. Periodo de prueba

Se permite establecer períodos de prueba que no pueden exceder de seis meses para los técnicos titulados y de dos meses en el resto de los casos. En las empresas con menos de 25 trabajadores, el período de prueba no podrá exceder de tres meses para los trabajadores que no sean técnicos titulados.

El Real Decreto 3/2012 ha introducido una nueva modalidad contractual denominada contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, en la que rige un periodo de prueba máximo de doce meses en todo caso.

## 5.4. Comunicación al INEM

El empresario está obligado a comunicar en la oficina pública de empleo (INEM) las contrataciones efectuadas en la empresa, así como sus prórrogas en el plazo de los 10 días siguientes a su concertación, el contenido de los contratos de trabajo que se celebren o las prórrogas de los mismos, deban o no formalizarse por escrito.

# 6. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN

Con la aprobación del Real Decreto-ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores en el 2014 ha llegado la implantación definitiva de una nueva tipología de

contratos de trabajo, haciendo una remodelación y pasando de 42 modelos a 4: **indefinido, temporal, de formación y de prácticas**. Se ha llevado a cabo la **unificación del modelo de contrato**. De tal manera que ahora hay un formulario único en el que deberemos cumplimentar diferentes páginas en función del tipo de contrato elegido.

## 6.1. Las modalidades y los tipos de contrato

Las **cuatro modalidades** que se establecen son: contratos indefinidos, temporales, para la formación y el aprendizaje y, por último, contratos en prácticas.

Dentro de cada una de estas modalidades podemos encontrar diferentes tipos, cada uno de ellos con sus características y condiciones particulares. Por ejemplo, se incluyen en la modalidad de **contratos indefinidos** los siguientes:

- Indefinido ordinario.
- De personas con discapacidad.
- De personas con discapacidad en centros especiales de empleo.
- De personas con discapacidad procedentes de enclaves laborales.
- De apoyo a los emprendedores.
- De un joven por microempresas y empresarios autónomos.
- De nuevo proyecto de emprendimiento joven.
- A tiempo parcial con vinculación formativa.
- De trabajadores en situación de exclusión social; víctimas de
- violencia de género, doméstica o víctimas de terrorismo.
- De excluidos de empresas de inserción.
- De mayores de 52 años beneficiarios de subsidios por desempleo.
- Procedente de primer empleo joven de ETT.
- Procedente de un contrato para la formación y el aprendizaje de ETT.
- Procedente de un contrato en prácticas de ETT.
- Del servicio del hogar familiar.
- De conversión de contrato temporal en indefinido.

En la modalidad de **contratación temporal** podemos optar por los siguientes tipo de contrato:

- Contrato por obra o servicio determinado.
- Eventual por circunstancias de la producción.
- Contrato de interinidad.

- 
- Primer empleo joven.
  - Contrato de trabajadores en situación de exclusión social; víctimas de violencia de género, doméstica o víctima de terrorismo.
  - De trabajadores de exclusión social por empresa de inserción.
  - De trabajadores mayores de 52 años beneficiarios de los subsidios por desempleo.
  - De situación de jubilación parcial.
  - De relevo.
  - A tiempo parcial con vinculación formativa.
  - De trabajos de interés social/fomento de empleo agrario.
  - De trabajadores del servicio del hogar familiar.
  - De personas con discapacidad.
  - De personas con discapacidad en centros especiales de empleo.
  - De investigadores.
  - De trabajadores penados en instituciones penitenciarias.
  - De menores y jóvenes en centros de menores.

Los tipos de contrato para **la formación y el aprendizaje** pueden ser:

- De formación y aprendizaje ordinario.
- De trabajadores en situación de exclusión social, víctimas de violencia de género, doméstica o víctima de terrorismo.
- De personas con discapacidad en centros especiales de empleo.
- De trabajos de interés social/fomento de empleo agrario.

La cuarta modalidad, los **contratos en prácticas** incluyen los siguientes:

- De prácticas ordinario.
- De trabajadores en situación de exclusión social, víctimas de violencia de género, doméstica o víctima de terrorismo.
- De trabajadores mayores de 52 años beneficiarios de subsidios por desempleo.
- De personas con discapacidad en centros especiales de empleo.
- De trabajos de interés social/fomento de empleo agrario.

Como se puede ver, se mantienen la inmensa mayoría de los tipos de contratos que estaban hasta ahora en vigor, así que **no se ha hecho tal reducción**.

## 6.2. Extinción de los contratos de trabajo

### Despidos

Un contrato laboral puede extinguirse por determinadas razones que normalmente no originan un conflicto, tales como, mutuo acuerdo, expiración del término contractual, muerte o jubilación del trabajador o del empresario, etc.

Asimismo, la Ley regula tres supuestos principales de despido del trabajador:

- Despido colectivo.
- Causas objetivas.
- Acción disciplinaria.

Como novedad, cabe destacar que de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2012, para proceder a un despido colectivo no es precisa la obtención de autorización administrativa previa. En el siguiente cuadro-resumen se detallan las causas y principales características de los diferentes tipos de despido:

Despido	Causas legales	Observaciones
Colectivo		<p>Afectados un plan de recolocación externa a través de empresas de recolocación autorizadas, por un período mínimo de 6 meses, debiendo incluir medidas de formación y orientación profesional, atención personalizada y búsqueda activa de empleo.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La indemnización legalmente establecida consiste en 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades, o una indemnización mayor si así se acordara.</li> </ul> <p>En determinados supuestos, cuando se despida a empleados de 50 años o más, se deberá efectuar una aportación económica al Tesoro Público.</p>

Despido	Causas legales	Observaciones
Objetivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ineptitud del trabajador conocida o sobrevenida con posterioridad a su colocación efectiva en la empresa.</li> <li>• Falta de adaptación del trabajador a las modificaciones operadas en su puesto de trabajo –antes de proceder al despido, el empresario debe ofrecer al trabajador un curso dirigido a facilitar la adaptación a las modificaciones en su puesto–. No podrá procederse al despido hasta que no transcurra un mínimo dos meses desde que se introdujera dicha modificación o haya finalizado el período de formación.</li> <li>• Necesidad objetivamente acreditada de amortizar puestos de trabajo por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción.</li> <li>• Faltas de asistencia, aun justificadas pero intermitentes, que alcancen el 20% de las jornadas hábiles en dos meses consecutivos o el 25% en cuatro meses discontinuos dentro de un periodo de doce meses.</li> <li>• En contratos por tiempo indefinido concertados directamente por las Administraciones Públicas o por entidades sin ánimo de lucro para la ejecución de planes y programas públicos por la insuficiencia de la correspondiente consignación para el mantenimiento del contrato de trabajo de que se trate.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se exige un preaviso al trabajador de al menos 15 días y notificación por escrito.</li> <li>• El preaviso puede ser sustituido por el abono de los salarios correspondientes al citado período.</li> <li>• Se debe poner a disposición del trabajador la indemnización (20 días de salario por año de servicio, con el límite de 12 mensualidades) de forma simultánea a la entrega de la comunicación escrita del despido.</li> </ul>

Despido	Causas legales	Observaciones
Disciplinario	<p>Incumplimiento grave y culpable del trabajador:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Faltas repetidas e injustificadas de asistencia.</li> <li>• Indisciplina o desobediencia.</li> <li>• Ofensas físicas o verbales al empresario.</li> <li>• Tránsito de la buena fe contractual y abuso de confianza.</li> <li>• Disminución voluntaria del rendimiento de trabajo.</li> <li>• Embriaguez habitual o toxicomanía si afectan al trabajo.</li> <li>• El acoso por razón de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual y el acoso sexual o por razón de sexo al empresario o a las personas que trabajan en la empresa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El despido disciplinario ha de comunicarse por escrito, indicando las causas y la fecha de efectos.</li> <li>• En caso de despido de un representante de los trabajadores o delegado sindical se deberá proceder a tramitar un expediente contradictorio. Asimismo, si el trabajador estuviera afiliado a un sindicato, deberá darse audiencia a los delegados sindicales. Estas garantías podrán ser ampliadas por Convenio Colectivo.</li> <li>• En caso de no cumplir con las formalidades indicadas, se podrá realizar un nuevo despido en el plazo de veinte días y abonando al empleado los salarios intermedios, cuya fecha de efectos será la de la nueva comunicación.</li> </ul>

De acuerdo con la redacción del artículo 33.8 del Estatuto de los Trabajadores dada por el Real

Decreto-ley 3/2012 el Fondo de Garantía Salarial (FOGASA), organismo autónomo dependiente del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, resarcirá a las empresas de menos de 25 trabajadores por una cantidad equivalente a 8 días de salario por año de servicio, en caso de extinciones por despido colectivo o en el seno del concurso o por cualquier causa del despido objetivo y no sean declarados improcedentes.

### Calificación del despido

Un trabajador despedido por cualquier causa objetiva o disciplinaria puede recurrir la actuación de la empresa ante los órganos jurisdiccionales del orden social, si bien es obligatorio acudir previamente a un acto de conciliación entre



trabajador y empresario, en el que se debe intentar alcanzar un acuerdo. Este acto de conciliación se lleva a cabo ante un órgano administrativo de mediación y arbitraje.

El despido será calificado de acuerdo con una de las tres posibilidades siguientes: procedente, improcedente o nulo.

Calificación	Supuestos	Efectos
Procedente	Ajustado a derecho	Despido disciplinario: convalidación de la extinción, por lo que el trabajador no tiene derecho a indemnización. Despido objetivo: abono de 20 días de salario por año de servicio, con el límite de 12 meses.
Improcedente	Si no concurre causa legal para el despido o la forma seguida es incorrecta.	El empresario puede optar entre: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Readmisión del trabajador, devengándose salarios de tramitación desde la fecha del despido hasta la notificación de la sentencia o hasta que hubiera encontrado otro empleo, si tal colocación fuera anterior a dicha sentencia.</li> <li>• Extinción con indemnización de 33 días de salario por año de servicio con un máximo de 24 mensualidades (en los contratos formalizados con anterioridad a la entrada en vigor del RD-Ley 3/2012, se calculará a razón de 45 días salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha y a razón de 33 días salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, con el límite de 720 días o de 42 mensualidades si con el primer periodo se superara dicho límite).</li> </ul> <p>No obstante, si se trata de un representante de los trabajadores o de un delegado sindical la opción le corresponde a éste y se devengan salarios de tramitación en todo caso.</p>

Calificación	Supuestos	Efectos
Nulo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su causa es alguna forma de discriminación.</li> <li>• Supone una violación de derechos fundamentales.</li> <li>• Afecta a trabajadoras embarazadas, durante el período de suspensión del contrato de trabajo por maternidad o paternidad, riesgo durante el embarazo, adopción o acogimiento, reducción de jornada por cuidado de hijos o minusválidos, o reducción por lactancia, así como a trabajadoras víctimas de violencia de género en determinados supuestos.</li> </ul> <p>Asimismo, afecta a los trabajadores después de haberse reintegrado al trabajo al finalizar los períodos de suspensión del contrato por maternidad adopción o acogimiento o paternidad, siempre que no hubieran transcurrido más de nueve meses desde la fecha de nacimiento, adopción o acogimiento del hijo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Readmisión inmediata del trabajador.</li> <li>• Percepción de los salarios dejados de percibir.</li> </ul>

## 7. COTIZACIONES AL REGIMEN GENERAL. BASES Y TIPOS

Deben cotizar los trabajadores comprendidos dentro del Régimen General de la Seguridad Social y los empresarios por cuya cuenta trabajen, salvo por las contingencias de accidente de trabajo, enfermedad profesional y Fondo de Garantía Salarial, en cuyo caso toda la cotización corresponde al empresario. Éste es el responsable de retener de las nóminas las cantidades que debe aportar cada trabajador y presentar la documentación e ingresar el importe de las cuotas por sus aportaciones y la de sus trabajadores. La parte de cuota que corresponde a éstos se les ha de descontar en el momento del cobro de sus retribuciones, si no el empresario deberá abonar la totalidad del importe a su cargo.

Nace la obligación desde que se inicia la relación laboral hasta el cese de la prestación de servicios realizada en tiempo y forma, se debe cotizar en maternidad e incapacidad temporal.

Se debe cotizar dentro del mes siguiente al del devengo, por mensualidades vencidas. Para obtener el importe a cotizar, a la BC se aplica el tipo de cotización, según cada contingencia.

## 7.1. Bases de cotización (BC)

La BC para todas las contingencias y situaciones protegidas por el Régimen General de la SS será la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba, de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena, salvo por los conceptos no computables legalmente establecidos y hasta las cantidades que en cada supuesto se señalan por Ley, como:

- Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, pluses de transporte urbano y de distancia.
- Indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados, suspensiones, despido y cese.
- Las cantidades que se abonen por quebranto de moneda y las indemnizaciones por quebranto de útiles o herramientas y adquisición o mantenimiento de prendas de trabajo.
- Las prestaciones de la SS, así como sus mejoras y las asignaciones asistenciales concedidas por las empresas.
- Las horas extraordinarias, salvo para accidente de trabajo y enfermedades profesionales, etc.

El tope mínimo no podrá ser inferior al salario mínimo interprofesional vigente en cada momento, incrementado en un sexto.

Por Ley se establecen anualmente unos topes máximos y mínimos por tarifa, según tengan retribución mensual o diaria. Topes máximos y mínimos por tarifa:

### BASES MÁXIMAS

BASES DE COTIZACIÓN CONTINGENCIAS COMUNES			
Grupo de Cotización	Categorías Profesionales	Bases mínimas euros/mes	Bases máximas euros /mes
1	Ingenieros y Licenciados. Personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores	1.056,90	3.606,00
2	Ingenieros Técnicos, Peritos y Ayudantes Titulados	876,60	3.606,00
3	Jefes Administrativos y de Taller	762,60	3.606,00
4	Ayudantes no Titulados	762,60	3.606,00
5	Oficiales Administrativos	762,60	3.606,00
6	Subalternos	762,60	3.606,00

BASES DE COTIZACIÓN CONTINGENCIAS COMUNES			
Grupo de Cotización	Categorías Profesionales	Bases mínimas euros/mes	Bases máximas euros /mes
7	Auxiliares Administrativos	762,60	3.606,00
		Bases mínimas euros/día	Bases máximas euros /día
8	Oficiales de primera y segunda	25,22	120,20
9	Oficiales de tercera y Especialistas	25,22	120,20
10	Peones	25,22	120,20
11	Trabajadores menores de dieciocho años, cualquiera que sea su categoría profesional	25,22	120,20

## 7.2. Determinación de la BC mensual

- 1) Se computan las retribuciones devengadas en el mes a que se refiere la cotización.
- 2) A las retribuciones se adiciona la parte proporcional que corresponda en concepto de domingos y festivos, pagas extras y demás conceptos de devengo superior al mensual, o no tengan carácter periódico, y se satisfagan dentro del año.
- 3) Si la base así calculada fuere inferior a las bases mínimas o superior a las máximas establecidas con carácter general para los distintos grupos de categorías profesionales, se tomarán estas o aquellas, respectivamente, como bases de cotización

### TIPOS DE COTIZACIÓN EN EL RÉGIMEN GENERAL

TIPOS DE COTIZACIÓN (%)			
CONTINGENCIAS	EMPRESA	TRABAJADORES	TOTAL
Comunes	23,60	4,70	28,30
Horas Extraordinarias Fuerza Mayor	12,00	2,00	14,00
Resto Horas Extraordinarias	23,60	4,70	28,30

- (1) Tipo de contingencias comunes (IT): trabajadores con 65 años de edad y 35 años y 9 meses de cotización ó 65 años y 3 meses de edad y 35 años y 6 meses de cotización: 1,50 por 100 (1,25 por 100 -empresa- y 0,25 por 100 -trabajador-).
- (2) En los contratos temporales de duración efectiva inferior a siete días, la cuota empresarial por contingencias comunes se incrementa en un 36 por ciento. No se aplica a los contratos de interinidad, ni al Sistema especial para trabajadores por cuenta ajena agrario, incluido en el Régimen General.

DESEMPLEO	EMPRESA	TRABAJADORES	TOTAL
Tipo General	5,50	1,55	7,05
Contrato duración determinada Tiempo Completo	6,70	1,60	8,30
Contrato duración determinada Tiempo Parcial	6,70	1,60	8,30

	EMPRESA	TRABAJADORES	TOTAL
FOGASA	0,20		0,20

	EMPRESA	TRABAJADORES	TOTAL
FORMACIÓN PROFESIONAL	0,60	0,10	0,70

TOPES COTIZACIÓN DE ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES	
MÁXIMO	MÍNIMO
3.606,00	756,60

CONTRATO DE TRABAJO A TIEMPO PARCIAL	
GRUPO COTIZACIÓN	BASE MÍNIMA/HORA
1	6,37
2	5,28
3	4,59
4 a 11	4,56

SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL(SMI)			
	DIARIO	MENSUAL	ANUAL
IMPORTES	21,62	648,60	9.080,40

INDICADOR PÚBLICO DE RENTAS DE EFECTOS MÚLTIPLES (IPREM)			
	DIARIO	MENSUAL	ANUAL
IMPORTES	17,75	532,51	6.390,13

### COTIZACIÓN EN LOS SUPUESTOS DE ABONO DE SALARIOS CON CARÁCTER RETROACTIVO

Cuando hayan de abonarse salarios con carácter retroactivo, el ingreso de las liquidaciones que deban de efectuarse a la Seguridad Social, desempleo, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional, como consecuencia de ellos, se realizará en los plazos señalados en el artículo 56.1.c) del Reglamento general de recaudación de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio.

En dichos supuestos, el ingreso se efectuará mediante la correspondiente liquidación complementaria, a cuyo fin se tomarán las bases, topes, tipos y condiciones vigentes en los meses a que los citados salarios correspondan.

De igual forma se liquidarán aquellas gratificaciones que no puedan ser objeto de cuantificación anticipada total o parcialmente, a efectos del prorrateo a cuyo fin las empresas deberán formalizar una liquidación complementaria por las diferencias de cotización relativas a los meses del año ya transcurridos, e incrementar, en la parte que corresponda, las cotizaciones pendientes de ingresar durante el ejercicio económico del año 2015.

Las liquidaciones complementarias a que se refieren los apartados anteriores se confeccionarán con detalle separado de cada uno de los meses transcurridos.

### COTIZACIÓN POR PERCEPCIONES CORRESPONDIENTES A VACACIONES DEVENGADAS Y NO DISFRUTADAS

Las percepciones correspondientes a vacaciones anuales devengadas y no disfrutadas y que sean retribuidas a la finalización de la relación laboral serán objeto de liquidación y cotización complementaria a la del mes de la extinción del contrato.

La liquidación y cotización complementaria comprenderán los días de duración de las vacaciones, aun cuando alcancen también el siguiente mes natural o se inicie una nueva relación laboral durante los mismos, sin prorrateo alguno y con aplicación, en su caso, del tope máximo de cotización correspondiente al mes o meses que resulten afectados.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en los supuestos en que, mediante ley o en ejecución de la misma, se establezca que la remuneración a percibir por el trabajador deba incluir la parte proporcional correspondiente a las vacaciones devengadas, se aplicarán las normas generales de cotización.

### COTIZACIÓN POR LOS SALARIOS DE TRAMITACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 209.6 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, el empresario es el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar por los salarios de tramitación en los supuestos a que se refiere el artículo 56 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, sin perjuicio de su derecho a reclamar del Estado el importe de las cuotas correspondientes a dichos salarios en los términos previstos en el artículo 57.2 de esta última ley y en el Real Decreto 418/2014, de 6 de junio, por el que se modifica el procedimiento de tramitación de las reclamaciones al Estado por salarios de tramitación en juicios por despido y demás disposiciones complementarias.

El ingreso de las cuotas correspondientes se efectuará en el plazo previsto en el artículo 56.1.c).4.º del Reglamento general de recaudación de la Seguridad Social.

### EL EMPRESARIO COMO SUJETO RESPONSABLE DE LA COTIZACIÓN

El art. 104.2 del LGSS establece la obligación empresarial de descontar a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento de la cotización en dicho momento, no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo.

### COTIZACIÓN BENEFICIOS SOCIALES Y MEJORAS EN LAS PRESTACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El Real Decreto 16/2013 ha introducido una medida muy relevante en materia de cotización a la Seguridad Social, que consiste básicamente en ampliar la base de cotización de los trabajadores (para permitir una mayor recaudación), a

través de la modificación del art.109 de la Ley General de la Seguridad Social que establece los conceptos computables en la base de cotización.

En virtud de la nueva redacción del art.109, la base de cotización para contingencias comunes y profesionales pasa a estar integrada por todos los conceptos retributivos, tanto en metálico como en especie, salvo muy pocas excepciones.

En la práctica, pasan a formar parte de la base de cotización retribuciones en especie muy habituales, como son:

- Los Vales de Comida, que se computarán ahora íntegramente en la base de cotización, cuando anteriormente estaban exentos de cotización hasta el importe de 9 € diarios.
- Los Seguros de Salud, que anteriormente cotizaban sólo por el exceso de 500 € anuales por cada persona incluida en el seguro médico y ahora computan íntegramente en la base de cotización.
- Contribuciones a Planes y Fondos de Pensiones que antes estaban completamente exentos de cotización.
- Pluses de Transporte y Distancia que anteriormente cotizaban sólo por la parte que excedía del 20% del IPREM.
- La entrega gratuita o a precio inferior al de mercado de acciones o participaciones de la empresa o empresas del grupo que anteriormente no cotizaban hasta los 12.000 € anuales y que pasan ahora a cotizar íntegramente.

Se trata de un cambio de enorme importancia en términos económicos, que supone para las empresas que conceden a sus trabajadores algunos de estas retribuciones, un incremento del coste salarial de, aproximadamente, el 30% del valor de dichas retribuciones. Hay que subrayar que el tratamiento fiscal no sufre cambios.

- Una última novedad en materia de Seguridad Social introducida por el Real Decreto-Ley 16/2013 es la obligación de las empresas de comunicar, a través de un nuevo módulo del sistema RED, a la Tesorería General de la Seguridad Social, el importe de todos los conceptos retributivos abonados a sus trabajadores, con independencia de su inclusión o no en la base de cotización a la Seguridad Social por incapacidad temporal.

## 8. LIQUIDACIÓN DE CUOTAS. PLAZO DE INGRESO

Las cuotas a la Seguridad Social y demás conceptos que se recauden con aquella (Desempleo, FGS, FP, etc.) se ingresarán dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo, salvo que se establezca otro plazo para los distintos regímenes del sistema de la seguridad social.

En caso de ingreso fuera de plazo se aplicarán los siguientes recargos:



a) Presentando los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:

- » Recargo del 3% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del primer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
- » Recargo del 5% de la deuda, si se abonasen las cuotas dentro del segundo mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
- » Recargo del 10% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
- » Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.

b) Sin haber presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:

- » Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
- » Recargo del 35% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso.

## 9. SEGURIDAD Y SALUD. PREVENCIÓN DE RIESGOS

A partir de la nueva Ley de Prevención de Riesgos laborales se han establecido una serie de obligaciones específicas a los empresarios y se han ido regulando algunas condiciones de seguridad e higiene para determinadas actividades específicas.

Medidas a adoptar por el empresario en materia de prevención de riesgos:

Con carácter previo al inicio de la relación laboral, los trabajadores deben someterse a un reconocimiento médico que deberá ser repetido periódicamente. Algunas actividades requieren certificados específicos (ej. alimentación, manipulación de alimentos, etc.).

El empresario, en primer lugar, debe realizar y mantener actualizada la evaluación de riesgos a los que pueden estar sometidos los trabajadores, y a partir de los resultados obtenidos deberá planificar la acción preventiva para conseguir una protección eficaz. Para ello deberá, además de organizar los recursos de que dispone para implantar una adecuada prevención, bien sea asumiendo personalmente la actividad preventiva, designado a uno o varios trabajadores para ello, o constituyendo servicio de prevención propio o ajeno, por otra parte deberá procurar por la vigilancia de la salud, el

control de las condiciones de trabajo y de las actividades de los trabajadores, así como facilitar la formación, información, consulta y participación de los trabajadores.

También compete al Empresario en materia de seguridad e higiene adoptar una serie de medidas de emergencia generales o en situaciones especiales de riesgo grave e inminente, así como cumplir las normas sobre señalización y reducción del riesgo en los lugares de trabajo o bien adoptar medidas preventivas hacia determinados grupos de trabajadores.

Debe tenerse en cuenta que desde el 1-1-2006 se encuentra prohibido fumar en cualquier centro de trabajo, así como también se prohíbe la habilitación de espacios específicos destinados a fumadores, salvo aquellos que se encuentren al aire libre.

El conjunto de actuaciones preventivas deberá plasmarse en una documentación específica que deberá conservarse a disposición de:

- Las autoridades competentes.
- Representantes de los trabajadores.
- Trabajadores designados para la actividad preventiva.
- Componentes de los servicios de prevención de la empresa.

## 10. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA O AUTÓNOMOS

**Las bases y los tipos de cotización por contingencias comunes** en el Régimen Especial de los trabajadores por cuenta propia o autónomos serán los siguientes (art. 15):

- 1) Tipos de cotización por contingencias comunes: el 29,80 por 100, o el 29,30 por 100 si el interesado está acogido al sistema de protección por cese de actividad.

No obstante, cuando el trabajador por cuenta propia o autónomo no tenga en dicho régimen la protección por incapacidad temporal, el tipo de cotización será el 26,50 por 100.

Los trabajadores incluidos en este Régimen Especial que no tengan cubierta la protección dispensada a las contingencias derivadas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, efectuarán una cotización adicional equivalente al 0,10 por 100.

2) Bases de cotización:

- » Base mínima de cotización: 884,40 €/mes
- » Base máxima de cotización: 3.606,00 €/mes

3) Base de Cotización menores de 47 años ó con 47 años.

- » Trabajadores que a 01/01/2015 sean menores de 47 años podrán elegir entre los límites de las bases mínima y máxima.
- » Igual elección podrán efectuar los trabajadores que en esa fecha tengan una edad de 47 años y su base de cotización en el mes de diciembre de 2014 haya sido igual o superior a 1.926,60 euros mensuales o causen alta en este Régimen Especial con posterioridad a esta fecha.
- » Trabajadores que, a 1 de enero de 2014, tengan 47 años de edad, si su base de cotización fuera inferior a 1.926,60 euros mensuales no podrán elegir una base de cuantía superior a 1.926,60 euros mensuales, salvo que ejerciten su opción en tal sentido antes del 30 de junio de 2014, produciendo efectos a partir del 1 de julio del mismo año.
- » En el caso del cónyuge supérstite del titular del negocio que, como consecuencia del fallecimiento de éste, haya tenido que ponerse al frente del mismo y darse de alta en este Régimen Especial con 47 años de edad, en cuyo caso no existirá dicha limitación.

4) Base de Cotización 48 ó más años de edad.

- » Trabajadores que a 01/01/2015, tengan cumplida la edad de 48 o más años, la base de cotización estará comprendida entre las cuantías de 953,70 y 1.945,80 euros mensuales.
- » En el caso del cónyuge supérstite del titular del negocio que, como consecuencia del fallecimiento de éste, haya tenido que ponerse al frente del mismo y darse de alta en este régimen especial con 45 o más años de edad, la elección de bases estará comprendida entre las cuantías de 884,40 y 1.945,80 euros mensuales.

5) Base de Cotización 48 ó 49 años de edad.

- » Trabajadores que a 1 de enero de 2015, tengan 48 ó 49 años de edad y su base de cotización fuera superior a 1.926,60 euros mensuales podrán optar por una base de cotización comprendida entre 884,40 euros mensuales y el importe de aquélla incrementado en un 0,25 por ciento, pudiendo optar, en caso de no alcanzarse, por una base de hasta 1.945,80 euros mensuales.

6) Base cotización mayores 50 años con 5 ó más años cotizados.

- » Si la última base de cotización es inferior o igual a 1.926,60 euros, se habrá de cotizar por una base comprendida entre 884,40 y 1.945,80 euros/mensuales.
- » Si la última base de cotización es superior a 1.926,60 euros, se habrá de cotizar por una base comprendida entre 884,40 euros mensuales, y el importe de aquélla incrementado en un 0,25 por ciento, pudiendo optar, en caso de no alcanzarse, por una base de hasta 1.945,80 euros mensuales.

Los trabajadores autónomos dedicados a la venta ambulante o a domicilio: cualquiera que sea la edad del trabajador y los años cotizados de forma efectiva a la Seguridad Social, las bases mínimas de cotización de estos trabajadores (CNAE: 4781, 4782, 4789, 4799) durante el año 2015, serán:

- 1) Socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado: a) Mercadillos menos de 8 horas día: opción de base mínima de autónomos (884,40 €/mes) ó 486,30 €/mes. b) Mercadillos más de ocho horas día y trabajadores que no perciben ingresos directamente de los compradores: opción entre la base mínima régimen general (756,60 €/mes) ó base mínima de autónomos (884,40 €/mes) ó 486,30 €/mes para actividad CNAE 4799.
- 2) Trabajadores individuales: Opción entre la base mínima del régimen general (756,60 €/mes) ó base mínima de autónomos (884,40 €/mes) excepto: a) Si CNAE es 4799: entre la base mínima de autónomos (884,40 €/mes) ó 486,30 €/mes. b) Mercadillos menos de 8 horas día: entre base mínima de autónomos (884,40 €/mes) ó 486,30 €/mes.

Los trabajadores autónomos que en algún momento del año 2014 y de manera simultánea hayan tenido contratado a su servicio un número de trabajadores por cuenta ajena igual o superior a diez, la base mínima de cotización será 1.056,90 euros/mes (grupo de cotización 1 del Régimen General):

Organismos y direcciones de interés:

**TESORERIA GENERAL DE LA S.S. Barcelona**

C/ Aragón, 273-275

T-93-4962000

**Madrid**

C/ Agustín de Foxá , 28-30

T-91-3348500

**INSTITUTO NACIONAL DE LA S.S. Barcelona**

San Antonio M<sup>a</sup> Claret, 5-11

T-932849358

**Madrid**

Padre Damian, 4

T-915688300

**MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES Madrid**

Agustín de Betrencourt, 4

T-915352000

- DIRECCION GENERAL DE ORDENACION DE LAS MIGRACIONES
- INSTITUTO DE MIGRACIONES Y SERVICIOS SOCIALES (IMERSO)

**MINISTERIO DEL INTERIOR:**

- DELEGACION DEL GOBIERNO PARA LA MIGRACIÓN Y LA EXTRANJERÍA

**DIRECCION PROVINCIAL DE TRABAJO, SEGURIDAD SOCIAL Y ASUNTOS SOCIALES DE BARCELONA**

Travessera de Gracia, 302-311

T- 934013000

**JEFATURA SUPERIOR DE POLICIA DE CATALUÑA**

Via Layetana, 43

08003 Barcelona

T-93-290 3000

**CONSEJERIA LABORAL Y DE ASUNTOS SOCIALES REPRESENTACIÓN PERMANENTE DE ESPAÑA ANTE LA UNIÓN EUROPEA**

Boulevard du Régent, 52

1000 BRUSELAS  
T- 07/322-5119360

**CONSEJERIA LABORAL Y DE ASUNTOS SOCIALES DE LA MISIÓN PERMANENTE DE ESPAÑA ANTE LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES 53**

Avenue Blanc 1202  
GINEBRA  
T- 07/4122-7312230

**D) LA PROPIEDAD INDUSTRIAL  
E INTELECTUAL EN ESPAÑA**

La propiedad industrial se configura como uno de los activos más importantes de la empresa. Es, por consiguiente, vital antes de introducirse en un nuevo mercado, asegurar su correcta protección. En España, salvo raras excepciones, rige el principio registral, que viene a significar que no se tiene derecho alguno sobre una invención o un signo distintivo si no se obtiene previamente su registro. En nuestro país, a diferencia, por ejemplo, de los Estados Unidos, está en vigor el sistema de *first to file*: los derechos prioritarios corresponden al primero que solicita el registro; es decir, el uso no da, salvo en el supuesto de marcas notoriamente conocidas, derecho alguno frente a terceros.

Asimismo, en el sistema registral al que hemos hecho referencia rige el principio de territorialidad, que implica que únicamente se obtiene protección en aquellos países en que la marca o patente esté registrada. En el resto, en principio, podrían ser utilizadas libremente por terceros. Por consiguiente, el registro de la marca o de la patente en su país de origen no concede protección automática en otros países, siendo, por tanto, necesario asegurar la protección en ellos a través del registro.

Resulta destacable señalar que los derechos de propiedad industrial tienen carácter patrimonial y, por ello, como si de un bien material se tratara, podrán ser objeto de actos de cesión o gravamen, siendo transmisibles por todos los medios admitidos en derecho. Uno de los contratos más usuales en esta materia es el de licencia, a través del cual se autoriza a un tercero para que pueda utilizar los derechos concedidos por el registro a cambio de una contraprestación.

España ha ratificado los principales convenios internacionales en esta materia que, salvo raras excepciones, permiten que quienes no poseen la nacionalidad española obtengan en nuestro país la debida protección de sus derechos, así como que los nacionales españoles dispongan de protección en la mayoría de los restantes países.

La pertenencia de España a la Unión Europea ha provocado, asimismo, que el legislador español haya seguido las pautas marcadas por las directivas comunitarias en materia de propiedad industrial y que, por tanto, la legislación de nuestro país se encuentre en consonancia con la del resto de los países europeos.

#### a) **Las Marcas**

La marca es un signo distintivo cuya función principal es distinguir e individualizar en el mercado los productos o servicios de un empresario frente a los productos o servicios ofrecidos por sus competidores. Cumple además una importante función publicitaria y de consolidación de su reputación. Los signos distintivos, especialmente las marcas, constituyen un instrumento eficaz y necesario tanto para la política empresarial como para la protección de los consumidores.



A la hora de lanzar en el mercado español un producto o un servicio identificado por una marca es necesario comprobar que:

1. La marca está libre para ser usada.
2. La marca está libre para ser registrada.
3. La marca no tiene connotaciones negativas, es decir, es comercialmente adecuada.

Antes de la comercialización es conveniente verificar que no existe una marca idéntica o similar previamente registrada para distinguir productos idénticos o similares a los nuestros, ya que ello podría impedirnos el uso del signo en ese territorio.

Una vez comprobado que no se están violando derechos anteriores de terceros, se pueden considerar las distintas vías para conseguir el registro con el fin de asegurar derechos exclusivos y poder así impedir que otras empresas utilicen la marca. Para la obtención del registro también será necesario comprobar que la marca no es genérica, engañosa, descriptiva o contraria al orden público.

Desde abril de 1996 los sistemas a través de los cuales se puede obtener un registro con eficacia en España son los siguientes:

- 1.- Sistema nacional: Su registro lo concede la Oficina Española de Patentes y Marcas (OEPM). Estas marcas pueden estar constituidas por un gran número de signos susceptibles de representación gráfica, entre los que cabe señalar: palabras, nombres y apellidos, firmas, cifras y sus combinaciones, eslóganes, dibujos, signos sonoros, colores y formas tridimensionales, incluidos envases y envoltorios. Atendiendo a lo anterior, la OEPM no denegará de oficio aquellas marcas que incurran en las citadas prohibiciones relativas, pero realizará una búsqueda informática a fin de comunicar su solicitud, a efectos informativos, a los titulares de signos anteriores idénticos o parecidos que pudieran tener interés en oponerse a aquéllas.

El registro de marca se concede por un plazo de 10 años, prorrogable ilimitadamente por períodos de idéntica duración, no obstante, el registro podrá caducar si la marca no es renovada, si no es objeto de uso real y efectivo durante un plazo ininterrumpido de cinco años, o el signo deviene genérico o engañoso para los productos o servicios que distingue.

Como novedad, cabe destacar la creación de la “sede electrónica” de la Oficina Española de Patentes y Marcas (<https://sede.oepm.gob.es>) mediante Resolución del Ministerio de Industria de 9 de marzo de 2010. La OEPM se

integra así en la iniciativa interministerial de trasladar la administración pública al entorno digital, con objeto de facilitar y agilizar los trámites administrativos relativos a derechos de propiedad industrial.

- 2.- Sistema internacional: Arreglo de Madrid / Protocolo de Madrid: El llamado “Sistema internacional” está integrado por el Arreglo de Madrid de 1891 y el Protocolo concerniente al Arreglo de Madrid de 1989, administrados ambos por la Organización Mundial de la Propiedad Industrial (OMPI), con sede en Ginebra.

Es necesario precisar que aunque se denomine “sistema internacional” no lo es en sentido estricto, sino que es simplemente un sistema en el que los trámites administrativos están unificados y mediante el cual, en definitiva, lo que se obtiene es una pluralidad de registros nacionales.

El solicitante tendrá que designar los países donde desea obtener protección y que, obviamente, deberán haber ratificado, bien el Arreglo, bien el Protocolo, dependiendo del convenio con base en el cual la solicitud sea tramitada. Posteriormente, la OMPI notificará a las Oficinas nacionales de los países designados y, si en el plazo de un año (en el caso del Arreglo) o de 18 meses (en el caso del Protocolo) dichas Oficinas no se oponen al registro basándose en su derecho nacional, la marca será registrada.

No se trata de un sistema abierto, puesto que sólo están legitimadas aquellas personas físicas o jurídicas que tengan un vínculo (por su nacionalidad, domicilio o establecimiento real y efectivo) con un Estado que sea parte en uno o ambos de los tratados citados, pudiendo, sobre la base de un registro o solicitud en la Oficina de marcas de dicho Estado, obtener un registro internacional que sea efectivo en todos o algunos de los países de la Unión de Madrid.

Constituye un significativo avance la incorporación del español como idioma de tramitación de las solicitudes de marcas en el Sistema de Registro Internacional desde el 1 de abril de 2004.

La equiparación del español al inglés y al francés (hasta ahora, los únicos idiomas de procedimiento reconocidos) potenciará, sin duda, el intercambio de las relaciones comerciales, tanto desde la perspectiva de la internacionalización de las empresas españolas en el exterior como respecto de la atracción de las actividades empresariales internacionales a los mercados españoles.

Dicha iniciativa facilitará también la adhesión al sistema de registro internacional de marcas de los países iberoamericanos, que podrán presentar y tramitar en su idioma las solicitudes de marcas internacionales, reduciendo costes y ganando en facilidad de tramitación.

3.- Marca comunitaria: La principal característica de la marca comunitaria es su carácter unitario. A través de un solo procedimiento y de un solo registro, su titular obtiene protección registral en todo el territorio de la Unión Europea, que abarca 27 Estados.

La marca comunitaria cubre, a través de un registro único, un mercado de aproximadamente 500 millones de consumidores.

Es importante mencionar que la marca comunitaria no sustituye los derechos de marcas de los Estados miembros. Los sistemas nacional, internacional y la marca comunitaria pueden coexistir y, en algunos casos, complementarse.

La marca comunitaria permite, a través de una sola solicitud y de un solo trámite, obtener un registro único que concede protección directa en todos los países miembros de la Unión Europea. Por tanto, el empresario que desee comercializar sus productos o prestar sus servicios en Europa, en lugar de tener que presentar una solicitud en cada uno de los países donde pretende su comercialización, puede obtener un registro comunitario que le otorga derechos exclusivos sobre la marca en todos los Estados de la Unión. Es asimismo destacable que la marca comunitaria es un sistema abierto a prácticamente todas las empresas del mundo, ya que están legitimadas todas aquellas que tengan un domicilio o establecimiento en la Unión Europea o en un país signatario del Convenio de París o que tengan su domicilio en un país miembro de la Organización Mundial del Comercio.

La marca comunitaria es administrada por la Oficina de Armonización del Mercado Interior (OAMI), con sede en la ciudad de Alicante (España). Las solicitudes de marca comunitaria pueden presentarse en cualquiera de los idiomas oficiales de la Unión Europea, si bien el solicitante debe designar, en todo caso, un segundo idioma de entre los cinco oficiales de la OAMI (alemán, español, inglés, italiano y francés), el cual podrá convertirse en el idioma del procedimiento en el caso de oposiciones o acciones de caducidad o nulidad.

Otra gran ventaja de la marca comunitaria es que no se exige prueba de su uso para la obtención del registro, siendo el uso de la marca en un solo país de la Unión Europea suficiente para mantener la validez de la misma.

Adicionalmente, la drástica reducción de las tasas aplicables al registro de marcas comunitarias supone, desde mayo de 2009, un incuestionable incentivo para optar por este sistema de registro.

El registro se concede por espacio de 10 años prorrogables por plazos idénticos, estando dicha renovación sujeta al pago de la tasa correspondiente.

La marca comunitaria confiere a su titular en todo el territorio de la Unión Europea el derecho de impedir a terceros la utilización de aquélla sin su consentimiento, así como la de signos idénticos o similares que pudieran generar un riesgo de confusión entre los consumidores. Es muy importante mencionar que, en caso de violación, cabe la posibilidad de sancionar actos realizados en cualquier Estado de la Unión Europea. Las cuestiones sobre violación de marca comunitaria corresponden a los Tribunales nacionales de Marca Comunitaria, designados por cada Estado.

En este sentido, hemos de aludir a la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, para la Reforma Concursal, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, la cual designa a los juzgados de lo mercantil y a la sección correspondiente de la Audiencia Provincial de Alicante como tribunales de marcas comunitarias en España, en primera y segunda instancia, respectivamente, extendiendo su jurisdicción, a estos efectos, a todo el territorio nacional.

#### **b) Protección de invenciones en España**

Las invenciones pueden protegerse en nuestro ordenamiento a través de los siguientes instrumentos jurídicos que otorgan derechos exclusivos a sus titulares: patentes, modelos de utilidad y diseños industriales.

Las patentes persiguen el fomento de las inversiones en I+D, así como el avance de la tecnología de un país. El Estado concede derechos exclusivos sobre la invención durante un plazo determinado, en general, de 20 años, a cambio de que, transcurrido ese período la invención pase al dominio público, pudiendo así beneficiarse toda la sociedad de la ventaja técnica que aporta la invención.

El titular de la patente podrá explotar el invento e impedir que terceros lo exploten, comercialicen o lo introduzcan en el comercio sin su consentimiento. Durante su vigencia, los terceros sólo podrán explotar la invención previa licencia del titular.

Son patentables los inventos nuevos que impliquen una actividad inventiva y sean susceptibles de aplicación industrial.

Las patentes se conceden por un plazo de 20 años a partir de la fecha de solicitud. No obstante, para su mantenimiento es necesario abonar tasas anuales que aumentan paulatinamente cada año. Transcurrido ese período, el objeto de la patente pasa al dominio público, pudiendo ser explotado por cualquier tercero. El Certificado Complementario de Protección para patentes farmacéuticas y productos fitosanitarios, en vigor desde 1998, amplía el plazo de duración, con un máximo de cinco años, durante el tiempo que resultara necesario para la concesión de la correspondiente autorización administrativa, imprescindible para la comercialización de estos productos.

Por último, la reforma de la Ley de Patentes operada mediante la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, suprimió la exigencia de que las transmisiones y licencias de patentes tuvieran que hacerse necesariamente en documento público, remitiendo al Reglamento de ejecución de la Ley de Patentes para la definición de los requisitos formales. Este Reglamento ha sido reformado recientemente para armonizar los requisitos documentales para la inscripción de cesiones, licencias, derechos reales, cambios de denominación y otras modificaciones de derechos para todas las modalidades de propiedad industrial, reduciendo notablemente los trámites administrativos.

### c) **Propiedad intelectual**

En España, la propiedad intelectual se regula en el Real Decreto Legislativo 1/1996 de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual. Asimismo, para las cuestiones de propiedad intelectual, es conveniente tener en cuenta que España es parte del Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas.

Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas, tales como, libros, composiciones musicales, obras audiovisuales, proyectos, planos, gráficos, programas de ordenador y bases de datos.

En España, la propiedad intelectual surge desde el momento mismo de la creación, sin que sea necesario registro alguno, lo que implica una protección automática. Sin embargo, siempre es posible depositar la obra en el Registro de la Propiedad Intelectual con la finalidad de obtener una prueba reforzada frente a terceros.

La protección para los derechos de autor tiene una duración de 70 años desde el fallecimiento del autor si éste es una persona física. En los casos en que a las personas jurídicas se les reconozca la condición de autor, dicha protección es de 70 años desde el día 1 de enero del año siguiente al de la divulgación lícita de la obra o al de su creación, si no se hubiera divulgado.

La propiedad intelectual genera diversos tipos de derechos, unos de carácter económico, y otros de naturaleza "moral". Estos últimos son irrenunciables e inalienables, y permiten al autor, entre otras cosas, decidir si su obra ha de ser divulgada, así como exigir el reconocimiento de su condición de autor. Por el contrario, los derechos de carácter económico o de explotación pueden ser objeto de comercio, por lo que se puede disponer de los mismos a favor de terceros.

En España, la titularidad de los derechos corresponde siempre al creador de la obra, a no ser que ésta se haya creado en el curso de una actividad laboral, se trate de una obra colectiva o que se cedan los derechos a un tercero.

Como ya hemos avanzado, los programas de ordenador son objeto de propiedad intelectual junto con la información documental que los acompaña, estando protegidos por los derechos de autor y teniendo, salvo algunas particularidades, el mismo tratamiento que las obras literarias.

La citada Ley de Propiedad Intelectual además de regular los derechos de autor, también reconoce los denominados derechos conexos a favor de artistas intérpretes o ejecutantes, productores de fonogramas, productores de grabaciones audiovisuales y entidades de radiodifusión.

#### d) **Acciones contra violaciones de los derechos de propiedad industrial**

El titular de los derechos de propiedad intelectual e industrial podrá ejercitar las acciones que le correspondan contra quienes lesionen sus derechos en España, tanto por la vía civil como por la vía penal.

El procedimiento para el ejercicio de acciones por la vía civil está regulado por la Ley de Enjuiciamiento Civil, que establece el juicio ordinario como cauce procesal para que el titular de la marca pueda hacer valer sus derechos frente a terceros.

El titular cuyos derechos hayan sido infringidos podrá solicitar:

- » La cesación de los actos que violen el derecho.
- » La indemnización de daños y perjuicios sufridos.
- » El embargo de los objetos producidos o importados.
- » La atribución en propiedad de los objetos o medios embargados.
- » La adopción de las medidas necesarias para evitar que continúen los ataques que violen el derecho.
- » La publicación de la sentencia condenatoria.

El titular de derechos también podrá solicitar las medidas cautelares que tengan por objeto asegurar la efectividad de las acciones.

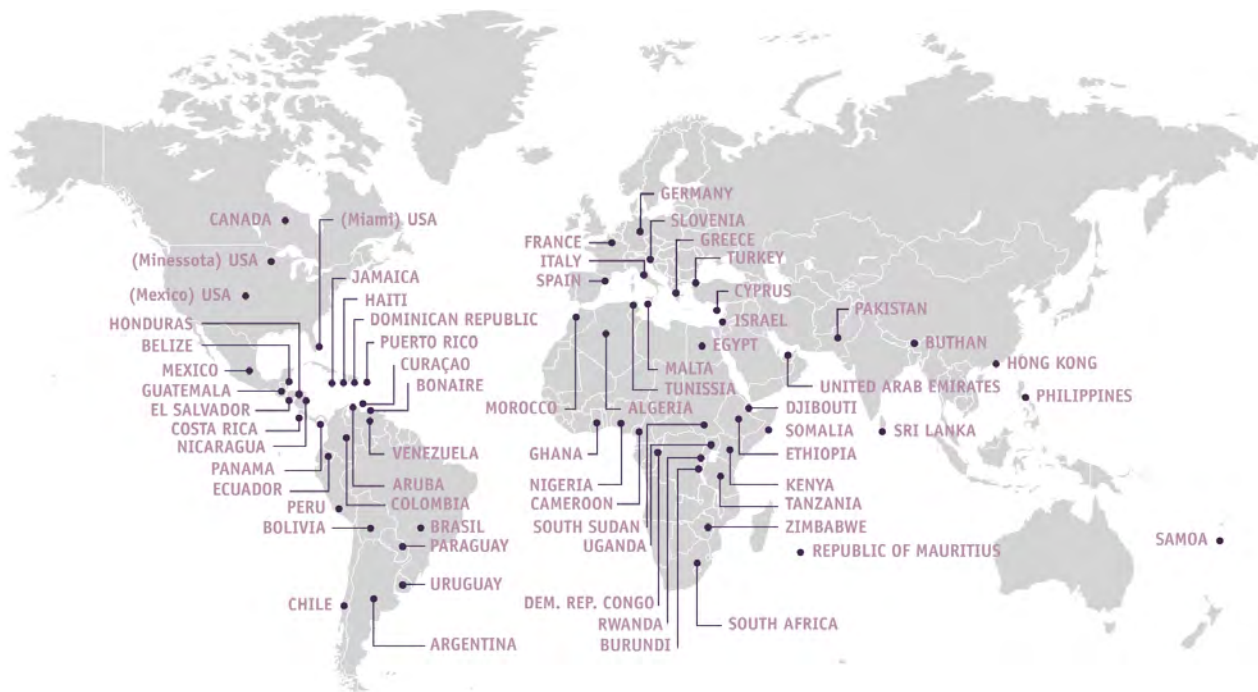
Los derechos de propiedad industrial se encuentran amparados igualmente por el derecho penal.

Así, además de actividades relacionadas con la comercialización, utilización, fabricación e imitación de invenciones y signos distintivos sin la autorización de su titular, la modificación del Código Penal, que entró en vigor el 1 de octubre de 2004, introdujo como delito la falsificación de variedades vegetales y las importaciones paralelas. Contra dichas

---

infracciones, el código penal prevé unas sanciones que, tras la modificación aludida, han quedado establecidas en prisión de seis meses a dos años y multas de doce a veinticuatro meses.

Asimismo, es destacable que han sido ampliadas las causas que determinan que un delito revista especial gravedad, para los que el Código Penal contempla mayores sanciones consistentes en pena de prisión (de uno a cuatro años), multa (de doce a veinticuatro meses) e inhabilitación especial para el ejercicio de la profesión relacionada con la infracción cometida (por un período de dos a cinco años).



#### BARCELONA JDA ASSESSORS

C/ Francisco de Quevedo, 9 - 08402 GRANOLLERS  
T. 93 860 03 70

\*

C/ Tres Creus, 92 - 08202 SABADELL  
T. 93 725 91 53

#### BILBAO CONFIANZ

C/ Colón de Larreátegui, 35 2º Dcha. - 48009 BILBAO  
T. 94 425 57 50

#### MADRID QUALITY CONTA

C/ General Yagüe, 20 - 28020 MADRID  
T. 91 555 58 55

#### SAN SEBASTIÁN CONFIANZ

C/ Avenida de la Libertad, 25 2º A - 20004 SAN SEBASTIÁN  
T. 94 344 15 68

#### VALENCIA CARLOS CARBONELL Y CÍA

C/ Martínez Cubells, 7 1º B - 46002 VALENCIA  
T. 96 339 27 24

**SFAI Spain** es una red nacional de despachos profesionales dedicados a la prestación de servicios para empresas en el ámbito de la auditoría, consultoría, asesoramiento tributario y legal que pertenece a la red **SFAI Internacional**, con presencia en más de 65 países y con más de 15.000 profesionales en todo el mundo. **SFAI** ocupa el puesto número 21 en el ranking mundial del International Accounting Bulletin, es miembro de pleno derecho del Forum of Firms del IFAC y participa en el Pacto Global de Naciones Unidas. En España, **SFAI** cuenta con más de 140 profesionales de diferentes disciplinas, ofreciendo una cobertura geográfica nacional con presencia directa de despachos profesionales que son referentes en sus sectores de actividad, en los cuales priman los valores corporativos de la proximidad y globalidad.



**SFAI**

SANTA FE  
ASSOCIATES  
INTERNATIONAL  
SPAIN

info@sfai.es  
www.sfai.es