

REGIMEN FISCAL DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS EN CROACIA

Francisco Delgado. Abogado y socio fundador de Inter Legalis d.o.o.

Extracto del artículo publicado por el autor en el Boletín Económico de ICE nº 3055, el 1 de septiembre de 2014

1. El sistema fiscal de la República de Croacia.

El sistema fiscal croata se encuentra prácticamente armonizado con los estándares de la OCDE, así como con la normativa comunitaria en materia fiscal, fruto del reciente proceso de adhesión a la Unión Europea, por lo que partimos de la base de una regulación fiscal segura y previsible. Como garantía adicional, España y Croacia tienen suscrito un Convenio de Doble Imposición que protege la posición de los residentes fiscales en cada uno de sus países, y establece los criterios de sujeción de las empresas españolas al sistema fiscal croata en sus operaciones en el país.

Como regla general, las empresas españolas podrán operar en el mercado croata sin necesidad de sujetarse a su régimen fiscal, en tanto en cuanto no desarrollen actividades mediante un establecimiento permanente, en cuyo caso deberán tributar por las rentas obtenidas en el país en igualdad de condiciones que las empresas locales¹, con las especialidades establecidas en las normas que se detallan a continuación.

1.1. El Convenio de Doble Imposición entre España y Croacia.

España y la República de Croacia firmaron el 19 de mayo de 2005 el denominado "*Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (en adelante el Convenio²)*", que en materia de sociedades, y en lo que afecta a las cuestiones que se tratan en el presente artículo regula el concepto de residencia (art.4), establecimiento permanente (art. 5), beneficios empresariales (art. 7) y empresas asociadas (art. 9), así como el reparto de dividendos, y el pago de intereses y cánones (arts.10 a 12).

El Convenio sigue al pie de la letra el modelo OCDE vigente en la fecha de su firma, previo a las últimas revisiones de 2008 y 2010. Así mismo, incorpora en su protocolo anexo una cláusula por la que se entenderá que aquellas disposiciones que estén redactadas siguiendo las respectivas disposiciones del modelo OCDE tendrán, en términos generales, el mismo significado que el expresado en los Comentarios del Modelo, con las modificaciones que surjan cuando corresponda, y

¹ Los principales tributos a tener en cuenta son el Impuesto sobre el Beneficio (*en croata "Porez na dobit"*), que grava los beneficios obtenidos por las empresas y con una regulación equivalente al Impuesto de Sociedades español, con un tipo único del 20%. Las especialidades a tener en cuenta a establecimientos permanentes de empresas españolas se estudian en el capítulo 3. Por otro lado, tiene especial importancia el tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido (*en croata "Porez na Dodatnu Vrijednost"*) el cual se encuentra completamente armonizado en su regulación con el derecho comunitario, y cuyo tipo general se eleva hasta el 25% (existiendo dos tipos reducidos del 13% y 5%). Su estudio en este artículo se referirá exclusivamente a supuestos muy excepcionales en los que una empresa española puede ser gravada por dicho impuesto, que se estudian brevemente en el capítulo 4.

² BOE 23 mayo 2006 y corrección errores BOE 29 marzo 2007.

que dichos Comentarios constituyen un método de interpretación del Convenio. Ello nos lleva a un escenario de *interpretación dinámica* y en mi opinión, a la plena aplicabilidad de los Comentarios de la OCDE más actuales³

Dichos Comentarios constituyen una fuente de interpretación capaz de dar una mayor seguridad a los aspectos más controvertidos, que afectan al tratamiento del sector de la ingeniería y construcción de infraestructuras y obra pública, el cual experimenta un creciente interés para las empresas españolas.

1.2. La normativa comunitaria.

La República de Croacia se incorporó como miembro de pleno derecho de la Unión Europea el 1 de julio de 2013, fecha desde la cual es aplicable el ordenamiento comunitario en las mismas condiciones que al resto de los Estados miembros. En la materia que nos ocupa, es de especial trascendencia la aplicación de la directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en materia de IVA, que ha modificado por completo la aplicación de este impuesto en el tráfico de bienes y servicios entre España y Croacia, así como la aplicación de distintas directivas comunitarias⁴ que afectan de manera directa a cuestiones de planificación fiscal internacional antes reguladas exclusivamente por la normativa interna de ambos países y el Convenio de Doble Imposición.

La incorporación del derecho comunitario ha tenido especial trascendencia práctica dado el principio general por el cual los convenios suscritos por los Estados miembros entre si no son aplicables si resultan incompatibles con el ordenamiento comunitario, pues la eficacia directa y la primacía de éste sobre el ordenamiento interno alcanza también a dichos convenios, lo que supone importantes ventajas en materia de dividendos e intereses, y el tratamiento de las transacciones entre empresas filiales y sucursales con su matriz y casa central respectivamente .

2. Supuestos de sujeción de las empresas españolas al sistema fiscal croata.

España considera residentes a las entidades que se hayan constituido en España, que tengan su domicilio social en territorio español o que tengan en dicho territorio la sede de su dirección efectiva, entendiéndose por tal el lugar donde radica la dirección y control del conjunto de actividades de la entidad⁵.

Dándose cualquiera de los tres requisitos anteriores, **e independientemente de lo que se establezca en la normativa interna croata**, cualquier empresa con residencia fiscal en España será reconocida como tal por las autoridades croatas en

³ Esto tendrá especial trascendencia en los criterios a adoptar en materia de gastos deducibles por establecimientos permanentes, dada la diferente redacción del art 7 del Modelo de Convenio actual y el vigente en la fecha de suscripción del Convenio España- Croacia.

⁴ Principalmente la Directiva matriz-filial y Directiva sobre intereses y cánones; Directiva 2009/133/ce, sobre fusiones, escisiones y canje de títulos; Directivas y reglamentos en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua en materia de recaudación; Directiva sobre fiscalidad del ahorro; Directiva sobre fiscalidad del ahorro; y Convenio 90/436/ce sobre supresión de la doble imposición en los ajustes de los precios de transferencia entre empresas asociadas

⁵ Artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

virtud de lo establecido en el art. 4 del Convenio⁶, lo que quiere decir que no estarán sujetas a tributación en la República de Croacia, **salvo por los conceptos y en las situaciones expresamente establecidas en el Convenio.**

La existencia de este Convenio es de especial trascendencia en materia de seguridad jurídica, pues supone una barrera de contención en las actividades empresariales españolas frente a la normativa fiscal vigente en la República de Croacia, y supone una herramienta eficaz para realizar una planificación fiscal previa con un alto grado de certidumbre. Solo en los supuestos establecidos en dicho Convenio, el empresario español estará sujeto al sistema fiscal croata.

Para definir dichos supuestos, se hace imprescindible dominar el concepto de establecimiento permanente (en adelante EP).

2.1. Establecimiento Permanente. El criterio que define la sujeción al sistema fiscal croata de las empresas residentes en España.

Cuando una empresa española opera a través de un EP, el Estado croata queda habilitado para gravar la renta obtenida en su territorio, quedando dicho establecimiento equiparado a una empresa residente, sin que puedan estar sometidos a imposición de manera menos favorable que las empresas locales que realicen las mismas actividades⁷.

Se entiende que una empresa tiene un Establecimiento Permanente cuando opera mediante un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, y en particular: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres, y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. El propio Convenio matiza dicha definición en varios sentidos:

- Se excluyen los lugares fijos de negocios mediante los que se realiza una **actividad meramente auxiliar o preparatoria**, como la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías, o ser transformadas por una tercera empresa.
- Se precisa que las obras de construcción, instalación o montaje sólo **constituyen establecimiento permanente si duran más de doce meses**⁸
- Se incluyen (pese a no existir un lugar fijo) determinadas actividades realizadas por un agente dependiente.
- Se precisa que no supone la existencia de establecimiento permanente el mero hecho de actuar a través de un agente independiente, o la existencia de una filial en el país.

⁶ La empresa deberá obtener el correspondiente Certificado de Residencia fiscal expedido por las autoridades españolas para beneficiarse de la protección que le otorga el Convenio.

⁷ En virtud del principio de no discriminación del art. 23 del Convenio.

⁸ Este concepto adquiere especial relevancia para las empresas españolas y se amplía en el apartado 2.2.

Según los Comentarios del Modelo OCDE, la definición general de establecimiento permanente exige que se trate de un "*lugar de negocios*", lo que exige un local, instalaciones tales como maquinaria o equipo, y que sea "*fijo o estable en el tiempo*", siendo indiferente que esas instalaciones sean propiedad de la empresa, o estén alquiladas o sean facilitadas por otra empresa sin ningún título jurídico (en precario), siempre que estén a disposición de la empresa. Se requiere así mismo que dicho lugar esté "*geográficamente localizado*", lo que excluye la presencia física de un vendedor, por ejemplo, que visita a los clientes en el país, toma pedidos y realiza actividades comerciales, aun cuando utilice las instalaciones de sus clientes para tales actividades, siempre y cuando dicha presencia no sea permanente. En todo caso, dicho lugar de negocios ha de utilizarse "*de una manera regular*".

Por otro lado, e independientemente de la existencia de un "lugar de negocios", el Convenio considera que existe un establecimiento permanente cuando la empresa cuenta con una persona (física o jurídica, residente o no), que tiene poderes para concluir contratos en nombre de la empresa (agente dependiente) o que resultan vinculantes para la empresa, aunque no se realicen en su nombre, siempre que tales contratos se refieran a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa y se realicen de una forma habitual.

Vemos por tanto, que los criterios son variables y han de estudiarse caso por caso y utilizando los Comentarios del Modelo OCDE a la hora de determinar si existe o no un EP. En la práctica, y como criterio general, se pueden adoptar dos criterios básicos para eludir la existencia de un EP, y por tanto, la sujeción al sistema fiscal croata:

1.- Cuando exista la utilización de un inmueble de forma regular, el criterio más conservador recomendará siempre la constitución de una filial o sucursal (EP) y el sometimiento al sistema fiscal croata, aprovechando la cláusula de no discriminación que permite a cualquier empresa española beneficiarse de los mismos criterios que las empresas locales. No obstante, se puede aceptar un cierto grado de riesgo cuando la actividad a desarrollar desde el inmueble sea claramente de carácter auxiliar o preparatorio, o en el caso de bienes y productos, para el mero almacenamiento, exposición o entrega de mercancías.

2.- Cuando se utilicen agentes, consultores, o profesionales en la realización de sus actividades, puede evitarse la sujeción al sistema fiscal croata cuando los mismos sean considerados independientes. Para ello se recomienda que los contratos que vinculen a la empresa con esta persona sean claros respecto a la no existencia de poderes para concluir operaciones en nombre de la empresa, y la no existencia de instrucciones que alteren la independencia del agente, sin perjuicio del intercambio de información necesario para el desarrollo de su actividad. No obstante, con independencia de la relación entre las partes, en los casos donde la permanencia de consultores, agentes o profesionales no es regular ni exige la utilización de un local, difícilmente pueden vincularse a un EP. Salvo que a la empresa española le interese beneficiarse de determinadas ventajas fiscales, no

será necesaria la sujeción al sistema fiscal croata, sin perjuicio de que se adopten las medidas de precaución que sean precisas⁹.

2.2. Las obras de construcción y especial referencia a los proyectos de ingeniería.

Especial mención requieren las actividades relacionadas con una obra de construcción, donde el criterio temporal adquiere relevancia por encima de los criterios considerados anteriormente, y que afecta de forma directa a un buen número de empresas españolas que operan de forma habitual en la República de Croacia.

Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses (Art. 5.3 del Convenio). La principal consecuencia de este precepto, es que independientemente de cualquier otra consideración, la utilización o no de locales, profesionales o lugares fijos de negocios, la participación en cualquier proyecto de construcción de duración superior a 12 meses, supone la existencia de un EP, y consecuentemente la sujeción al sistema fiscal croata de la práctica totalidad de las actividades relacionadas con obra pública.

La segunda consecuencia, y habitualmente desconocida por las empresas españolas, es la inclusión en este concepto de la actividad de las empresas de ingeniería, por cuanto las actividades de planificación "on site" y la supervisión de obra se entienden incluidas en el concepto de *obra de construcción*¹⁰.

En la práctica, es habitual que las empresas constructoras que resultan adjudicatarias de una obra pública, constituyan una sucursal como forma de verificar la existencia de un EP y desde la cual gestionar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa. No suele ser el caso de las empresas de ingeniería, lo que podría suponer en el futuro incidencias fiscales de cierta importancia, teniendo en cuenta el incremento paulatino en la adjudicación de proyectos de planificación y supervisión de obra a consorcios liderados por empresas españolas, especialmente en el sector ferroviario, aguas y medio ambiente.

3. Especialidades del *Impuesto sobre el Beneficio* a establecimientos permanentes de empresas españolas.

Aquellas empresas que actúen en el país mediante un EP, serán gravadas en sus rendimientos obtenidos a través del mismo, siendo aplicables las reglas que emanan del artículo 7 del Convenio, y que se pueden resumir en 3 aspectos principales:

1.- Ingresos sujetos a tributación:

⁹ En este sentido es preciso que la empresa española que contrata profesionales en el país, cuide la forma de contratación para evitar que se presuma la dependencia en la relación, verificando previamente que el agente o consultor está correctamente constituido como profesional independiente o se sirve de una sociedad mercantil para la prestación de los servicios. En caso contrario, las autoridades fiscales pueden presumir una relación de dependencia o incluso la existencia de un relación laboral con importantes consecuencias.

¹⁰ Comentario 17 al párrafo 3 del art. 5 del Modelo de Convenio OCDE. 28 de enero de 2003.

*Los beneficios empresariales obtenidos pueden gravarse ilimitadamente en el país donde se localiza el establecimiento permanente, **en la medida en que sean imputables a dicho establecimiento permanente.***

Esta cuestión tiene especial trascendencia por cuanto existe la creencia general de que una vez constituido un EP, todas las actividades de la empresa en el país deberán tributar obligatoriamente en la fuente. Esta cuestión ha motivado debates continuos y reservas por parte de diversos países a la hora de adoptar los nuevos criterios del modelo de Convenio de la OCDE¹¹.

No es el caso de España y Croacia. No pueden gravarse en la fuente los rendimientos obtenidos en un país donde se cuenta con EP, cuando tales rendimientos no sean atribuibles a dicho establecimiento. En realidad, esto siempre ha sido así, pero una confusa redacción del modelo anterior a 2010 hace que algunos países hayan interpretado dicho artículo de la forma más favorable para sus intereses, tejiendo una "*tela de araña*" o "*vis atractiva*" sobre cualquier rendimiento de la casa central o matriz en el país. En el caso España-Croacia, tal y como hemos dicho anteriormente, ambos países asumen una *interpretación dinámica* del convenio y no han opuesto reservas a este apartado, por lo que debemos interpretarlo según los últimos comentarios realizados al Convenio.

Esto tiene su importancia práctica. Hemos dicho antes que una empresa de ingeniería que realiza, por ejemplo, labores de supervisión en obra por un tiempo superior a 12 meses, constituye un EP con sujeción de su rendimiento al impuesto croata. Imaginemos que esta misma empresa desarrolla, sin mediación del EP, un proyecto de consultoría, no relacionado con obra o inmueble alguno, o un proyecto en obra por un periodo inferior a 6 meses. Mientras que los rendimientos del proyecto de supervisión deben someterse a tributación en Croacia (país de la fuente), los segundos se someten a tributación, directamente, en el país de residencia¹².

2.- Tratamiento de los gastos deducibles:

*Se garantiza el mismo tratamiento fiscal que a las empresas locales, **por lo que serán de aplicación las normas internas en materia de gastos deducibles.*** No obstante, existen algunas especialidades a tener en cuenta:

¹¹ Países como Chile, Grecia, Méjico o Turquía, entre otros, han planteado sistemáticamente reservas a este punto del Convenio cuando los comentarios han venido a aclarar, de forma definitiva, que los EP tributarán exclusivamente por las rentas obtenidas a través de dicho EP y no el global de las operaciones. El principio generalmente aceptado está basado en el criterio de que en la sujeción de los beneficios que una empresa extranjera obtiene de un país en particular, las autoridades fiscales de esos países deben analizar las diversas fuentes de renta que la empresa obtiene de aquel país y aplicar a casa una de ellas la prueba del EP. Comentario 12 al párrafo 1 del artículo 7 del Modelo de Convenio.

¹² Los comentarios al convenio 35 a 37 estudian de manera precisa esta cuestión en cuanto afectan a obras de construcción, y establece que los países han de prestar una cuidadosa atención al principio general de que la renta es imputable al EP únicamente cuando se deriva de actividades desarrolladas por la empresa a través del mismo

- Gastos no deducibles: Una vez registrado un establecimiento permanente¹³, quedará automáticamente inscrito como sujeto pasivo a efectos del *Impuesto sobre el Beneficio*. La base imponible de la entidad se obtiene mediante la aplicación de las reglas contables, donde a los ingresos le son aplicados los gastos deducibles, **con un sistema de ajuste de gastos atribuibles a la sociedad pero no deducibles**, entre los que destacan: el 70% de los gastos de representación, o el 30% de los costes relacionados con un vehículo de empresa¹⁴, costes de depreciación por encima de los máximos permitidos, pago de intereses a entidades vinculadas por encima del precio de mercado, costes de multas y sanciones, y en general cualquier coste no relacionado con la actividad de la empresa. Se aplica un tipo del 20% sobre los beneficios.

- Gastos no deducibles por infra capitalización: La constitución de filiales (sociedades limitadas independientes) no constituyen en teoría un establecimiento permanente, pero si suponen un vehículo en la práctica para el cumplimiento de las obligaciones fiscales alternativo a la sucursal o EP. En estos casos, el principal obstáculo son las limitaciones en materia de gastos deducibles relacionados con la financiación de la filial, sobre todo en supuestos de infra capitalización o **"thin capitalization"**. Según el artículo 8 de la *Ley sobre el Beneficio*, no serán deducibles los intereses abonados a la matriz en virtud de préstamos que excedan en 4 veces el capital aportado cuando se trate de entidades relacionadas, entendiéndose por tales aquellas que posean al menos el 25% del capital social¹⁵.

- El problema de los precios de transferencia: Tiene especial transcendencia la aplicación del **principio de libre competencia (arm's length principle)** en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia.

Lógicamente, la casa central repercutirá a la sucursal los gastos que sean atribuibles a la actividad empresarial desarrollada en Croacia. Debe permitirse la deducción de estos gastos, siendo aplicable en este ámbito el principio por el cual el establecimiento permanente debe actuar como si de una empresa separada e independiente se tratara.

Croacia ha asumido en su legislación interna las reglas y convenciones de la OCDE en materia de precios de transferencia, aplicándose los mismos criterios de

¹³ Se realizará habitualmente a través de una sucursal (en croata "*podružnica*"). La constitución de filiales, por medio de Sociedades Limitadas con participación plena de la matriz, no se consideran propiamente establecimientos permanentes, pues se trata como una entidad jurídica independiente. No obstante, al margen de esta consideración teórica, la constitución de filiales a través de una S.L. (en Croacia d.o.o) es un vehículo adecuado para desarrollar actividades empresariales que de otra forma estarían sujetas por medio de establecimiento permanente. La virtud de una filial (d.o.o.) es la limitación de la responsabilidad respecto de la matriz, con el inconveniente de un tratamiento fiscal más desfavorable en cuestiones clave como la libertad de financiación (problemas derivados de la figura de "thin capitalization" que se estudian en este mismo apartado).

¹⁴ Gasto muy penalizado en Croacia en la actualidad, que impide incluso la consideración del IVA derivado de la compra de un vehículo de empresa como soportado.

¹⁵ Por ejemplo, una sociedad limitada con capital social suscrito 100% por un empresa española, y por un importe de 5.000 euros, precisa para el desarrollo de sus actividades en su primer año de 100.000 euros adicionales. Por encima de 20.000 euros se supera el límite de 4 veces el capital aportado. La matriz deberá facturar los intereses generados por dicho préstamo a la filial a precio de mercado, y de dicha factura solo su 20% será deducible. Si el capital inicial se eleva a 25.000 euros, todo el gasto en intereses será deducible.

valoración y obligaciones de documentación que son comunes en todos los países de su entorno, incluido España. Esto obliga no solo a respetar los precios de mercado, sino también a documentar correctamente las operaciones vinculadas con la casa central. Esta materia es siempre delicada por la dificultad que entraña la fijación de precios de mercado, y especialmente en mercados pequeños como Croacia. En todo caso, es importante tener en cuenta que en el supuesto de ajustes por parte de la administración, la directiva matriz-filial, plenamente aplicable a Croacia desde el pasado 1 de julio de 2013, obligará al otro Estado a ajustar su base para evitar la doble imposición.

- Gastos repercutidos por la matriz: El Convenio de España-Croacia, al ser anterior al modelo de 2010, hace referencia a los "gastos de dirección y generales de administración", referencia expresa que se ha omitido en el nuevo redactado del art. 7 del Convenio. Una interpretación "*literal*" puede llevar a considerar como deducibles por esta vía solo los "*costes reales*", lo cual va en contra del principio de "empresa separada e independiente", pues a dichos gastos la empresa tendrá derecho a sumar el "*margen*" adicional de mercado, que es el margen que se hubiera pagado a un tercero independiente por la utilización de recursos equivalentes.

De hecho, la supresión del art. 7.3 del modelo actual de convenio tenía como objeto dar por cerrado el debate, y los actuales comentarios consideran "*obsoleta*" la interpretación anterior que impedía la facturación de un margen de mercado sobre el coste. Una vez más, la *interpretación dinámica* que debemos atribuir al Convenio nos debe permitir aceptar no solo los costes de la casa central, sino también el margen adicional de mercado.

4. Supuestos excepcionales de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las empresas españolas sin establecimiento permanente¹⁶.

En materia de IVA, opera el principio general de neutralidad en las operaciones intracomunitarias, mediante el que se configuran una serie de sistemas y herramientas (Sistema VIES de identificación de sujetos pasivos de IVA de los Estados miembros) y métodos de inversión de sujeto pasivo que se esfuerzan por garantizar dicho principio de neutralidad. Todos ellos son plenamente aplicables en Croacia desde el pasado 1 de julio de 2013.

No obstante, existen algunos supuestos que habitualmente afectan a empresas españolas en sus operaciones en Croacia, que entiendo necesario destacar. La Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero, establece una serie de excepciones en su artículo 47 a la regla de exención general por servicios prestados al exterior entre empresas comunitarias. Entre dichas excepciones se encuentran, entre otras, aquellos servicios que tengan relación con un inmueble, entendiéndose por tal una obra de construcción, y los servicios relacionados con esta (incluidos proyectos de diseño, planificación o supervisión de obra).

¹⁶ En materia de impuestos indirectos, la preocupación de las empresas españolas será evitar su aplicación en cuanto empresas no residentes y por tanto no sujetas al régimen fiscal croata. En el caso de empresas con establecimiento permanente en Croacia, la neutralidad de este impuesto estará garantizada pues aplican la plena deducibilidad de cualquier importe de IVA soportado en sus transacciones como el resto de empresas locales. por tanto, el tratamiento del IVA no contiene especialidad alguna para los EP de empresas españolas.

Siguiendo el supuesto que venimos utilizando durante todo el artículo, una empresa croata subcontratada¹⁷ por una empresa española en la ejecución de un proyecto de supervisión de obra, deberá facturar sus servicios aplicando un 25% de IVA. Esto supone una alteración muy notable de los precios habitualmente pactados en los presupuestos, y aunque la empresa española tiene medios para lograr la devolución de este IVA¹⁸, esto sucederá probablemente en un plazo no inferior a tres o cuatro meses, lo que supone un factor muy importante a tener a cuenta.

En la actualidad, las empresas locales no están facturando estos servicios con IVA considerando que están exentas por aplicación de la regla general, pero una reciente resolución de la Agencia Tributaria croata, de fecha 2 de diciembre de 2013, deja clara la cuestión en su respuesta a una consulta realizada por una empresa de nacionalidad austriaca. El supuesto planteado era precisamente un servicio relacionado con un proyecto de supervisión de obra, pero la resolución deja claro que cualquier proyecto de ingeniería "on site", relacionado con una obra o un inmueble radicado en Croacia, deberá facturarse con IVA.

Por último, será igualmente aplicable el IVA en las facturas emitidas a empresas españolas en los supuestos ya conocidos de excepción a la regla general, que junto a los servicios relacionados con un bien inmueble, añade los servicios de restauración y catering, *renting* de vehículos, hoteles y servicios de alojamiento, entre otros.

5. Conclusiones

El desarrollo de actividades de negocio por empresas españolas en Croacia, permite una planificación fiscal con un alto grado de seguridad jurídica. Esa sería la primera conclusión a destacar. La combinación de la plena aplicabilidad del Derecho de la Unión, el Convenio de Doble Imposición y su interpretación dinámica, que permite orientar las decisiones según las directrices que nos marcan los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, nos permite conocer y anticipar las reglas del juego:

Las rentas obtenidas por empresas españolas en Croacia están protegidas y tributarán solo en el país de residencia, por lo que las empresas españolas que operan en este país solo deben estudiar en cada caso si su actividad quedaría sujeta por la existencia implícita de un **establecimiento permanente**.

La segunda conclusión o recomendación a las empresas españolas que operan en Croacia, **es que adopten criterios conservadores en materia fiscal**. El sistema vigente entre España y Croacia garantiza la exención por doble imposición, no solo a través de la cláusula de Convenio suscrito entre ambos países, sino por el refuerzo de la Directiva Matriz-filial plenamente aplicable desde 1 de julio de 2013.

No merece la pena evitar la sujeción al régimen fiscal croata, cuando cualquier cuota tributaria abonada en este país será automáticamente deducida en España. Cuando existan dudas sobre la necesidad de constituir un Establecimiento

¹⁷ Es indiferente que esta empresa sea una filial, una empresa colaboradora o incluso miembro del mismo consorcio adjudicatario de una obra.

¹⁸ El procedimiento se regula por la OM EHA/789/2010, art. 3, que prescribe el procedimiento de devolución.

Permanente en relación con un proyecto concreto, la recomendación es constituirlo y evitar incidencias fiscales, pues no supondrá nunca un coste fiscal adicional.

La tercera conclusión se deriva de la experiencia con empresas españolas que operan en el sector de la obra pública, incluidas las de ingeniería, que en nuestra opinión deben replantear su estrategia fiscal y aprovechar el alto grado de seguridad jurídica que ofrece el sistema actual. La inversión en obra pública será creciente en los próximos años, y las autoridades croatas no tardarán en fijarse en algunas de las cuestiones planteadas en este artículo. **Defenderá su derecho a ingresar las cuotas tributarias provenientes de dicha actividad**, por lo que el criterio de los **12 meses de duración** deberá tenerse en cuenta siempre que hablemos de obra pública. Afortunadamente somos actores principales en dicho escenario y tenemos la responsabilidad y la posibilidad de planificar adecuadamente el tratamiento fiscal de cada proyecto.