

LA UTILIZACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO MECANISMO DE DESIMPOSICIÓN: UN TALÓN DE AQUILES EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL



IVÁN DOCASAR GARCÍA

Asesor fiscal en AZ Soluciones Contables | Instituto Universitario de Investigación en Economía Social, Cooperativismo y Emprendimiento | Universidad de Valencia
ID 0009-0004-4814-4182

Resumen:

En materia de fiscalidad internacional, la planificación financiera se vuelve un elemento esencial a la hora de que las empresas decidan expandir sus actividades a terceros estados distintos del territorio dónde se encuentran domiciliadas. Esencialmente, esa expansión se puede articular de tres posibles maneras: en primer lugar, mediante la creación de sociedades filiales participadas en todo o en parte por la sociedad matriz; en segundo lugar, a través de la ampliación de las actividades de la empresa por la vía de la actuación en otros territorios mediante agentes o comerciales (con mayor o menor grado de dependencia) y, en último término, a través de la creación de un establecimiento permanente en el país dónde la compañía desee ampliar sus operaciones.

En principio, la lógica nos llevaría a pensar que, en términos de eficiencia económica y de gestión, la tercera de las opciones podría resultar la más atractiva, ya que la casa central estaría contratando y

expandingo sus operaciones al amparo de su propia personalidad jurídica. No obstante, a nivel financiero y tributario esta opción no suele ser la más aconsejable.

Y no lo es debido, esencialmente, a la ficción jurídica que se crea a través de la figura del establecimiento permanente, ficción que lleva a la imputación de ciertos rendimientos como consecuencia del ejercicio de determinadas operaciones en un territorio, con independencia de que estas operaciones generen un impacto económico directo en las cuentas de la Casa Central.

Así, el principio de empresa independiente y separada despliega todos sus efectos y obliga a las compañías a hacer un ejercicio de determinación de rentas que corresponden a las actividades ejercidas en el Establecimiento Permanente en relación con el volumen global de las operaciones del grupo, de forma que en muchas ocasiones van a ver sometidas a gravamen rentas que no se han percibido de manera efectiva, poniendo en jaque, como veremos, el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición tributaria al contribuyente.

Palabras clave:

Fiscalidad internacional, planificación fiscal, establecimiento permanente, imputación de rendimientos, doble imposición.

I. Introducción

Dentro del tráfico comercial internacional entre empresas propio de una economía de mercado y globalizada como la actual, es muy frecuente que se produzcan relaciones entre corporaciones situadas en diferentes Estados. En el ámbito de estas relaciones transnacionales se produce un flujo de capitales extraterritoriales que provocan que una misma renta, o más bien, una renta calificada convencionalmente de la misma manera que se trasvasa de un Estado a otro pueda ser sometida a gravamen en dos o más territorios. El gravamen a aplicar por los diferentes territorios que gozan de potestad tributaria sobre una misma transacción será susceptible de generar una doble imposición jurídica, en la medida en que un mismo sujeto soportará una tributación en el estado en que resida conforme al principio de gravamen por sus

rentas universales, pero a su vez también tendrá que pagar impuestos en el Estado del que procedan dichos rendimientos en forma de retención aplicable en la fuente. Este principio general contemplado para que los territorios tradicionalmente importadores de capitales puedan también beneficiarse económicamente de la salida de dinero de sus fronteras y no todo el beneficio se concentre en el Estado al que se dirigen los flujos monetarios, no sólo resulta aplicable a operaciones entre entidades diferentes, siquiera a aquellas operaciones entre matrices y filiales, sino que también se han extendido a aquellas operaciones entre las empresas deslocalizadas y sus lugares fijos de negocio situadas fuera de sus fronteras en forma de establecimientos permanentes.

Es en este último caso dónde la imposición directa se complica en tanto en cuanto las operaciones realizadas por un establecimiento permanente recogen, tanto transacciones con agentes externos al propio establecimiento, operaciones con otras empresas o establecimientos asociados y también por supuesto interacciones con la propia empresa «padre» o Casa Central de ese establecimiento. Es por ello que el análisis del presente artículo pretende clarificar el panorama tributario respecto de la imputación de rentas a este tipo de entidades que, si bien actúan como una especie de brazo o tentáculo de la empresa principal, tienen un marco de tributación y regulación diferenciado de la misma. Por ello, en todo momento el artículo girará sobre la tributación de los beneficios empresariales considerando únicamente, en aras de simplificar la explicación de una problemática de gran trascendencia, relaciones comerciales y tributarias entre dos Estados: un Estado Fuente (de dónde proviene la renta) y un Estado residencia (a donde se dirige la renta).

II. Regla general de la tributación de las rentas empresariales: la tributación exclusiva en residencia

Como regla general, las operaciones respecto de rentas empresariales pagadas por una empresa en un Estado respecto de servicios prestados por residentes en otro Estado, no teniendo ambas empresas ninguna vinculación en cuanto a su

titularidad real, serán objeto de gravamen únicamente en el Estado del perceptor de la renta de acuerdo al artículo 7.1 del MCOEDE; modelo que recogen los distintos Convenios suscritos por España.

No obstante esta regla, el panorama de tributación cambia completamente cuando la empresa pagadora de las rentas no es una entidad independiente de la empresa receptora, de hecho no es siquiera una filial (empresa asociada a efectos del artículo 9 del MCOEDE), sino que es un establecimiento permanente de la misma. Este establecimiento permanente, tan temido por muchas empresas, se generará cuando una sociedad decide deslocalizar toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios; lugar fijo que puede tomar la forma de oficina, fábrica, sucursal... o incluso la de un agente comercial independiente con autonomía para celebrar contratos en nombre de la empresa y con dedicación habitual y prácticamente exclusiva a esa entidad.

Es en estos casos en los que, al amparo del mismo artículo 7 del Modelo, los Estados dónde se sitúan esos establecimientos permanentes obtienen su trozo de pastel en forma de imposición en la fuente. Pero el problema no reside en la potestad tributaria para gravar, que efectivamente tienen; ni siquiera en el tipo impositivo aplicable que determinarán en su legislación interna, sino en la determinación del rendimiento

correspondiente al Establecimiento permanente que puede ser objeto de gravamen. De nada sirve obtener por vía convencional el derecho a una parte del pastel si no existe tarta alguna que repartir, de forma que se queda en un derecho que, si bien está contemplado y regulado, no se proyecta en último término en una recaudación efectiva por parte del territorio dónde se sitúa el EP.

III. El problema subyacente: la determinación de la parte del capital correspondiente al establecimiento permanente

En el caso de las relaciones entre una matriz y una filial existe una máxima que permite diferenciar perfectamente las relaciones entre ambas: la filial tiene personalidad jurídica propia, por lo que, en teoría, puede funcionar perfectamente al margen de la sociedad matriz, sin que exista ninguna transacción entre la filial y la matriz, ni ninguna imputación de gastos. No obstante, en caso de que se produzcan dichas transacciones, lo cual es habitual en la práctica, las operaciones entre ambas tendrán la consideración de operaciones vinculadas y, por ende, estarán sometidas a un criterio corrector haciéndolas tributar como si se produjesen entre entes completamente independientes.

Pero esta situación no ocurre en el caso de que una empresa central opere en un determinado territorio a



través de un establecimiento permanente, pues el EP aunque disponga en España de un NIF propio con el que opere no tiene como tal personalidad jurídica propia, de forma que ni contrata con terceros, ni tiene personal propio, ni bienes de inversión propias, ni se endeuda autónomamente ni puede, obviamente, contratar con la casa central. Quien contrata frente a terceros, quien es titular de los bienes, quien tiene empleados es la empresa considerada en su conjunto, no el establecimiento permanente o la casa central[1].

De cara a la determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente existen principalmente dos enfoques: una estimación indirecta a partir de una proporción atribuible al EP en relación con el beneficio global de la empresa o una estimación directa a través de la calificación de las operaciones realizadas por el establecimiento. Ambos de ellos, en cierto modo, siempre cuentan de manera inevitable con un cierto grado de arbitrariedad; pues suponen de una manera o de otra una imputación de rendimientos que no se tiene por qué ajustar de modo exacto a la realidad de las operaciones efectuadas por el EP. No obstante, en términos de razonabilidad en la aproximación a la realidad fáctica, el segundo método permitirá hacer una imputación mucho más ajustada y fiel de activos y pasivos al establecimiento permanente. Es por ello que este segundo método es el que se adopta en el ordenamiento jurídico español a la hora de trabajar con este tipo de operaciones, de forma que los establecimientos permanentes están obligados a llevar contabilidad separada, así como al cumplimiento de las demás obligaciones de índole contable, registral o formal a que están obligados los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

IV. La regla de la proporcionalidad a través del principio de empresa separada

Una vez hecho el viaje que nos ha permitido llegar a la lógica de por qué las rentas obtenidas mediante EP pueden llegar a someterse a imposición en el territorio dónde se encuentra dicho establecimiento, toca poner el foco en cual es la fórmula para determinar la cantidad que se va a someter a tributación.

La regla que nos ofrece el Convenio es, en principio y atendiendo a la literalidad de la norma, una regla

sencilla: podrán ser objeto de gravamen aquellos beneficios que el Establecimiento Permanente hubiera podido obtener si actuase como una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, teniendo en cuenta tres factores: las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

Por lo tanto, la atribución de beneficios a los EP resultará del cálculo de las ganancias derivadas del conjunto de sus actividades y los gastos imputables al mismo, comprendidas tanto las transacciones con empresas independientes, las transacciones con las empresas asociadas y las operaciones internas con otras partes de la empresa.

La operativa que se debe de seguir para plasmar en la práctica los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente regulados en el artículo 7 implicará, tal y como se detallan en los comentarios al Modelo, un desmembramiento de las operaciones efectuadas por el establecimiento permanente en función de su naturaleza y una posterior agrupación de cada una de ellas dentro del grupo de transacciones que le correspondan, distinguiendo en total 3 tipos de rentas a agrupar.

1. Transacciones con empresas independientes

En estos casos la imputación de los ingresos no genera mayor problema, ya que el precio o contraprestación recibida será la que se integre en la base sujeta a tributación.

2. Operaciones con empresas asociadas

En estos casos, las normas que se deben aplicar son, directamente, las reglas de la OCDE en materia de Precios de Transferencia.

3. Operaciones internas con otras partes de la empresa (incluyendo tanto operaciones con la casa central como con otras partes o «brazos» de la empresa)

La ficción de empresa distinta e independiente requiere que esas operaciones internas se traten de forma similar a cómo se tratarían las transacciones realizadas entre empresas independientes, con los

ajustes que procedan en los casos de operaciones entre la empresa y una empresa asociada afecte directamente a la determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente. Este tipo de operaciones, así como su conveniencia, están en foco de las autoridades fiscales, que *«pueden optar por requerir a los contribuyentes que demuestren claramente la oportunidad de la consideración de la operación interna. Así, por ejemplo, un registro contable y la documentación justificativa del mismo en el que conste una operación interna en la que se transfieran riesgos, responsabilidades y beneficios de importancia económica, constituye un punto de partida útil a los efectos de la atribución de los beneficios»* (comentario nº 26 al artículo 7). De hecho, las autoridades tributarias concederán crédito a esa documentación a pesar de carecer de valor jurídico cuando sea coherente con la naturaleza económica de las actividades de la empresa y no difieran de aquellas que se hubieran acordado entre empresas independientes comparables. En cualquier caso, ello obliga a delimitar qué acuerdos internos deben considerarse como operaciones internas y cuáles se deben considerar como meras relaciones internas. Esta distinción es esencial porque el hecho de considerar, o no, a las relaciones internas como una operación interna influye directamente en la valoración de las mismas, y, por ende, en la imputación de ingresos y gastos a dicha parte de la empresa[2].

V. La determinación de los gastos deducibles imputables al establecimiento permanente y a la casa central

La determinación de los gastos que han de tener la consideración de deducibles es una cuestión que debe de ser resuelta por la ley interna del Estado donde se encuentra el establecimiento permanente[3]. En ejercicio de estas potestades ha sido el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes la que recoge el guante y regula la forma en que habrá de determinarse la base imponible del EP. El precepto es un artículo bastante denso, pero que en esencia recoge dos ideas fundamentales en materia de gastos deducibles: por un lado, no serán deducibles con carácter general, los pagos efectuados a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios asistencia técnica o por el uso o

la cesión de bienes o derechos. Del otro, sí que tendrán la consideración de gastos deducibles la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se reflejen contablemente, se justifiquen mediante una memoria informativa que acompañe a la liquidación y se imputen de manera razonable. Por lo tanto, no todos los gastos de dirección y de administración pueden ser imputables proporcionalmente a la casa central, sino únicamente aquellos realizados para los fines de los Establecimientos permanentes, lo que exige una labor previa de selección de e imputación de gastos que puedan tener la consideración de fiscalmente deducibles[4].

Por otro lado, haremos también una breve reflexión acerca de la imputación de los gastos a la Casa central española generados por sus establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso el régimen aplicable será el determinado por el artículo 22 del TRLIS. En estos supuestos debemos de diferenciar los gastos en que incurre el propio establecimiento permanente, los cuales deben ser deducidos en orden a determinar la renta exenta de la Casa Central, y por otro lado la imputación de los gastos generales y de administración. En estos casos, se niega la posibilidad de que todos los gastos generales de administración en que haya incurrido la central puedan ser imputados proporcionalmente al establecimiento permanente, de forma que solamente podrán ser aquellos que sirvan de manera efectiva para alcanzar los fines de dicho establecimiento. Esta era una práctica habitual por parte de la inspección tributaria a la hora de mermar las rentas exentas procedentes de EP de terceros Estados, haciendo un recálculo de los mismos conforme a la ficción de que el EP estuviera situado en España, de forma que por la vía de incrementar los gastos que debían ser descontados a las rentas exentas por la vía de una mayor imputación de gastos generales y de administración se lograba conseguir una mayor tributación efectiva en España.

A esta práctica puso coto el Tribunal Supremo a través de algunas resoluciones afirmando que la manera de imputar tales gastos se debe vincular a un análisis que, aunque no se realice de manera tan



exhaustiva renta por renta, sí que exige la necesidad una «selección» previa dirigida a comprobar cuales de ellos son aptos para su traslación, y discutir entonces la regla de proporcionalidad aplicable y sobre qué magnitudes dicha regla sería admisible[5].

VI. Conclusiones

Como hemos tenido ocasión de abordar, la regla general del artículo 7.1 del MCOCDE se ve afectada por la excepción prevista en el mismo precepto a través de la expresión «a no ser que (...) esa actividad se realice en el otro estado mediante un Establecimiento Permanente». Este «a no ser que» es el que se conoce como el principio del Establecimiento Permanente, principio que articula la posibilidad de que el Estado de la fuente grave las rentas que genera una empresa mediante un Establecimiento situado en dicho territorio, pero en todo caso solamente en la medida que sean imputables a dicho establecimiento. Esto quiere decir que el principio que se sigue a la hora de gravar las rentas de un establecimiento permanente, a partir del año 2008, es el de una entidad separada funcionalmente, de forma que los rendimientos se gravarán como si de una empresa independiente se tratase aunque su actividad se centre en una mera actividad fabril o de fabricación

para la casa central, lo que en muchas ocasiones puede resultar poco coherente con el principio de capacidad económica a la hora de exigir un gravamen. Y es que lo que reconoce, y en último término se exige a través de este principio, es que se someta a tributación como si de una empresa independiente se tratara, las actividades del establecimiento permanente, con independencia de que dichas actividades generen o no generen rentas finales para su empresa en conjunto.

Para más *inri*, lo imputación de rendimientos al establecimiento permanente, según reconoce el propio legislador interno a través del artículo 18 de nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades, puede ser diferente en función de cuál sea el Convenio que resulte de aplicación. Ello no hace más que mostrar, una vez más, cómo en muchos casos la imposición impositiva a los EP puede generar, en la práctica, una falta de correlación entre el gravamen soportado y la capacidad económica que fundamente su exigibilidad.

Referencias:

[1] MOLLES PAREJA, P., «El impacto de la vinculación fiscal en las relaciones establecimiento permanente-casa central; la acreditación de los gastos de la casa central imputados», Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2006, pp. 121-182 (122).

[2] PEDROSA LÓPEZ, J. C., «Evolución de las reglas de atribución de beneficios al establecimiento permanente en los modelos de convenio», Carta Tributaria, Número 55, Octubre 2019, pp 43-59 (54).

[3] Informe OCDE, párrafo 54.

[4] STS de 24 de septiembre de 2013, rec. nº 144/2010.

[5] Criterio recogido en la STS de 17 de julio de 2023, rec. nº 4128/2023.

