

TRIBUTACIÓN

LA PERSONALIZACIÓN DE LOS
ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

N.º 310

TRABAJO EFECTUADO POR:

ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA

Abogado. Asesor fiscal

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Noción de establecimiento permanente.
- III. Consecuencias de actuar por medio de establecimiento permanente.
 - 1. Tributación.
 - 1.1. Convenios de doble imposición.
 - 1.2. Legislación interna.
 - 1.3. Cifra relativa.

...

...

IV. Otras manifestaciones de personalización.

1. No discriminación.

1.1. Consolidación.

1.2. Desgravación de dividendos.

2. *Branch tax*.

V. Evolución de la personalización en los Modelos OCDE 1963/77/92.

1. Artículo 21: otras rentas.

2. Artículo 24: no discriminación. Relaciones triangulares.

VI. Tratamiento de los establecimientos permanentes en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

VII. Conclusiones.

TRIBUTACIÓN	LA PERSONALIZACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	N.º 310
-------------	--	---------

I. INTRODUCCIÓN

Este artículo quiere llamar la atención sucintamente sobre el modo en que estas entidades están siendo abocadas a manifestaciones de personalización más claras, a pesar de reconocerse, en principio, entre sus características la ausencia de personalidad jurídica.

Asimismo, se tratará cómo esta búsqueda y atracción de rasgos identificadores se ve reflejada en la evolución de los distintos Modelos de Convenio de la OCDE (1963, 1977 y 1992).

Partimos de la noción de «establecimiento permanente» que contiene el Modelo de Convenio. Y, por tanto, debe tenerse en cuenta que para aplicar dicho concepto es necesario que entre el país de residencia del «no residente» y el país donde se encuentre el establecimiento permanente debe haberse suscrito un Convenio de doble imposición; y que, salvo pequeños matices, los convenios actualmente vigentes se adaptan a los conceptos contenidos en el Modelo de Convenio de la OCDE correspondiente.

Ello no significa que no se aborde el tema desde el punto de vista de la legislación interna (para los casos en que no exista Convenio), pero se realizará a modo de colación o de aplicación práctica de algunos tributos.

Una de las manifestaciones más claras de personalización del establecimiento es su tratamiento fiscal como si fuera una *entidad autónoma y distinta* de la casa central; la inclusión en su base imponible de la totalidad de los rendimientos cualquiera que sea su origen *-beneficio mundial-*. No siempre ha sido así. En concreto, la legislación española ha evolucionado y también el Convenio Modelo en ambos aspectos.

La legislación española ha evolucionado:

- Desde considerar al establecimiento como un caso de obligación *real* de contribuir (es decir, incluyendo en su base sólo las rentas obtenidas en el país de la fuente) a un supuesto de obligación *personal* (diga lo que diga la literalidad de la norma) integrando en la base todas las rentas, cualquiera que sea su fuente, incluso las provenientes de países terceros, es decir, gravando el beneficio mundial.
- La configuración del establecimiento como una entidad distinta y separada de la casa central desde 1964. En la legislación precedente -Ley de Utilidades, año 1990, y Texto Refundido de 1992- aplicaba el sistema de cifra relativa -conocido como sistema español- en el que el establecimiento permanente era una prolongación o apéndice de la entidad de la que formaba parte sin autonomía tributaria ninguna.

Ambos aspectos se verán mejor si hacemos una sintética exposición del régimen tributario del establecimiento.

El Convenio Modelo de la OCDE ha evolucionado también. Desde un principio -Modelo de 1963- rechazó el sistema de «cifra relativa» aunque lo siga admitiendo nominalmente. Pero respecto del *beneficio mundial* como base imponible del establecimiento -es decir, como obligación «personal» de contribuir; como un «cuasi-residente»- el Modelo sólo lo declara explícitamente al añadir en 1977 un segundo párrafo en el artículo 22 («otras rentas»).

II. NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

No se pretende aquí realizar un análisis pormenorizado de las características del establecimiento permanente sino una sinopsis que permita delimitar *a priori* el perfil de estas organizaciones (1).

De manera general, el Modelo de Convenio de la OCDE define el establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios mediante el que una empresa realiza toda o parte de su actividad. Esta definición comporta una serie de requisitos:

(1) Para una comprensión más extensa véase el artículo 5.º del Modelo de Convenio de la OCDE y los comentarios al mismo.

- La existencia de una instalación (locales, máquinas, utillaje, ...).
- Fijeza o vinculación de las instalaciones a un lugar o espacio físico determinado, con cierto grado de permanencia temporal.
- Ejercicio efectivo de las actividades de la empresa mediante esta instalación.
- Necesidad de que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio global de la empresa.

El propio Modelo contiene una lista, no limitativa, de ejemplos que pueden considerarse constitutivos *prima facie* de establecimiento permanente y que deben considerarse en función de la definición general ya apuntada. Así, enumera los siguientes: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o gas, canteras, ... y las obras de construcción, instalación o montaje si su duración excede de 12 meses.

Además contempla determinados supuestos que en ningún momento determinan la existencia de establecimiento permanente. En general, se trata de casos que tienen por característica común el cumplir funciones auxiliares o preparatorias respecto de la actividad principal, a través de las que no resulta un beneficio claramente diferenciado del obtenido por la casa central, en la medida en que no cierran un ciclo económico completo. A título de ejemplo se pueden citar las instalaciones utilizadas únicamente para hacer publicidad, suministrar información, efectuar investigaciones científicas, vigilar la ejecución de un contrato relativo a una patente o a un *know-how*, ... si estas operaciones tienen carácter preparatorio o auxiliar.

Por otro lado, hay que resaltar que:

- Los establecimientos permanentes carecen de personalidad jurídica. La ausencia de una personalidad jurídica distinta de la que corresponde a la casa central es una característica fundamental, y ello permite diferenciar al establecimiento permanente de otras formas alternativas de realización de una actividad económica por el no residente (creación de filial, participación en sociedad residente, etc.).
- La responsabilidad de los establecimientos permanentes se extiende necesariamente a todo el patrimonio de la sociedad de la que forma parte. No hay, pues, dos entes económicos con responsabilidad diferenciada -como ocurre en el caso de sociedades matriz y filial- sino un ente con personalidad y responsabilidad jurídica única.
- Los establecimientos permanentes carecen de nacionalidad y su residencia no es otra que la del país en el que reside su casa matriz, su central.

En suma, cabe concluir que los establecimientos permanentes al no ser persona jurídica difícilmente pueden tener los atributos de la personalidad como son la nacionalidad, residencia, responsabilidad, etc.

Por último, conviene decir que el concepto de sucursal y el de establecimiento permanente es fiscalmente equivalente, aunque jurídicamente difieran. El primero tiene su origen en la legislación mercantil (2), mientras que el segundo lo tiene en la normativa fiscal. De ahí, que a modo de «*adagio* fiscal» se venga a decir que las sucursales son siempre establecimiento permanente, pero no al contrario, pudiendo existir establecimientos permanentes que no son sucursales. Vienen a ser algo así como el género (establecimiento permanente) y la especie (sucursal).

De modo que de aquí en adelante nos referiremos indistintamente a las sucursales como a los establecimientos permanentes.

III. CONSECUENCIAS DE ACTUAR POR MEDIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. Tributación.

1.1. Convenios de doble imposición.

Los más de 30 Convenios de doble imposición suscritos por España con otros países son un fiel reflejo, salvo supuestos particulares, del Modelo de Convenio de la OCDE (3). Por tanto, debemos acudir al Modelo de Convenio y en especial a los comentarios sobre sus distintos artículos, con el fin de determinar los ingresos que deben computarse en la base imponible del establecimiento permanente para el caso en que el titular del establecimiento es una persona residente de un Estado con el que España tiene vigente un Tratado de doble imposición. Debe tenerse presente que los Comentarios al Modelo de la OCDE son pieza fundamental para una interpretación de nuestros Convenios.

(2) Véase artículo 259 del Real Decreto 1597/1989.

(3) Convenios de doble imposición actualmente en vigor: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Canadá, Checoslovaquia, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, EE.UU., Filipinas, Finlandia, Irlanda, Francia, Hungría, India, Italia, Japón, Luxemburgo, Marruecos, México, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, U.K., Rumanía, Suecia, Suiza, Túnez, URSS.

A tenor de la OCDE, los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente (4).

A nuestro juicio, esta regla exige dos condiciones para que el país de la fuente pueda gravar los beneficios empresariales de una empresa extranjera:

- 1.^a Que realice su actividad en el país en cuestión.
- 2.^a Que lo haga por medio de establecimiento permanente.

Antes de tratar los ingresos que deben imputarse de manera general en la base imponible de un establecimiento permanente, vamos a afrontar una cuestión que la norma deja un tanto en el aire y que se refiere a si deben o no computarse las rentas procedentes de países «terceros» entre los ingresos del establecimiento permanente a efecto de determinar el beneficio gravable.

Normalmente los establecimientos permanentes de las empresas industriales o comerciales circunscriben su actividad al país donde radican y difícilmente pueden trascender sus fronteras. Las empresas de servicios, sin embargo, aunque sitúen sus sucursales y establecimientos para actuar en el país donde se instalan, pueden utilizarlos para actuar en otros países distintos. Ejemplo de ello son las entidades bancarias y compañías de seguros. Nada impide, en efecto, que una sucursal bancaria pueda realizar préstamos a residentes de otros países obteniendo, en consecuencia, rentas cuyo origen o fuente es un país «tercero» distinto del lugar donde el establecimiento está sito o del de residencia de la empresa. Ese problema es abordado por la OCDE en los Comentarios a los artículos 21 y 23 (otras rentas y métodos para evitar la doble imposición). Al referirse a «otras rentas» se entiende que se extiende a las rentas que provienen de un «tercer» Estado, esto es, las que no tienen su fuente en el país de residencia ni en el país del establecimiento permanente o sucursal. Es decir, la OCDE atribuye al establecimiento permanente no sólo las rentas que obtiene en el país de situación, sino las que tienen su fuente en un país «tercero» (5).

(4) Véase artículo 7.º 1 del Modelo de Convenio de la OCDE y comentarios.

(5) Los comentarios son explícitos: «El párrafo incluye la renta procedente de un tercer país. En este caso, se otorga un derecho de imposición al Estado contratante en que está situado el establecimiento permanente o la base fija».

Este punto se tratará de nuevo en el apartado dedicado a la «Evolución de la personalización en los Modelos de la OCDE: 1963/77/92», ya que este aspecto surgió en 1977 mientras que la mayoría de los Convenios suscritos por España se negociaron bajo la vigencia del Modelo de 1963.

Ahora, a la luz de los Comentarios del artículo 7.º del Modelo vamos a definir qué debe incluirse dentro del término «beneficios empresariales» para el cálculo de la base imponible del establecimiento permanente.

En primer lugar, se debe partir de la premisa según la cual los beneficios empresariales obtenidos por el establecimiento permanente deben gravarse con total independencia de los que obtiene la casa central, como si el establecimiento fuese una empresa distinta y separada de aquella de la que depende, aunque realice las mismas actividades en similares condiciones.

A tal fin, el Modelo de Convenio recoge -y los Convenios en vigor siguen- las siguientes reglas generales, que nosotros matizaremos:

- 1.^a Deben gravarse únicamente los beneficios reales (diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio) obtenidos por la sucursal, sin que sea posible gravar beneficios hipotéticos calculados por razón del empleo de métodos objetivos, módulos, índices o cualquier procedimiento que no se funde en magnitudes reales del período impositivo, y en una contabilidad comercial.

Normalmente toda organización comercial o industrial lleva la contabilidad comercial del establecimiento permanente con el fin de conocer la rentabilidad de sus diferentes secciones. Pero, como excepción, puede ocurrir que no sea posible dicha contabilidad separada. Por ejemplo, si las actividades del establecimiento permanente están tan estrechamente ligadas a las de la sede central que no es posible disociarlas. En estos casos podrán adoptarse válidamente otros métodos que sigan el criterio de «empresa separada». Más adelante nos referiremos a alguno de los numerosos y variados métodos existentes.

- 2.^a Se impone, como consecuencia de lo anterior, la necesidad de considerar deducibles todos los gastos, cualquiera que sea el lugar donde se realicen, siempre que se contraigan para los fines del establecimiento permanente. Y no sólo los de dirección y administración ocasionados fuera de España, como dispone nuestra legislación interna.

Sin embargo, hay que tener cuidado con una serie de conceptos, que por su difícil reconocimiento no se permite su contabilización. Es el caso de un establecimiento permanente que presta servicios auxiliares por cuenta de la sede central o viceversa. Por ejemplo, una gran sociedad realiza parte de sus actividades industriales o comerciales a través de un establecimiento permanente sito en otro país.

Además, este establecimiento realiza por cuenta de su sede central la publicidad de los artículos producidos por esta empresa, pero que no pasan por el mismo establecimiento permanente. Es evidente, en principio, que deberían añadirse los gastos efectuados por cuenta de la sede central a la hora del cálculo del beneficio (a menos que este ajuste se haya realizado ya en la propia contabilidad del establecimiento permanente). Si consideramos al establecimiento permanente y casa central como dos entidades independientes, el establecimiento no prestaría dichos servicios a no ser que la sede central le abonase una comisión y se le reembolsasen los gastos efectivamente realizados.

Sin embargo, aunque, en teoría, la inclusión de una cantidad en concepto de «comisiones» en los beneficios de todo establecimiento que haya prestado servicios que no sean para sus propios fines puede considerarse como un corolario de la noción de empresa separada, en la práctica, este principio será de aplicación muy difícil al no existir una base concreta para fijar el importe de dichas «comisiones»; y, por tanto, en la contabilidad del establecimiento permanente no figurará en el «Haber» una partida correspondiente al concepto de comisiones.

Igualmente, para la estimación de los beneficios imponibles del establecimiento permanente no hay posibilidad de tomar en cuenta importes ficticios representativos de beneficios debidos a una buena gestión. Supongamos el caso de una sociedad cuya sede central se encuentre en un país, pero que ejerce todas sus actividades industriales o comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en otro país. En el caso extremo podría suceder que únicamente las reuniones del Consejo de Administración se celebrasen en la sede central y que todas las demás actividades de la sociedad, excepto las que implican formalidades puramente jurídicas, se ejerciesen en el establecimiento permanente. En este supuesto, efectivamente, podría sostenerse que por lo menos una parte de los beneficios del conjunto de la empresa es imputable a la prudente gestión y visión de los negocios de los administradores; esta fracción del beneficio de la empresa debería, por tanto, imputarse al país donde se encuentre la sede central. Pero, como ya hemos dicho, ello no es posible debido a cuestiones de índole práctica.

- 3.^a Se impide, y en eso sí coincide con la legislación española, la calificación como gasto deducible a los cánones, intereses, etc., pagados por el establecimiento permanente a su sede central por préstamos, licencias de explotación, etc.

Se admite, sin embargo, que puedan invocarse consideraciones especiales en relación con los pagos de intereses efectuados entre las diversas partes de una misma empresa financiera (un banco, por ejemplo) en virtud de anticipos, etc., puesto que la concesión o percepción de dichos anticipos constituyen operaciones ligadas a la actividad ordinaria de estas empresas. Además, si una empresa abona intereses, etc., a un tercero y estos pagos están vinculados en parte a las actividades del establecimiento permanente, para el cálculo de los beneficios del establecimiento deberá tenerse en cuenta cierta proporción de estos abonos en la medida en que se les pueda considerar gastos contraídos para los fines de la sucursal.

- 4.^a No puede estimarse beneficio alguno gravable por el simple hecho de que el establecimiento permanente realice compras de bienes o mercancías a la sede central, dado su carácter auxiliar o preparatorio.
- 5.^a En fin, con base en el principio de continuidad, no se admite el cambio de método de estimación de los beneficios imputables al establecimiento permanente, salvo que existan motivos suficientemente válidos que lo justifiquen (6).

1.2. Legislación interna.

En opinión de muchos prestigiosos fiscalistas la Reforma Tributaria iniciada en 1977-1978 no es, desde luego, un modelo de modernidad en esta materia, y más que un avance respecto de la legalidad anterior ha supuesto un grave retroceso. No es nuestro propósito hacer una crítica de la misma y sí únicamente analizar las normas que regulan el establecimiento permanente y su significación en la vigente legalidad.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades ha incluido la tributación del establecimiento permanente como un caso de obligación real de contribuir (es decir, se ven gravados por la renta solamente obtenida en territorio español), lo que, como luego veremos, no deja de ser, en cierto modo, un contrasentido y se aviene mal con la propia extensión que el legislador da a la tributación del establecimiento (7).

La legalidad anterior a la Reforma definió de forma muy precisa el alcance de la tributación del establecimiento: «**Las entidades residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional por medio de establecimiento permanente, sólo serán gravadas por la renta o beneficio neto obtenido en dicho territorio determinado conforme a las normas aplicables a las entidades de residentes en España**» (8).

- (6) a) El principio de continuidad aparece, entre otros, en los Convenios de doble imposición con Alemania, Austria, Canadá, China, EE.UU., Finlandia, Hungría, Japón, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Reino Unido, Suiza, Túnez,
- b) El Convenio con EE.UU. presenta ciertas particularidades:
- Se reconocen expresamente como gastos deducibles los de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos similares.
 - Introduce un impuesto adicional que grava a las sucursales (*Branch tax*) (art. 14 del Convenio de doble imposición).
- (7) Véase artículo 7.º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978, de 27 de diciembre, y artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.
- (8) Véase artículo 6.º del Texto Refundido (Decreto 3359/1907, de 23 de diciembre).

La redacción dejaba lugar a pocas dudas; siguiendo la tendencia de la época-Modelo OCDE de 1963, el derecho a gravar quedaba limitado a las rentas obtenidas por el establecimiento «dentro» de España, excluyendo, en consecuencia, las rentas procedentes de fuera, las de «terceros países».

La ley actual ha modificado este criterio. El artículo 7.º de la Ley del Impuesto considera obtenidas en España y, por consiguiente, susceptibles de gravamen, **«los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español»**. Se ha producido un cambio sustancial ya que, de acuerdo con la ley actual, basta con que el establecimiento esté situado en España para que todos los rendimientos -cualquiera que sea su fuente, dentro o fuera de España- puedan gravarse. Es decir, al establecimiento permanente se le grava por su «renta mundial». Igual que si de un residente se tratase, ¿obligación «real» de contribuir? Evidentemente, no. Configurada así la tributación del establecimiento permanente, estamos ante un supuesto de obligación «personal» de contribuir o «cuasipersonal».

Queda, por ahora, apuntada esta característica en la evolución de la fiscalidad internacional española que no supone sino otro indicio de la *vis atractiva* que tienen los establecimientos permanentes respecto de la adquisición de rasgos personalizadores.

Pasando al tema concreto de este apartado, que se refiere al tratamiento que da la legislación interna a los establecimientos permanentes para el caso en que no exista Convenio de doble imposición aplicable: en primer lugar advertir que el concepto de establecimiento permanente es menos limitado que el contenido en el Modelo de Convenio de la OCDE, lo que motiva claramente que dicho concepto sea más restrictivo en caso de existencia de Convenio (9). En segundo lugar, la tributación será diferente según el tipo de establecimiento permanente de que se trate. Y a estos efectos se distinguen tres clases (10):

1. Establecimiento permanente con actividad continuada.

Se le exige que desde ellos se desarrolle una explotación económica que cierre un ciclo mercantil o, respecto a las actividades profesionales, que éstas se realicen de modo continuado o habitual en territorio español.

(9) Véanse artículos 7.º a) y 31.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

(10) Se pretende únicamente realizar un breve y escueto esquema sobre la tributación de estos establecimientos permanentes, sin entrar en más detalles.

Para la determinación de la base imponible rigen las mismas normas que para la determinación de la base en una sociedad residente, con las particularidades siguientes:

1.^a **Gastos de dirección y generales de la administración.** Para poder ser deducibles, deben cumplir los siguientes requisitos:

- Reflejo separado de la cuenta de resultados.
- Constancia de los importes, criterios y módulos de reparto.
- Otros criterios: cifra de negocios, costes y gastos directos.
- Inversión media.

2.^a **Compensación de pérdidas.** Podrán compensar sus bases negativas en los cinco ejercicios siguientes, al igual que en el régimen de los residentes, pero solamente con las bases positivas del mismo establecimiento, pero no de otros distintos.

La deuda tributaria se determina de acuerdo con las disposiciones aplicables a las sociedades residentes, pero solamente se podrán aplicar las bonificaciones y deducciones del propio establecimiento. No se considera, a efectos de la deducción por creación de empleo, la contratación de personal procedente del extranjero.

Las obligaciones formales que deben cumplirse:

- Obligación de declarar el impuesto en los mismos plazos que para las residentes.
- Las mismas obligaciones contables y registrales que las sociedades residentes.

Además, deben llevar contabilidad separada por las operaciones que realicen como tales establecimientos.

Resumiendo, se puede decir que estos establecimientos permanentes tributan por las ventas obtenidas, de igual forma que las sociedades residentes, con la única peculiaridad de que deben imputarse una serie de gastos generales de dirección y administración de la sociedad.

2. Establecimientos permanentes con actividad esporádica.

Se consideran como tales:

- Las obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a 12 meses.
- Los servicios realizados por un período superior a 183 días al año.
- Las explotaciones económicas que de suyo se consideran como actividad continuada, siempre que su duración sea inferior a tres años.

En cuanto al régimen de tributación, podrán optar entre dos posibilidades:

- Tributar como establecimiento de actividad continuada.
- Tributar como las ventas obtenidas sin establecimiento permanente.

Si se elige la segunda opción, la base imponible se determina deduciendo de los ingresos íntegros los sueldos, salarios y demás cargas sociales del personal, y los materiales incorporados a las obras.

A la cuota íntegra resultante se le pueden aplicar las siguientes deducciones:

- Bonificaciones por préstamos.
- Retenciones practicadas sobre los rendimientos declarados, a diferencia de la actividad continuada, donde se pueden aplicar todas las deducciones de las residentes.

En lo referente a las obligaciones formales, si optan por el segundo régimen no están obligados a la llevanza de la contabilidad y registros de carácter general, aunque deben mantener a disposición de la Administración Tributaria los justificantes de los ingresos, transferencias al extranjero y pagos realizados por este impuesto, así como de las retenciones practicadas y declaradas.

Y en cuanto a otras obligaciones censales, están obligados a inscribirse en el índice de entidades y a declarar el domicilio en España.

3. *Establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil.*

Tienen lugar cuando dispongan de una instalación o lugar de trabajo y destinen los productos o servicios realizados a su propio uso sin contraprestación alguna, aparte de cubrir gastos.

Para la determinación de la base imponible se parte de los gastos totales del establecimiento, sobre éstos se aplica el porcentaje del 15 por 100 y el resultado será la base imponible.

Si existen otros rendimientos que los puramente empresariales (por ejemplo: intereses, alquileres, incrementos de patrimonio) se suman a los de la actividad empresarial.

Al aplicarse el porcentaje del 15 por 100, no hay posibilidades de bases imponibles negativas, salvo si se producen disminuciones patrimoniales que excedan de los rendimientos empresariales.

A la base imponible así determinada se le aplica el tipo general para hallar la cuota, sobre la que no puede aplicarse ningún tipo de deducción ni bonificación.

$$BI = 15\% \text{ de gastos} + \text{ ingresos accesorios} \pm \text{ variaciones patrimoniales}$$

Tratándose de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, se aplicará el tipo del 35 por 100.

Cuando las rentas obtenidas se transfieran al extranjero, se aplicará adicionalmente el 25 por 100. Se exceptúan las obtenidas por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, o con el que España haya suscrito Convenio para evitar la doble imposición, salvo que el mismo contemple la posibilidad de este gravamen.

1.3. Cifra relativa.

Es el momento de referirnos a uno de los métodos de determinación más importantes y que fue utilizado por España hasta que surgió la obligación de llevar contabilidad separada por parte de los establecimientos permanentes. Estuvo en vigencia hasta 1964.

Ya dijimos que en ciertos casos es usual calcular los beneficios imputables a un establecimiento permanente, no sobre la base de la contabilidad separada o efectuando una estimación de los beneficios conforme al principio de empresa separada, sino simplemente distribuyendo los beneficios totales de la empresa de acuerdo con diversas fórmulas.

Un Estado contratante, de todos modos, puede continuar empleando un método tal si se utiliza corrientemente en ese país, aunque la base imponible que resulte difiera en cierta medida de la que daría una contabilidad separada, a condición de que equitativamente pueda considerarse que el resultado obtenido es conforme a los principios contenidos en el artículo 7.º del Modelo de Convenio de la OCDE. Sin embargo, es necesario subrayar que, de manera general, los beneficios a imputar a un establecimiento permanente deben determinarse de acuerdo con la contabilidad de dicho establecimiento permanente si ésta refleja realmente la situación. Se considera que un método de imputación basado en un reparto de beneficios totales normalmente es menos conveniente que otro que atienda sólo a las actividades del establecimiento permanente; aquél sólo deberá utilizarse, a título excepcional, cuando tradicionalmente venga siendo empleado de forma usual y, en general, tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes lo consideren satisfactorio. Cuando los Estados contratantes deseen poder utilizar uno de estos métodos deberá precisarlo en las negociaciones bilaterales.

Entre los Tratados de doble imposición firmados por España se observa que son bastantes los que recogen de manera explícita la posibilidad de determinar el beneficio empresarial utilizando el método de «cifra relativa». Otros, sin embargo, no conceden tal posibilidad.

Sin embargo, optar por un método de cálculo distinto al que ofrece la contabilidad separada hoy día es una opción más ficticia que real. A pesar de su reconocimiento en muchos Convenios de doble imposición, podemos afirmar que dichos métodos han quedado relegados a la marginalidad y son una «especie en extinción», debido a la obligatoriedad de llevar contabilidad separada por parte de los establecimientos permanentes.

Los métodos que implican un reparto de los beneficios totales tienen como característica común la imputación de una determinada proporción de los beneficios del conjunto de la empresa a una parte de la misma, por estimar que todas las partes de la empresa han contribuido, según el criterio o criterios adoptados, a la rentabilidad del conjunto. Lo que por lo general distingue estos métodos entre sí son los diversos criterios utilizados para determinar la proporción exacta de los beneficios totales. Los criterios usualmente adoptados pueden agruparse en tres grandes categorías, según que se basen en los ingresos de la empresa, en sus gastos o en la estructura de su capital. El primer grupo incluye los métodos de reparto basados en la cifra de negocios o comisiones (entre ellos el que estamos tratando); el segundo, los que toman como base los salarios, y el tercero, los que se fundan en el capital circulante de la empresa atribuido a cada sucursal o parte de aquélla.

Concretamente, la cifra relativa de negocios es aquella que determina la proporción que, respecto a los negocios totales de una empresa operante en varios territorios, guardan los negocios que la misma realice en cada uno de ellos. Su fundamento descansa en la razón de equidad dirigida a evitar una duplicidad fiscal, coordinando gracias a ella los regímenes tributarios vigentes en los diferentes territorios del mundo o de un Estado.

Puesto que se trata de un método en desuso y para supuestos puntuales nos vamos a referir únicamente a la aplicación que de él hizo el legislador a los efectos de la antigua contribución de Utilidades. Así, cuando una empresa actuaba a la vez en territorios de diferente régimen tributario, la anterior Ley de Utilidades adoptaba el sistema de la cifra relativa de negocios, aplicándolo en los aspectos diferentes:

- a) Tarifa I: retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración, cuando consistan en participaciones de beneficios.
- b) Tarifa II: dividendos, intereses y demás rentas análogas.
- c) Tarifa III: beneficios e imposición mínima sobre el capital.

Pero hoy en día, y a pesar de la disposición expresa del Convenio suscrito entre dos países, la aplicación del método de «cifra relativa de negocios» está en principio prohibida.

Cabe advertir de forma enérgica que el método de «cifra relativa» no es equiparable con la imposición complementaria sobre las rentas de los establecimientos permanentes, al que nos referiremos más adelante como *Branch tax*.

En el caso de «cifra relativa», el país donde radica la sucursal grava los dividendos distribuidos por la casa central, en la proporción que los beneficios totales, con cargo a los cuales se distribuyan los dividendos, estén en relación con la cifra de negocios o capital correspondiente a la sucursal. Por el contrario, en el *Branch tax* se gravan los «dividendos propios» de la sucursal, con independencia de si la casa central distribuye o no dividendos y cualquiera que sea la proporción que la sucursal represente respecto de la casa central. Así mientras la «cifra relativa» consiste en el tratamiento de la empresa como una unidad, el *Branch tax* es fruto de una personalización del establecimiento permanente.

IV. OTRAS MANIFESTACIONES DE PERSONALIZACIÓN

1. No discriminación.

El principio de «no discriminación» es una norma complementaria de los Tratados de doble imposición. Para el caso en que los Estados suscriben un Convenio para evitar a sus residentes una doble imposición, la OCDE consideró esencial que entre los dos países vinculados por el Tratado no existiesen discriminaciones por razón de nacionalidad.

Con carácter general, el principio de «no discriminación» implica que los nacionales de un Estado no reciban en el otro Estado un trato fiscal menos favorable que sus propios nacionales. Es de destacar el hecho de que se aplique a los nacionales, cuando el ámbito de los Convenios se reduce a los residentes de uno u otro Estado contratante (11). Por ejemplo, en la aplicación del Convenio hispano-finés cualquier persona con nacionalidad española o finlandesa podrá invocar este principio aunque no residan ni en España ni en Finlandia. También es importante resaltar que el principio de «no discriminación» habla de un trato «menos favorable» a los nacionales de otro Estado, por lo que nada impide que un Estado pudiera -por considerarlo oportuno- otorgar ciertas ventajas a los extranjeros sobre los nacionales.

Es evidente y se ha dicho con anterioridad, que el establecimiento permanente no reúne las propiedades de la personalidad -no tiene nacionalidad, no tiene residencia, es decir, su residencia es la de la sociedad- y, por ello, ha necesitado un tratamiento específico. Así no se les exige que se encuentren en las mismas condiciones sino que **«realicen las mismas actividades»** (12). Por ello, aquí se establece una «no discriminación» por razón del lugar de asentamiento, es decir, los residentes de un Estado que se «asienten» en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente deben ser tratados «como si» fuesen residentes del país donde radica el establecimiento. En definitiva, se establece la equiparación de trato entre un establecimiento extranjero y una empresa nacional que realice la misma actividad.

De este modo, el establecimiento permanente se personaliza al ser tratado como una empresa distinta y separada de su central.

(11) Véase artículo 1.º del Modelo de Convenio de la OCDE.

(12) El principio de «no discriminación» exige la reciprocidad, el que se aplique a los nacionales y que se encuentren en las mismas condiciones. Esta última condición debe ser entre contribuyentes que se encuentren en situación semejante, tanto de hecho, como de derecho. No ha lugar, por tanto, a un trato igual entre una persona (o entidad) que resida y otra que resida en otro Estado, porque sus condiciones jurídicas son radicalmente opuestas. Este requisito en virtud del artículo 24.4 del Modelo de Convenio de la OCDE no se exige a los establecimientos permanentes.

Con la entrada en España en la CEE (actual Unión Europea), mediante la firma de los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas, una nueva normativa y jurisdicción cobra plena vigencia y prevalece sobre la legislación interna española.

Los establecimientos permanentes van a verse directamente afectados por el acervo comunitario, especialmente en lo relativo al «Derecho de establecimiento».

Concretamente entre los preceptos del Tratado de Roma se prohíben las «restricciones» que pudieran afectar a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro en otro Estado miembro. Evidentemente, como ha señalado la doctrina y el Tribunal de Luxemburgo (TJCE) entre este tipo de medidas prohibidas se encuentran las de tipo tributario que tengan dicha finalidad (13).

El Derecho Comunitario tiene por objeto, en suma, garantizar el beneficio del trato de nacional a cualquier nacional de un Estado miembro que se establezca, aunque sólo sea con carácter secundario, en otro Estado miembro. Debiendo entenderse por establecimiento secundario a las agencias, sucursales, etc.

Por tanto, al igual que el principio de «no discriminación» establecido en los Convenios de doble imposición, en el ámbito de la Unión Europea no puede otorgarse un trato menos favorable a los nacionales del otro Estado una vez que el Tratado de Roma equipara la sucursal de un Estado miembro a la condición de nacional que tengan las sociedades en el otro Estado donde se ha establecido.

Esta prerrogativa concedida a los establecimientos permanentes viene refrendada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en una sentencia en que este Tribunal es llamado a pronunciarse sobre una demanda interpuesta por la Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Francesa. A esta última se le imputa no haber extendido a las sucursales y agencias constituidas en Francia por las compañías de seguros de otros Estados miembros, el crédito fiscal conocido con el nombre de «avoir fiscal» (crédito fiscal imputable) del que gozan las correspondientes empresas francesas (14).

(13) El artículo 52 de la CEE establece en su primer párrafo:

«En el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro serán suprimidas de forma progresiva durante el período transitorio. Dicha supresión progresiva se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro».

(14) Se trata del Asunto 270/83, Sentencia de 27 de enero de 1986.

Para demostrar que la denegación a una sucursal del régimen de crédito fiscal imputable («avoir fiscal») es contraria al Tratado de la CEE, la Comisión propone dos pruebas:

- En primer lugar, este régimen constituye, respecto a las sucursales y agencias en Francia de compañías de seguros que tengan sus domicilios en otros Estados miembros, una discriminación en comparación con las sociedades que tengan su domicilio en Francia. La discriminación aparece porque las sociedades francesas pueden recuperar el Impuesto sobre Sociedades (en parte) de la sociedad que distribuye los dividendos (15); por el contrario, si se trata de un establecimiento permanente (sucursal) que posea acciones de sociedades francesas no se le reconoce tal derecho. En esta situación la discriminación parece clara al perjudicarse al establecimiento permanente si posee una cartera de acciones en relación a una sociedad filial que tenga la misma cartera.
- En segundo lugar, este régimen fiscal desfavorable para las sucursales y agencias de empresas de seguros extranjeras limita indirectamente la libertad de que deben disponer las compañías de seguros situadas en otros Estados miembros; libertad de establecerse en Francia bien con la forma de filial, bien con la forma de sucursal o agencia. Este régimen constituye un incentivo al preferir la forma de filial para escapar a la desventaja que resulta para el establecimiento permanente o sucursal de la denegación del beneficio del crédito fiscal imputable. Y, por tanto, la «libertad de establecimiento» quedaría privada de sentido si, para gozar del crédito fiscal, las sociedades extranjeras debieran constituir filiales en vez de ejercer su actividad por medio de agencias y sucursales (establecimientos permanentes).

El Tribunal, como puede adivinarse, falló en favor de la Comisión, declarando que la República Francesa incumplió las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 52 del Tratado, al no dar el mismo trato fiscal a las sucursales y agencias en Francia de las compañías de seguros con domicilio en otro Estado miembro que a las compañías con sede en Francia; argumentando que admitir que el Estado miembro del establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente por el solo hecho de que la sede de una sociedad esté situada en otro Estado miembro vaciaría de contenido las disposiciones del Tratado, por lo que la ausencia de armonización del Impuesto sobre Sociedades en los Estados miembros no justifica la diferencia de trato comentada, pues supone condiciones diferentes de establecimientos a las personas o empresas de otros Estados miembros respecto de los propios nacionales.

(15) El «avoir fiscal» francés no es otra cosa que un medio para atenuar la doble imposición económica de los dividendos. La sociedad que los paga ha satisfecho el Impuesto sobre Sociedades y la sociedad que los recibe también. Por ello, en Derecho francés se «devuelve» a esta última el Impuesto sobre Sociedades (parte) pagado por la primera. La sociedad receptora o beneficiaria de los dividendos tiene un «crédito fiscal» («avoir fiscal») frente al Fisco. Lo mismo ocurre cuando el beneficiario es una persona física.

Por consiguiente, tanto por vía de aplicación de los Tratados de doble imposición como del Tratado de la CEE se extrae la equiparación que debe realizarse entre una sucursal de una sociedad extranjera o comunitaria y una empresa nacional. De aquí se derivan una serie de consecuencias de índole práctico que pasamos a analizar.

1.1. Consolidación.

El régimen de declaración fiscal consolidada es una tendencia muy generalizada en los países industrializados; supone la superación de la tributación fraccionada de las entidades que integran un grupo. Ello permite, lógicamente, la obtención de un resultado o base imponible única para el grupo, fruto de la compensación de beneficios y pérdidas obtenidos por cada sociedad integrante. Es evidente que el régimen comporta ventajas en ciertos casos, sobre todo en aquellos en que algunas sociedades tengan pérdidas que, de no compensarse inmediatamente con los beneficios de otras, deberían esperar a que la sociedad perdedora pueda obtener beneficios dentro de los cinco años siguientes, con la consiguiente carga financiera que supone la espera y el riesgo de no poder compensar las pérdidas si dentro de ese plazo no se logran beneficios en cuantía suficiente.

Además el régimen de consolidación tiene otras muchas ventajas: no retención en los préstamos intersocietarios, no aplicación de la doctrina de los precios de transferencia al existir las eliminaciones intergrupo, eliminación total de la doble imposición de dividendos entre las sociedades del grupo debido a las eliminaciones de dividendos intergrupo, aprovechamiento de todas las deducciones y bonificaciones individuales por parte del grupo, etc.

Sin embargo, disfrutar de este régimen fiscal específico requiere la previa solicitud y correspondiente concesión administrativa, la cual, a su vez, es discrecional. Y además las sociedades que integran el grupo deben cumplir una serie de condiciones, entre las que se encuentra el tratarse de sociedades anónimas residentes en España. Éste es el requisito que nos interesa desarrollar ya que si partimos del hecho que los establecimientos permanentes (sucursales) carecen de personalidad jurídica, igualmente cabe predicar de los mismos que no pueden consolidar al no tener residencia.

Desde nuestro punto de vista la cuestión fundamental no es si un establecimiento permanente cumple los requisitos legales necesarios para encabezar un grupo consolidable a efectos fiscales. La cuestión es otra y puede resumirse, conforme hemos visto, de la forma siguiente: si los Tratados de doble imposición y el Tratado de la CEE exigen que a los establecimientos permanentes se les otorgue el mismo trato fiscal-consolidación que a una sociedad dominante con residencia en el país de que se trate. Y ello por razón de los principios de «no discriminación» y de «libertad de establecimiento». Debe tenerse presente que la aplicación de estos Tratados tiene carácter prevalente sobre la legislación interna. En consecuencia, debiera otorgársele el régimen de consolidación en pie de igualdad con las sociedades residentes. De modo que la negativa a otorgar al establecimiento el régimen de declaración consolidada basándose en su «presunta»

ausencia de residencia supone un trato de desfavor desde el ángulo fiscal que provoca una discriminación perjudicial sin fundamentos legales para merecerla ya que el establecimiento permanente debe ser tratado fiscalmente como residente.

1.2. Desgravación de dividendos.

De nuevo la OCDE establece un régimen excepcional a los establecimientos permanentes respecto de la norma general. El Modelo de Convenio de la OCDE admite que los dividendos o intereses recibidos por un establecimiento permanente sean considerados como si el establecimiento fuese sociedad residente del país donde está situado y no en el país donde reside la casa central. Esto es, se le da una cuasiresidencia distinta de la que corresponde a su sede (16).

En tales supuestos, el país del establecimiento debe evitar la doble imposición, obligación que siempre corresponde al país de residencia (17).

2. Branch tax.

La figura del *Branch tax* surge en EE.UU. en 1987 y sus repercusiones en España se hacen patentes en el Convenio suscrito entre España y EE.UU. para evitar la doble imposición de 22 de diciembre de 1990 (18).

Su origen se debe a la intención del Senado americano de reducir la disparidad fiscal entre las filiales americanas y las sucursales de empresas extranjeras y la discriminación entre las sociedades americanas y las extranjeras que actúan en EE.UU. Para evitarlo el Comité del Senado cree que debe establecerse un impuesto adicional sobre las sucursales. En el fondo, lo que se ha producido en EE.UU. es una identificación del binomio «filial/sucursal».

(16) Véase artículo 21, párrafo 2, del Modelo de Convenio de la OCDE.

(17) Esta posibilidad surge o puede surgir en varias situaciones (algunas muy complicadas), dos de las cuales son frecuentes:

- 1.^a Situación: un establecimiento permanente sito en el país B y perteneciente a una empresa residente en el país A recibe rendimientos del país C. Si el país C grava tales rendimientos, el país B tiene derecho a integrar los entre las rentas del establecimiento permanente y tiene también la obligación de evitar la doble imposición imputando el impuesto del país C. De otra suerte, existiría discriminación contra el establecimiento permanente.
- 2.^a Situación: se refiere al caso en que un establecimiento permanente sito en el país B perteneciente a una empresa residente en el país A reciba de este país dividendos (o intereses). En tal caso, el país A es, a la vez, país de residencia y país de la fuente. Los dividendos o intereses podrán sufrir el impuesto del país A como país de la fuente (a pesar de ser también el país de residencia) y el país B -donde radica el establecimiento- integrará tales dividendos entre las rentas del establecimiento e imputará, para evitar la doble imposición, el impuesto exigido por el país A.

En ambos casos, la doble imposición respecto de tales rentas se evita por el país B donde radica el establecimiento permanente y no por el país de residencia A.

(18) Véase artículo 14 de dicho Convenio de doble imposición.

Es decir, una personalización prácticamente completa del establecimiento permanente y su identificación con las filiales.

La figura del *Branch tax* cubre dos modalidades:

1.^a *Branch profits tax*: consiste en un impuesto que grava al 30 por 100 la llamada «Cuantía Equivalente a Dividendo», que consiste en aquellos beneficios de una sociedad extranjera (excluyendo determinadas categorías de renta sometidas a normas peculiares de tributación) que se encuentren vinculados efectivamente a la actividad comercial o industrial que aquélla desarrolle en los EE.UU. -hayan sido o no distribuidos- y sobre los que habrán de practicarse los siguientes ajustes:

- a) De tales beneficios se restará, en su caso, el aumento habido en el patrimonio neto de la sociedad en los EE.UU. al cierre del ejercicio, con respecto a su patrimonio neto al cierre del ejercicio precedente.
- b) Por el contrario, dichos beneficios se incrementarán, en su caso, por la disminución que se haya producido en el patrimonio neto de la sociedad en los EE.UU. al cierre del ejercicio, en comparación con su patrimonio neto al cierre del ejercicio precedente. Este incremento no podrá exceder, sin embargo, del importe de los beneficios acumulados al cierre del ejercicio anterior (deducida su respectiva «Cuantía Equivalente a Dividendo»).

La base imponible son las cantidades repatriadas a la central o lo que es lo mismo, los beneficios no reinvertidos en EE.UU. De modo que, en la medida que los beneficios se reinvierten en EE.UU. (*qualifying U.S. assets*) el «dividendo» disminuye y el impuesto es menor. Por el contrario, cuando las inversiones en EE.UU. disminuyen, el «dividendo» aumenta y el impuesto también.

Para el cálculo del patrimonio neto se tomará el importe total de los activos que la sociedad tenga en los EE.UU., menos su pasivo, aun cuando el resultado fuese de signo negativo.

2.^a *Branch level interest tax*: esta segunda modalidad es un gravamen adicional sobre intereses que responde a lo siguiente: los intereses satisfechos con motivo de una actividad comercial o industrial realizada en los EE.UU. por una sociedad extranjera se equiparan a los intereses pagados por una sociedad de los EE.UU., y por consiguiente, quedan sometidos a la oportuna tributación por retención. Sin embargo, para el cálculo de los beneficios atribuibles a dicha actividad, no sólo son deducibles los intereses satisfechos sino todos los atribuibles a la actividad aunque no se paguen por la sucursal sino por la casa central para los fines de la actividad en

EE.UU. Pues bien, dado que puede producirse una diferencia entre los intereses deducibles para la sucursal y los intereses pagados por la sucursal y dicho exceso reduciría la base del *Branch tax* sin un ingreso paralelo para el erario de los EE.UU., se estableció este gravamen del 30 por 100 que grava sobre el exceso de los intereses deducibles con respecto a los intereses realmente satisfechos por la sucursal.

En lo que a este trabajo incumbe, el *Branch tax* establecido en el Convenio España-EE.UU. (19) no es sino el reflejo de la evolución y creciente significación de los establecimientos permanentes. El Impuesto sobre las Sucursales es un síntoma más de la personalización que sufren los establecimientos permanentes.

V. EVOLUCIÓN DE LA PERSONALIZACIÓN EN LOS MODELOS OCDE 1963/77/92

1. Artículo 21: otras rentas.

Al referirse el Modelo de la OCDE en el artículo 21 a «otras rentas» se entiende que se extiende a las rentas que provienen de un «tercer» Estado, esto es, las que no tienen su fuente en el país de residencia ni en el país del establecimiento permanente o sucursal.

En este punto se ha producido una alteración sustancial, a nuestro juicio, en el Modelo de la OCDE. El Modelo de 1963, que es el seguido por la casi totalidad de nuestros Convenios, se limitaba a establecer que las rentas no mencionadas expresamente se gravan en el país de residencia, sin plantear el tema de las rentas procedentes de un país tercero.

Sin embargo, el Modelo de 1977 aborda directamente la cuestión y añade una excepción según la cual se atribuyen al establecimiento permanente no sólo las rentas que obtiene en el país de situación, sino las que tienen su fuente en un país tercero. Los Comentarios de la OCDE a este apartado son explícitos: **«El párrafo incluye la renta procedente de un tercer país. En este caso se otorga un derecho de imposición al Estado contratante en que está situado el establecimiento permanente o la base fija».**

Nuestros Convenios, en su mayoría, no incluyen aquella excepción al ser suscritos bajo la vigencia del Modelo de la OCDE de 1963. En aquella época la idea central era la de que el establecimiento permanente atribuía el derecho a gravar al país de situación los beneficios obteni-

(19) No es el único Convenio de doble imposición donde se establece este impuesto. Así, por ejemplo, en el Convenio de doble imposición con Canadá también se exige.

dos dentro de su territorio (en su fuente), pero no las rentas cuya fuente era un país tercero. El artículo referido a tales rentas («rentas no mencionadas expresamente»), artículos 21, 22 ó 23; según los Convenios, atribuía el derecho exclusivo de gravarlas al país de residencia sin ningún derecho al país donde radica la sucursal (excepción hecha del Convenio con Canadá).

Por consiguiente, en principio debe aplicarse estrictamente el criterio de que el país donde radica el establecimiento sólo puede gravar rentas (beneficios) que tengan su fuente u origen en el propio país donde está situada la sucursal que, por lo demás, constituirán la inmensa mayoría de las rentas (salvo expresión en contrario en el Convenio de doble imposición).

Ésta es la solución que «debiera» ser, de acuerdo con el texto de los Convenios. Pero, en la práctica, creemos que se realiza la aplicación contraria a la legal y las sucursales son gravadas en el país donde radican por la totalidad de sus rentas, independientemente del país donde procedan.

El Modelo de la OCDE de 1977 recogió esta línea de imposición dando un paso hacia adelante en pos de una mayor personificación del establecimiento permanente.

Es evidente que afirmado el derecho que tiene el país donde está sita la sucursal a gravar todas las rentas del establecimiento, se impone la obligación de evitar la doble imposición. Dicha obligación la establece el Modelo de 1977 por vía indirecta a través de la norma de «no discriminación» por la que se equipara fiscalmente a los establecimientos permanentes con los residentes (20).

2. Artículo 24: no discriminación. Relaciones triangulares.

Entre el Modelo de Convenio de 1963 y el de 1977 no se produjeron modificaciones sustanciales. Por el contrario, entre este último y el Modelo de 1992 existen una serie de variaciones que merecen especial atención. Sobre todo en lo referente a la extensión a los establecimientos permanentes de los Convenios de doble imposición concluidos con terceros Estados.

El nuevo artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE ha introducido unas palabras en su primer párrafo con el fin de conciliar las diferentes interpretaciones que había suscitado.

Así, el artículo 24 viene a hacer hincapié en que para que sea aplicable el principio de no discriminación es preciso que se tome como punto de referencia la misma residencia (21).

(20) Véase artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE y página 14 del presente trabajo.

(21) El artículo 24 del Modelo de la OCDE de 1992 añade las siguientes palabras: «notamment au regard de la résidence» que podría traducirse más o menos como «especialmente en lo referente a la residencia».

Dicho apéndice viene a significar que deberá tenerse en cuenta el hecho de que ambos sujetos, a los que les es aplicable el artículo, vivan en el mismo país. Es decir, por ejemplo, si un nacional francés y un nacional español viven en Perú, no podrán ser discriminados en sus relaciones tributarias con España si se encuentran en la misma situación impositiva.

Como puede apreciarse, y ya se dijo cuando tratamos el principio de «no discriminación», este artículo 24 se extiende más allá del ámbito de los propios Convenios ya que éstos se constriñen, en principio, a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados contratantes (22).

En suma, la residencia es determinante a la hora de establecer si dos nacionales se encuentran en la misma situación a la hora de aplicarle el principio de «no discriminación» en sus relaciones tributarias con un país que tenga suscrito un Convenio de doble imposición con el país del que sea nacional.

Por otra parte, puede suceder, y sucede de hecho en múltiples ocasiones, que intervengan en determinadas operaciones tres países que tengan suscritos entre sí Convenios de doble imposición.

Tenemos un ejemplo que aclara los términos de la cuestión planteada. Supongamos que una empresa española, residente en España, trata de financiarse en el exterior suscribiendo un préstamo con la sucursal situada en Londres de un banco japonés. Entre España y Reino Unido existe un Convenio de doble imposición (23) y entre España y Japón se suscribió, igualmente, un Convenio de este tipo (24). La pregunta inmediata es, pues, para la empresa española que paga los intereses, cuál de los dos Convenios debe tenerse en cuenta a la hora de verificar las retenciones del impuesto español. Desde un punto de vista económico la cuestión no es baladí, pues si el Convenio con Inglaterra establece un límite a las retenciones por intereses del 12 por 100 -art. 11, párrafo 2-, el Convenio con Japón sólo permite una retención hasta el límite del 10 por 100 -art. 11, párrafo 2-. La diferencia puede tener gran importancia en determinados casos.

Una primera solución, clara y tajante para nosotros, es que debe aplicarse el Convenio hispano-japonés y consecuentemente la retención sobre los intereses del préstamo realizado por la sucursal tiene como límite el 10 por 100 que establece el citado Convenio. Esta afirmación se basa en el hecho de que el establecimiento permanente no es «persona» por lo que no tiene el atributo de residencia. No puede, porque los Convenios se aplican entre residentes, aplicarse el Convenio hispano-británico a una sucursal que, aunque sita en Londres, no reside ni en España ni en el Reino Unido. Por la vía negativa queda, pues, excluida la aplicación del Convenio referenciado porque la sucursal no cae dentro del ámbito subjetivo del Convenio.

(22) Véase artículo 1.º del Modelo de Convenio de la OCDE.

(23) De 21 de octubre de 1975.

(24) De 13 de febrero de 1974.

Sin embargo, en algunos casos la solución no es tan nítida. Cabe la posibilidad que entren en colisión los tres Convenios, creándose una relación triangular que debe resolverse con arreglo a las normas del Derecho Internacional.

Cabe, en efecto, que el Convenio suscrito entre los dos países distintos del de la fuente (España), es decir, entre el país donde se asienta la sucursal (Inglaterra, en nuestro ejemplo) y el de residencia del banco prestamista (Japón) se atribuya a la sucursal, no residencia, pero sí una *vis atractiva* que permita gravar en el establecimiento todas las rentas que éste perciba, incluso las procedentes de terceros países. En estos casos se pretende que el país donde la sucursal está situada pueda gravar la «renta mundial» del establecimiento.

En suma, el Convenio entre esos dos países atribuye una capacidad -si no se quiere hablar de personalidad- fiscal omnicomprendiva al establecimiento. En estos casos, entendemos que bien pudiera darse una interpretación distinta a la expuesta, en el sentido de considerar en virtud de las normas de reenvío que si los dos países en cuestión han pretendido considerar a la sucursal como un sujeto impositivo completo y total y el país donde radica la sucursal tiene derecho a gravar todas las rentas del establecimiento, las rentas procedentes de un tercer país -en el caso expuesto, España- debieran seguir el régimen fiscal que impone el Convenio entre el país de donde proceden los intereses y el país donde radica la sucursal (Inglaterra).

Antes de tratar cómo el Modelo de Convenio de 1992 ha abordado estas cuestiones conviene plantearse otra posibilidad: los préstamos hechos a un residente por un banco, igualmente residente, pero a través de una sucursal sita en el extranjero. Pongamos el caso de un préstamo hecho a un residente de España por una sucursal bancaria sita en el extranjero perteneciente a un banco español. Este caso es singular porque coinciden en un solo país las dos circunstancias de ser país de la fuente y país de residencia.

La lógica exigiría resolver el caso en el mismo sentido y ateniéndonos al criterio ya expuesto: se trata de unas rentas -los intereses- pagadas entre residentes y consecuentemente no procede retención alguna y tampoco procede la aplicación -si existiera- del Convenio entre España y el país donde radique la sucursal. Sin embargo, la OCDE en este punto (25) mantiene una actitud consecuente con la nueva filosofía de dotar al establecimiento de una pseudopersonalidad y admite claramente que el país de donde proceden las rentas -país ambivalente, fuente y residencia- pueda verificar las retenciones con los límites establecidos en el Convenio y exige del país donde radica el establecimiento la obligación de evitar la doble imposición de acuerdo también con las normas del Convenio.

(25) Véanse comentarios al artículo 21, párrafo 5, del Modelo de la OCDE.

Volviendo al asunto de la sucursal de un banco japonés situada en Londres que concede un préstamo a un residente español, parece evidente que debiera darse un tratamiento paritario de las sucursales y filiales, o lo que es lo mismo, dotar a las sucursales de una cierta personalidad a efectos de considerarlas «residentes» en el país donde estén situadas siquiera sea con efectos limitados en el orden fiscal.

Pues bien, mientras el Modelo de 1977 dejaba un tanto desamparado este tema, el Modelo de 1992 ha dado un salto cualitativo y trata de despejar algunas dudas sobre las que ya hemos adelantado algunas ideas.

La OCDE aún no se ha atrevido a dar una solución definitiva sobre el asunto concerniente a la triangulación debido a que pueden producir situaciones de evasión fiscal o de economías de opción rayanas en la evasión fiscal. Por lo menos el Comité Fiscal se ha planteado la posibilidad de dotar de personalidad tributaria al establecimiento permanente y atribuirle una «residencia», siquiera los efectos limitados, con lo que gran parte de las situaciones triangulares encontrarían solución más sencilla. Esta «personalización» del establecimiento permanente es un proceso que, como ya hemos señalado, avanza día a día. Sin embargo, el temor a la planificación fiscal ha impedido, por ahora, tal consideración.

Imaginemos una empresa residente de un Estado «R» que tiene una sucursal en un Estado «E» que, a su vez, recibe dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado «F» (fuente). Pudiera ocurrir que la empresa hubiese creado dicho establecimiento permanente debido a la falta de Convenio entre «R» y «F», de modo que al imbuirse al establecimiento del Estado «E» de «cuasi-personalidad» consiga que pueda acogerse al Convenio entre «E» y «F». Y, aunque hubiese un Tratado entre «R» y «F», bien pudiera ser más atractivo para las empresas el Convenio entre «E» y «F» (26).

Es cierto, sin embargo, que en algunos casos pudiera dar lugar a situaciones de elusión fiscal. Tal sería si «R» aplica el método de exención (27). Si «E» tiene un régimen fiscal privilegiado (28) -por ejemplo en lo referente a los dividendos- y al establecimiento se le han afectado los títulos, acciones, resultará su no tributación en «E» y tampoco en «R» que aplica el método de exención al establecimiento.

Lo cual tampoco es anómalo porque cuando se adopta el método de exención se pretende exactamente eso, respetar la legislación del país donde se ubica el establecimiento.

(26) Este tipo de operaciones tendentes a la óptima planificación fiscal de la empresa es perseguida sin que en ocasiones se entienda muy bien por qué.

(27) Véase artículo 23 A del Modelo de Convenio de la OCDE y comentarios relativos al mismo.

(28) Por ejemplo Holanda.

El problema es determinar cuál de los Estados debe imputar los rendimientos provenientes del país de la fuente «F».

Si tomamos al establecimiento como entidad carente de personalidad sería aplicable el Convenio entre «R» y «F» y correspondería a «R» evitar la doble imposición imputando el impuesto exigido en «F». Por otra parte, en virtud del Convenio entre «R» y «E» tendrá que imputar el impuesto que «E» haya exigido al establecimiento, salvo que «E» haya hecho ya la imputación del impuesto del Estado «F».

La solución que ha adoptado el Modelo de la OCDE de 1992 ha sido que el Estado contratante donde radica el establecimiento permanente «E», imputa el impuesto del Estado de la fuente «F» sin que la imputación exceda del límite previsto en el Convenio entre este último Estado y el de residencia «R» y para ello, redacta una cláusula opcional para aquellos países que no tengan prevista en su legislación interna esta medida.

De modo que el Estado «R» puede exigir del Estado «E» dicha imputación, con el fin de no vulnerar el principio de no discriminación inserto en el Convenio entre el Estado «R» y «E» que exige a este último el tratar de forma igual a los establecimientos permanentes y a las sociedades residentes.

VI. TRATAMIENTO DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

El único precepto del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el que se hace alusión a las sucursales de sociedades extranjeras en España es el artículo 20 dentro de las «operaciones societarias» (29).

Nuestros comentarios van referidos a afirmar en primer lugar que una sucursal carece de personalidad jurídica, no es persona, y, por consiguiente, carece de capacidad para poseer. Siendo esto así no puede tener un capital propio.

(29) Este artículo ha sufrido variaciones. Así hasta el 31-12-1991 era aplicable el siguiente texto:

«Las sociedades constituidas o domiciliadas en el extranjero o en territorios de régimen común vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las sociedades españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones».

La Ley 29/1991, de 16 de diciembre, estableció el texto aplicable desde el 1-1-1992 (en la actualidad art. 20 del R.D.Leg. 1/1993, de 24 de septiembre) que establece:

«Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, o encontrándose en éstos no estuviesen sometidas a un gravamen análogo al que es objeto del presente Título, vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones».

El capital en una sociedad anónima o en una sociedad limitada es una «cifra de responsabilidad», es decir, la cantidad hasta donde alcanza la responsabilidad de la entidad. Es evidente que el «capital» de una sucursal no cumple ninguna de las funciones de una sociedad anónima y tampoco tiene las mismas características. La responsabilidad de la sucursal no se limita a su capital sino que trasciende a su casa central, a la sociedad de la que forma parte, por lo que, en ningún caso, puede asimilarse al capital de una sociedad anónima que ha sido llamada (Garrigues) «un capital con personalidad jurídica».

Tanto el Texto Refundido como el Reglamento ordenan una equiparación entre la sucursal y las sociedades españolas («por los mismos conceptos y en las mismas condiciones»). La equiparación sólo es posible con las sociedades «personalistas», es decir, aquellas en las que no existe capital como límite de responsabilidad y sí únicamente como suma de dinero para operar. Esta equiparación es lógica por cuanto tanto en las sociedades personalistas cuanto en las sucursales la responsabilidad está en otra parte, en los socios y en la central.

Esta argumentación tuvo su importancia cuando existían diferentes tipos para determinar la cuota tributaria según se tratara de sociedades anónimas o no. Ahora al existir el tipo único del 1 por 100 ha perdido relevancia, pero a efectos nuestros viene a significar que en las aportaciones de «capital» a sucursales sitas en España, éstas son tratadas como si tuvieran personalidad tributaria independiente de la central.

Fuera del ámbito de «operaciones societarias» la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en ningún momento ha dotado de subjetividad a las sucursales. No hay más sujeto que la sociedad extranjera, y si usualmente la gestión del impuesto se entiende con las sucursales no es porque éstas sean los sujetos pasivos sino, simplemente, sus apoderadas.

De modo que si, por ejemplo, la central en EE.UU. remite fondos a su sucursal en España, al no existir dualidad de sujetos se tratará de un desplazamiento intrapatrimonial que nunca puede calificarse de préstamo.

VII. CONCLUSIONES

1.^a El establecimiento permanente camina inexorablemente, por el momento, hacia la personalización completa, pero todavía no se ha dado el paso definitivo. Nos encontramos, por tanto, ante una entidad que cuenta entre sus características con semi-personalidad y semi-residencia. Esto viene avalado por las notas siguientes:

- a) Tributación por el beneficio mundial: el establecimiento permanente se encuentra sometido a la obligación real de contribuir. Esto es, tributará por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en el territorio donde se encuentre sito o en el extranjero.
- b) Se considera una entidad distinta y separada de su casa central: el establecimiento permanente es una prolongación de la casa central, sin embargo, no se aceptan las consecuencias tributarias que se derivan de una formulación jurídica tan llana, y por tanto, se verá obligado a llevar una contabilidad separada.
- c) No discriminación respecto de las sociedades residentes: el establecimiento permanente debe ser tratado en las mismas condiciones que si de una sociedad residente se tratara, sin verse perjudicada fiscalmente respecto de éstas aunque nada impide que puedan ser consideradas con más benevolencia que las sociedades residentes.
- d) Cuasi-persona en el *Branch tax*: el *branch tax* americano es una equiparación entre establecimiento permanente y filial, lo que implica la «personalización» del primero. En realidad el *branch tax* es un gravamen sobre los «dividendos» del establecimiento (beneficios obtenidos menos inversiones en el país de situación).
- e) Cuasi-persona en la aplicación de los Convenios: a lo largo de los distintos modelos de Convenio de la OCDE los establecimientos permanentes han ido adquiriendo rasgos personalizadores. El último Modelo (1992) ha dejado planteado, pero sin llegar a solucionarlo del todo, el caso de la triangulación, aunque concede al establecimiento el carácter de residencia a la hora de imputar los rendimientos provenientes del país de la fuente.

2.^a No se ha llegado a la personalización completa por miedo de las Administraciones a las maniobras de elusión o por economías de opción que pudieran producirse. Este temor se apoya en los casos en que el país de residencia aplicase el método de exención.

Salvo este supuesto, no se alcanza a comprender por qué los Estados integrantes de un caso de triangulación, que han suscrito entre ellos los Convenios correspondientes, no deben facilitar su aplicación «triangular» o, al menos, no impedirla.