

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2013 (II). ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES. UNIONES TEMPORALES

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

EXTRACTO

El presente artículo completa una colaboración anterior concerniente al régimen de las pérdidas derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimiento permanente. Así, se abordan materias relacionadas con los establecimientos permanentes, como son las uniones temporales y otras fórmulas de colaboración análogas que operan en el extranjero.

El criterio que anima su regulación es congruente con el relativo a los establecimientos permanentes, esto es, el cómputo diferido de las rentas negativas ordinarias.

También se examina el caso peculiar de la transmisión de establecimientos permanentes europeos mediante operaciones amparadas en la normativa que trae causa de las normas comunitarias sobre reestructuración empresarial.

Finalmente, se comenta el régimen transitorio. En la normativa anterior a la Ley 16/2013 se preveía el cómputo inmediato de las rentas negativas ordinarias y el posterior reintegro de las mismas con cargo a las rentas positivas ordinarias, de manera tal que han sido precisas normas transitorias para dar cumplimiento a dicho reintegro.

Con estos comentarios se da por concluida la parte primera de los mismos, consagrada a las previsiones establecidas por la Ley 16/2013 respecto de las rentas negativas derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimientos permanentes y figuras asimilables.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, establecimientos permanentes y uniones temporales.

CORPORATE INCOME TAX IN 2013 (II). PERMANENT ESTABLISHMENTS. JOINT VENTURES

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

The instant article completes a past collaboration concerning the loss carry forward regime for Permanent Establishments. In this sense, we will address issues related to permanent establishments, such as joint ventures or other equivalent collaboration structures to conduct operations abroad.

The criteria used in the latter provisions is consistent with the one used for permanent establishments, that is to say, the deferral application of its net operating losses.

It is also examined the particular case of the transmission of European permanent establishments by way of transactions performed under EU legislation which may qualify as cross-border corporate restructuring transactions.

Finally, transitional rules are discussed; under the pre-existing legislation before Law 16/2013, net operating losses could be used in the year they arose with credit to its future profits, so a transitional regime was required to comply with the aforesaid credit.

The following approach ends up with the first part, dedicated to provisions set forth by Law 16/2013 with regard to net operating losses arising from permanent establishments and other equivalent structures.

Keywords: Corporate Income Tax, permanent establishments and joint ventures.

Sumario

Parte Primera. Tributación de las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes (*continuación y fin*)

4. Transmisiones de establecimientos permanentes amparadas en el capítulo VIII del título VII del TRLIS
 - 4.1. La tributación de la transmisión de establecimientos permanentes mediante operaciones amparadas por el capítulo VIII del título VII del TRLIS
5. Uniones temporales de empresas
 - 5.1. Restricción al cómputo de rentas negativas ordinarias
 - 5.2. Relación entre el no cómputo de rentas negativas ordinarias y los métodos para eliminar la doble imposición internacional
 - 5.3. Rentas negativas derivadas de la transmisión interna de la participación
 - 5.4. Rentas negativas habidas en la transmisión a terceros de la participación en la unión temporal
 - 5.5. Fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales de empresas
6. Régimen transitorio concerniente a establecimientos permanentes y uniones temporales de empresas
 - 6.1. Régimen transitorio de los establecimientos permanentes
 - 6.2. Régimen transitorio de establecimientos permanentes transmitidos por operaciones del capítulo VIII del título VII
 - 6.3. Régimen transitorio de uniones temporales de empresas

NOTA: Silvia LÓPEZ RIBAS ha tenido, una vez más, la amabilidad de leer el texto, y ha formulado valiosas observaciones. Las deficiencias que pudieran existir son imputables al autor.

«(...) a fin de conseguir ingresos para las inversiones públicas y otras necesidades públicas, a fin de apoyar a los pobres y a las clases medias, a fin de garantizar la igualdad de oportunidades para todos los sectores de la población, tendremos que establecer unos impuestos progresivos y, lo que es más importante, hacer mejor las cosas a la hora de tapan los vacíos legales (...).»

STIGLITZ, J. E. *El precio de la desigualdad*, pág. 339.

PARTE PRIMERA. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES (CONTINUACIÓN Y FIN)

4. TRANSMISIONES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES AMPARADAS EN EL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII DEL TRLIS

El artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, reguló, bajo el título *caso particular de la aportación de un establecimiento permanente*, dos materias conectadas, pero diferentes. Así, el apartado 1 se refiere al reintegro de las pérdidas sufridas por los establecimientos permanentes que son objeto de aportación, y el apartado 2 a la tributación de las rentas puestas de manifiesto con motivo de una aportación cuando el método de eliminación de la doble imputación que aplica el Estado miembro de la casa central es el de imputación. Este precepto está actualmente recogido en la Directiva 2009/133/CEE, sin otra modificación que la aclaración de que lo dispuesto en el apartado 1 es también aplicable cuando el establecimiento permanente está ubicado en el Estado miembro en el que reside la entidad adquirente.

La primera transposición de la Directiva 90/434/CEE, acometida por la Ley 29/1991, apenas si se hizo eco de esta regulación, si bien ello no supuso infracción alguna de la norma comunitaria pues, como se verá más adelante, la misma establece, básicamente, un conjunto de opciones. La Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original, incorporó el apartado 1 de la norma comunitaria, y más tarde, a raíz de la introducción del método de exención respecto de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, se produjo la recepción del apartado 2 de la norma comunitaria.

A la entrada en vigor de la Ley 16/2013, ambos mandatos estaban recogidos en el artículo 92 del TRLIS. Pues bien, como quiera que el supuesto de hecho de los mismos pivotaba sobre la exis-

tencia de rentas negativas procedentes del establecimiento permanente aprovechadas por la casa central en periodos impositivos previos a su transmisión, la restricción al cómputo de tales rentas negativas establecida con carácter general por Ley 16/2013 suscitó la necesidad de dar nueva redacción al citado artículo 92 del TRLIS.

La explicación de la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS, establecida por la Ley 16/2013, ha de ir precedida, por tanto, de una breve exposición de la redacción precedente, la cual, por otra parte, resulta inexcusable en orden a captar la mecánica del régimen transitorio.

4.1. LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES MEDIANTE OPERACIONES AMPARADAS POR EL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII DEL TRLIS

El artículo 92 del TRLIS se aplica respecto de la transmisión de un establecimiento permanente mediante una aportación específicamente amparada por el régimen fiscal del capítulo VII del título VIII.

4.1.1. Supuestos de transmisión de establecimientos permanentes contemplados y supuesto al que se aplica el artículo 92 del TRLIS

Antes de entrar en el análisis del artículo 92 del TRLIS es conveniente describir todos los supuestos concernientes a la transmisión de establecimientos permanentes a los que es de aplicación el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS, por cuanto dicho precepto se aplica, como se ha indicado, exclusivamente a uno de ellos.

Un establecimiento permanente puede ser transmitido en concepto de aportación de rama de actividad (art. 83.3 TRLIS), o bien formando parte de los bienes y derechos transmitidos en una operación de fusión o escisión (art. 83.1 y 2 TRLIS). Esas transmisiones pondrán de manifiesto una renta, positiva o negativa, que, siendo aplicable el régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, quedará diferida en cuanto a su integración en la base imponible de la entidad transmitente.

De acuerdo con las normas rectoras de la eficacia espacial del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR, quedan sujetas a uno u otro tributo las siguientes rentas:

- Las derivadas de la transmisión de los activos y pasivos afectos a establecimientos permanentes situados en territorio español, cualquiera que fuere el país de la residencia de la entidad que tenga la consideración de casa central. Estas rentas están sujetas al IRNR.

- Las derivadas de la transmisión de los activos y pasivos afectos a establecimientos permanentes situados en el extranjero pertenecientes a entidades residentes en territorio español. Estas rentas están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

En el primer caso, se aplicará el régimen de diferimiento con carácter general [art. 84.1 c) TRLIS], pero si la entidad adquirente no es residente en territorio español, los activos y pasivos transmitidos deberán continuar afectos al establecimiento permanente [art. 84.1 c) segundo párrafo TRLIS].

En el segundo caso, se aplicará el régimen de diferimiento cuando la entidad adquirente fuere residente en territorio español [art. 84.1 b) TRLIS], cualquiera que fuere el país o territorio donde se hallare ubicado el establecimiento permanente. También cuando la entidad adquirente residiere en algún Estado miembro y el establecimiento permanente estuviere ubicado en algún Estado miembro [art. 84.1 d) TRLIS].

Véase, por consiguiente, que las normas relativas a la transmisión de establecimientos permanentes contemplan tres casos, recogidos en las letras b), c) y d) del artículo 84.1 del TRLIS. Pues bien, el artículo 92 del TRLIS tan solo es aplicable al caso previsto en la letra d).

Se caracteriza el supuesto contemplado en el artículo 84.1 d) del TRLIS porque, una vez realizada la transmisión, las rentas derivadas del conjunto patrimonial en que consiste el establecimiento permanente caen fuera del ámbito espacial del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, lo que no sucede en los restantes supuestos del artículo 84.1 del TRLIS.

El supuesto del artículo 84.1 d) del TRLIS quiebra la filosofía básica de la Directiva 90/434/CEE, esto es, diferimiento de la renta derivada de la transmisión y posterior gravamen cuando los bienes y derechos son transmitidos a terceros, ya que el Estado miembro en el que reside la casa central transmitente no podrá gravar la renta diferida por ausencia de punto de conexión territorial.

Esta quiebra se justifica en el principio de mutuo reconocimiento, de manera tal que los Estados miembros ceden y reciben derechos de imposición, según la residencia de la entidad adquirente. Seguramente razones prácticas han aconsejado tal quiebra o excepción, habida cuenta de la extrema complejidad que supondría llevar hasta sus últimas consecuencias el principio del diferimiento.

El fundamento jurídico último de esa quiebra reside en el artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE, a cuyo tenor *cuando entre los bienes aportados con motivo de una fusión, de una escisión o de una aportación de activos figure un establecimiento permanente de la sociedad transmitente situado en un Estado miembro distinto del de dicha sociedad, este último renunciará a los derechos de imposición sobre dicho establecimiento permanente*. En efecto, esa renuncia no puede referirse sino a las rentas derivadas de la transmisión por cuanto las rentas que en el futuro se produzcan es obvio que se hallan extramuros de la soberanía fiscal del Estado miembro en el que reside la entidad transmitente.

4.1.2. Incidencia de las pérdidas previas del establecimiento permanente

Así pues, las rentas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro a favor de una entidad residente en un Estado miembro, ya sea el mismo u otro distinto, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que recae sobre la entidad transmitente, en cuanto residente en territorio español, por imperativo de lo previsto en el artículo 84.1 d) del TRLIS, y fundamento jurídico último en el artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE.

Este régimen fiscal no ha sido afectado por la Ley 16/2013, ni podía serlo, en cuanto enraizado en una norma comunitaria, excepto en el sentido de declinar la opción por el reintegro de pérdidas que en el mismo se contempla.

Ahora bien, cuando las pérdidas o rentas negativas ordinarias sufridas por el establecimiento permanente a lo largo de su existencia se hubieren integrado en la base imponible de la entidad transmitente sin haber sido objeto de posterior reintegro, el artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE habilita al Estado miembro donde reside dicha entidad transmitente o casa central, para *reintegrar en los beneficios imponibles de dicha sociedad las pérdidas anteriores del establecimiento permanente*.

4.1.2.1. Situación anterior a la Ley 16/2013

Antes de la Ley 16/2013, el primer párrafo del artículo 92 del TRLIS recogía dicha habilitación, de manera tal que ordenaba integrar en la base imponible de la entidad transmitente *el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por el establecimiento permanente, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo*.

Este mandato se proyectaba en relación con el método de exención del artículo 22 del TRLIS, por cuanto respecto del método de imputación del artículo 31 del TRLIS el segundo párrafo del propio artículo 92 del TRLIS establecía un mandato específico, en el sentido de que el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas debía integrarse en la base imponible de la entidad transmitente, si bien se podía *deducir de la cuota íntegra el impuesto que, de no ser por las disposiciones de la Directiva 90/434/CEE, hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible, en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento permanente, con el límite del importe de la cuota íntegra correspondiente a esta renta integrada en la base imponible*.

Bajo el método de exención, las rentas negativas ordinarias pendientes de reintegro en el momento de la transmisión quedaban obligadas al mismo, pero solo hasta el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. En suma, la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente se integraría en la base imponible de la entidad transmitente o casa central hasta el límite de las rentas negativas ordinarias pendientes de reintegro.

Es claro que determinar el importe de la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente no ha de ser tarea fácil, pero ello no mengua la lógica de la norma que, bien se ve, trataba de preservar la expectativa del Estado miembro de la casa central de reintegrar las rentas negativas previamente computadas.

El método de imputación, del artículo 31 del TRLIS, en su redacción anterior a la Ley 16/2013, no establecía expectativa alguna de reintegro de las rentas negativas ordinarias computadas. Esto era así porque se suponía que en el país de la fuente las rentas positivas que en el futuro obtuviera el establecimiento permanente no tributarían debido a la compensación de pérdidas, de manera tal que no existiría crédito de impuesto a imputar sobre la cuota íntegra que en sede de la casa central producirían esas rentas positivas. Ahora bien, si esas rentas positivas derivaban de una transmisión amparada en el régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, de acuerdo con la regla general inherente a dicho régimen, no deberían integrarse en la base imponible.

Pues bien, el mandato del párrafo segundo del artículo 92 del TRLIS exceptuaba esa regla general, y permitía integrar en la base imponible la renta positiva habida en la transmisión hasta el importe del exceso de las rentas negativas ordinarias sobre las rentas positivas ordinarias previamente computadas. No obstante, de la cuota íntegra así determinada había de deducirse el impuesto que hubiera debido satisfacerse en el Estado miembro del establecimiento permanente caso de no mediar la aplicación del régimen previsto en la Directiva 90/434/CEE. Nótese que este impuesto sería nulo en la medida en que operase la compensación de pérdidas en sede del establecimiento permanente.

El fundamento jurídico último del párrafo segundo del artículo 92 del TRLIS descansa en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE, a cuyo tenor, con carácter general, se faculta a los Estados miembros para gravar, en sede de la casa central, la renta positiva derivada de la transmisión de un establecimiento permanente, ubicado en un Estado miembro, mediante una de las operaciones amparadas por la misma, siempre que deduzca de la cuota íntegra así determinada el importe del *impuesto que, de no existir las disposiciones de la presente Directiva, se hubiere aplicado a dichos beneficios o plusvalías en el Estado en el que esté situado el establecimiento permanente y que admita dicha deducción del mismo modo y por el mismo importe por el que lo habría hecho si el impuesto hubiera sido aplicado y pagado.*

Véase, por tanto, que el segundo párrafo del artículo 92 del TRLIS hace uso de esa habilitación, si bien solo para el caso en que en el momento de la transmisión del establecimiento permanente existiera un exceso de rentas negativas ordinarias sobre rentas positivas ordinarias.

4.1.2.2. Situación posterior a la Ley 16/2013

La nueva redacción del artículo 92 del TRLIS, reducida a un solo párrafo, prevé que cuando en la transmisión de un establecimiento permanente que hubiere sufrido pérdidas se genere una renta positiva, el importe de la misma *que supere las rentas negativas netas obtenidas por el establecimiento permanente se integrará en la base imponible de la entidad transmitente, sin*

perjuicio de que se pueda deducir de la cuota íntegra el impuesto que, de no ser por las disposiciones de la Directiva 2009/133/CE, hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible, en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento permanente, con el límite del importe de la cuota íntegra correspondiente a esa renta integrada en la base imponible. Este mandato, que solamente contempla la transmisión de establecimientos permanentes que reúnan los requisitos previstos en el artículo 84.1 d) del TRLIS, ha suscitado algunas reflexiones críticas interesantes¹.

Recuérdese que la Ley 16/2013 no permite, tanto en el método de exención (art. 22 TRLIS) como en el de imputación (art. 31 TRLIS), el cómputo de las rentas negativas ordinarias en sede de la casa central ya que, el nuevo artículo 14.1 k), incorporado al TRLIS por aquella ley, prevé que no se integrarán en la base imponible *las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.*

Es claro, por tanto, que tras la Ley 16/2013 las rentas negativas ordinarias no computan en la base imponible de la casa central, de manera tal que no ha lugar la expectativa de reintegro a cuya protección se consagraba la primitiva redacción del artículo 92 del TRLIS. Esta es la causa por la que ha debido modificarse su redacción.

En el escenario posterior a la entrada en vigor de la Ley 16/2013 lo que existe, por el contrario, es la expectativa de la casa central de integrar en la base imponible las rentas negativas ordinarias en el momento de la transmisión del establecimiento permanente. ¿También cuando la transmisión se realice bajo el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS?

Podría sostenerse que, puesto que el régimen mencionado descansa en la no integración en la base imponible de las rentas derivadas de las operaciones amparadas por el mismo, y en la continuidad del valor, a efectos fiscales, de los activos transmitidos, tal expectativa decae. Si esta fuera la interpretación correcta habría de concluirse que el artículo 92 del TRLIS es superfluo o, a lo más, que introduce un mandato de escasa trascendencia, consistente en sustituir la no integración de la renta positiva en la base imponible de la casa central por la integración asistida de un crédito de impuesto de carácter teórico, para el caso en que el establecimiento permanente hubiera generado a lo largo de su existencia rentas negativas netas.

Pero también podría sostenerse que la referida expectativa no decae, de manera tal que, con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente bajo el amparo del régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS, no existe obstáculo para la integración en la base imponible de la casa central de las rentas negativas ordinarias no computadas.

La cuestión es dudosa, porque el artículo 84.1 d) del TRLIS parece ocluir toda suerte de integración de renta en la base imponible, y por ende también la de carácter negativo, en tanto

¹ LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A.: *Reforma Impuesto sobre Sociedades 2013*, pág. 102.

que el artículo 14.1 k) del TRLIS apunta hacia una integración de las rentas negativas ordinarias en la base imponible de la casa central en el momento de la transmisión del establecimiento permanente. Ciertamente, la norma especial [art. 84.1 d) TRLIS] ha de prevalecer sobre la general [art. 14.1 k) TRLIS] pero, a su vez, el artículo 92 del TRLIS puede ser entendido a modo de caso particular de la regla especial.

Bajo esta interpretación, y considerando que el artículo 92 del TRLIS tiene su fundamento último en el artículo 10.1 de la Directiva 2009/133/CE (sucesora de la Directiva 90/434/CEE), cuya función era preservar la expectativa de reintegro a favor del Estado miembro de la casa central en relación con las rentas negativas ordinarias previamente computadas en la base imponible de la misma, se opina que la nueva redacción del citado artículo, bajo el escenario interpretativo de la pertinencia de la integración en la base imponible de la casa central del periodo impositivo de la transmisión de las rentas negativas ordinarias netas habidas en periodos impositivos precedentes, ordena la integración en la base imponible mencionada del importe de la renta positiva imputable a la transmisión, hasta el límite de las rentas negativas ordinarias netas.

Puede observarse que esta interpretación respeta, al tiempo, la finalidad del artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE y la forma en como la redacción primitiva del artículo 92 del TRLIS asumió tal finalidad. En efecto, tras la Ley 16/2013 lo único que habría cambiado es que la renta negativa ordinaria se integra en la base imponible de la casa central en el momento de la transmisión del establecimiento permanente. ¿Permite esta interpretación la literatura legal?

A duras penas. La literalidad de la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS no lleva a la integración de las rentas negativas netas ordinarias en la base imponible de la casa central, ni tampoco al reintegro de las mismas con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. La literalidad lleva a integrar en la base imponible de la casa central el exceso de la renta positiva derivada de la transmisión sobre el importe de las rentas negativas netas ordinarias, asistida de un crédito de impuesto teórico. La literalidad deja en el aire la pertinencia de la integración de las rentas negativas netas ordinarias en la base imponible de la casa central y de su reintegro en ese mismo momento, con el límite de las rentas positivas. Con todo, la consideración conjunta de los artículos 14.1 k) y 92 del TRLIS conduce a la interpretación propuesta.

En suma, considerando que el fundamento último del artículo 92 del TRLIS descansa en el artículo 10.1 de la Directiva 2009/133/CE, y que este precepto regula el reintegro de las rentas negativas previamente computadas, y que ha de respetarse, al tiempo, el mandato explícito contenido en dicho artículo 92 del TRLIS, se entiende que la interpretación más plausible es la propuesta por los siguientes elementos:

- Las rentas negativas netas ordinarias se integrarán en la base imponible de la casa central, con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente.
- Esas mismas rentas se reintegrarán en la base imponible de la casa central en ese mismo momento, pero con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

Naturalmente, ello exige determinar la renta positiva imputable a los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente transmitido. Esa renta positiva será la diferencia entre el valor de mercado del establecimiento permanente y el valor contable de los activos y pasivos afectos al mismo. Ahora bien, siendo el establecimiento permanente una empresa, en ese valor de mercado deberá incluirse el impacto de los activos intangibles identificables así como el del fondo de comercio.

- El exceso, si lo hubiere, de la renta positiva sobre las rentas negativas netas ordinarias, se integrará en la base imponible de la casa central, asistida de un crédito de impuesto teórico.

EJEMPLO 1

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2013), +18 (2014), + 7 (2015) renta positiva imputable a la transmisión.
- Base imponible de la casa central: 0 (-40 + 40, no pérdidas) (2013), 0 (+18 - 18 exención) (2014), -15 (-40 + 18 cómputo de rentas negativas ordinarias negativas netas + 7 rentas latentes en la transmisión) (2015).

Varias son las objeciones que pueden hacerse a la interpretación precedente. La más punzante es que, para hacerla efectiva, hubiera bastado sustituir en la primitiva redacción del párrafo primero del artículo 92 del TRLIS la palabra *imputadas* por la palabra *habidas*. Con todo, no se hallan suficientes motivos para desistir de una interpretación que congrega las características referidas.

Se notará que la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS, a diferencia de la precedente, no distingue entre establecimientos permanentes cuyas rentas están sujetas al método de exención (art. 22 TRLIS) y aquellas otras que lo están al método de imputación (art. 31 TRLIS).

La forma en cómo se regula la tributación de la renta positiva que exceda de las rentas negativas netas ordinarias, ciertamente típica del método de imputación, podría llevar a la conclusión de que el nuevo artículo 92 del TRLIS solo exige la integración en la base imponible de la casa central del exceso de la renta positiva sobre el importe de las rentas negativas netas ordinarias tratándose de establecimientos permanentes cuyas rentas están sujetas al método de imputación. Con ser sugerente, esta interpretación no cabe en la letra del artículo 92 del TRLIS, de manera tal que donde la norma no distingue no debe distinguirse, por más que la filosofía del entramado normativo en el que se inserta la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS apunta hacia la no integración en la base imponible del referido exceso cuando concurren las circunstancias y requisitos propios del método de exención en relación con las rentas derivadas del establecimiento permanente.

En consecuencia, la tributación del exceso de la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente sobre las rentas negativas netas ordinarias implica realizar las siguientes operaciones:

- Determinar la renta positiva imputable a los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente transmitido. Esa renta positiva será la diferencia entre el valor de mercado del establecimiento permanente y el valor contable de los activos y pasivos afectos al mismo. Ahora bien, siendo el establecimiento permanente una empresa, en ese valor de mercado deberá incluirse el impacto de los activos intangibles identificables, así como el del fondo de comercio.
- Determinar el impuesto que, en el Estado miembro del establecimiento permanente, hubiera debido satisfacer la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente.
- Determinar la cuota íntegra que, por el Impuesto sobre Sociedades, corresponde a esa renta positiva.
- La diferencia positiva entre la cuota íntegra y el impuesto teórico extranjero es la cuota derivada de la transmisión del establecimiento permanente.

EJEMPLO 2

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2013), +18 (2014), +30 (2015) renta positiva imputable a la transmisión; tipo de gravamen del Estado miembro del establecimiento permanente 20 %.
- Base imponible de la casa central: 0 (-40 + 40, no pérdidas) (2013), 0 (+18 - 18 exención) (2014), 8 (-40 + 18 cómputo de rentas negativas ordinarias negativas netas + 30 rentas positivas en la transmisión) (2015).
- Cuota imputable a la transmisión: $(8 \times 0,3) - (8 \times 0,2) = 0,8$.

4.1.3. Supuestos de transmisión de establecimientos permanentes distintos del previsto en el artículo 84.1 d) del TRLIS

Son estos supuestos:

- Transmisión por parte de entidades residentes en territorio español de establecimientos permanentes situados en Estados no miembros de la Unión Europea, a favor de entidades residentes en territorio español [art. 84.1 b) TRLIS].

- Transmisión por parte de entidades no residentes en territorio español de establecimientos permanentes en él situados [art. 84.1 c) TRLIS].

¿Qué tratamiento reciben las rentas negativas netas sufridas por el establecimiento permanente a lo largo de su existencia?

No existen normas que se refieran específicamente a estos casos. Ni son necesarias porque, a diferencia del caso del artículo 84.1 d) del TRLIS, la transmisión de estos establecimientos permanentes no implica la quiebra del vínculo de las rentas imputables a los mismos con el ordenamiento tributario español, aunque en el segundo caso puede mudar desde el IRNR al Impuesto sobre Sociedades.

En el primer caso, la titularidad del establecimiento permanente transita desde una entidad a otra, las dos residentes en territorio español. Operará la regla general de subrogación del artículo 90 del TRLIS, de manera tal que la entidad adquirente asumirá la expectativa de cómputo de las rentas negativas ordinarias en el momento de la transmisión o cese en la actividad del establecimiento permanente que tenía la entidad transmitente.

En el segundo caso, la titularidad del establecimiento permanente transita desde una entidad no residente en territorio español a otra entidad no residente en territorio español o bien a una entidad residente en territorio español. En ninguno de los dos casos habrá lugar a la subrogación ya que las eventuales expectativas de cómputo de las rentas negativas por parte de la entidad transmitente se habrán generado con arreglo a normas extranjeras (art. 90.4 TRLIS). Cuestión distinta es el tratamiento que deba darse, en sede del propio establecimiento permanente, a las bases imponibles negativas pendientes de compensación existentes en el momento de la transmisión (art. 90.3 TRLIS).

En fin, las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013 en el régimen de las rentas negativas derivadas de los establecimientos permanentes no han tenido incidencia alguna en los casos de transmisión de establecimientos permanentes amparados en el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS, distintos de los previstos en el artículo 84.1 d) del TRLIS. En cuanto a estos últimos, la incidencia ha sido, simplemente, adaptar el mandato de reintegro de pérdidas del artículo 92 del TRLIS, en la forma expuesta.

5. UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, son un *sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro*.

Las uniones temporales de empresas son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pero no tributan por dicho impuesto por la parte de base imponible imputable a los socios residentes

en territorio español, a los cuales se imputan, en la proporción que corresponda, la base imponible y las deducciones de la cuota inherentes a las operaciones realizadas por la unión temporal (arts. 48 y 50 TRLIS). Por el contrario, por la parte de base imponible que corresponda a los socios residentes en el extranjero, la unión temporal tributa de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 16/2013 ha establecido dos restricciones, en relación con la legislación precedente, respecto del cómputo de rentas negativas:

- No integración en la base imponible de rentas negativas ordinarias [art. 1.º Primero. Dos Ley 16/2013, que incorpora una nueva letra l) al art. 14.1 TRLIS].
- Minoración de la renta negativa derivada de la transmisión o extinción de la unión temporal en el importe de las rentas positivas netas (art. 1.º Segundo. Nueve Ley 16/2013, que incorpora un párrafo segundo al apartado 3 del art. 50 TRLIS).

5.1. RESTRICCIÓN AL CÓMPUTO DE RENTAS NEGATIVAS ORDINARIAS

El nuevo artículo 14.1 l) del TRLIS, incorporado por la Ley 16/2013, establece que *no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible (...) l) Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción.*

Nótese que la norma va dirigida a los socios o empresas miembros de la unión temporal de empresas, pero no a la propia unión temporal. Es lógico que así sea porque son las empresas miembros residentes en territorio español las que tributan, directamente, por las rentas derivadas de las operaciones realizadas por las uniones temporales de empresas.

La redacción literal de la norma podría llevar a rechazar la integración en la base imponible de las empresas miembros de las rentas negativas de las uniones temporales que operen en el extranjero, aun cuando esas rentas negativas procedan, en parte, de operaciones realizadas en territorio español. Sin embargo, la interpretación acorde con el espíritu y finalidad de la norma tan solo lleva a proyectar tal rechazo respecto de las rentas negativas ordinarias imputables a las operaciones realizadas en el extranjero.

Ahora bien, esa situación mixta no será frecuente, por cuanto la unión temporal se constituye para la ejecución de un proyecto específico y limitado en el tiempo.

5.1.1. Ajustes para dar cumplimiento al no cómputo

El precepto reproducido opera frente a las empresas miembros, residentes en territorio español, de la unión temporal de empresas. Por tanto, las rentas negativas ordinarias procedentes del

extranjero no serán computables en sede de las empresas miembros. Considerando que las uniones temporales de empresas, a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son las empresas miembros las que deben integrar en sus respectivas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos y gastos, inherentes a las operaciones realizadas a través de aquellas (BOICAC 87/2011), el cumplimiento de lo previsto en el artículo 14.1 I) del TRLIS implica:

- Ajustar la renta contabilizada procedente de las operaciones de la unión temporal realizadas en el extranjero de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre Sociedades.
- Aumentar la base imponible en el importe de la magnitud negativa resultante.

5.1.2. Extensión de la restricción

Es fácil atisbar una identidad de razón entre el no cómputo de las rentas negativas ordinarias derivadas de la participación en una unión temporal de empresas que opera en el extranjero y el no cómputo de las rentas negativas ordinarias derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimiento permanente. Sin embargo, del literal de la norma no cabe concluir que la misma será aplicable únicamente cuando la *obra, servicio o suministro* que ha de ejecutar la unión temporal de empresas se realice mediante una presencia en el país extranjero determinante de establecimiento permanente. La literatura legal abarca a todo tipo de renta negativa, incluida aquella que no se ha canalizado a través de un establecimiento permanente.

Con todo, no resulta fácil asumir la lógica de esa extensión, por cuanto se produciría una doble discriminación. En primer lugar, respecto de las rentas negativas derivadas de las operaciones realizadas a través de uniones temporales que operan exclusivamente en territorio español, realizadas sin el sustento material constitutivo de un lugar fijo de negocios, y en segundo lugar, respecto de las operaciones de ejecución de obra, servicio o suministro, con destino al extranjero, realizadas de manera individual, sin el concurso de un lugar fijo de negocios determinante de la configuración de un establecimiento permanente. No se advierte bien cuál podría ser el interés que se protegería mediante esa flagrante discriminación.

Por el contrario, si se reconduce la aplicación de la norma restrictiva del cómputo de rentas negativas ordinarias al caso en el que la operatoria en el extranjero de la unión temporal de empresas determina la existencia de un establecimiento permanente, se atisba claramente que la razón de ser de aquella es poner en pie de igualdad a las operaciones realizadas en el extranjero, realizadas de manera individual, mediando concurso de establecimiento permanente, con las realizadas a través del sistema de colaboración empresarial en que consiste la unión temporal de empresas.

Este entendimiento limitado de la norma restrictiva permite superar las dos discriminaciones, en particular la más incomprensible, esto es, la que existiría entre las empresas que realizan

individualmente una *obra, servicio o suministro* en el extranjero sin llegar a ostentar un establecimiento permanente, y aquellas otras que efectúan la misma actividad colaborando con otras empresas mediante una unión temporal de empresas, sin que la unión temporal, igualmente, ostente un establecimiento permanente.

5.1.3. Cómputo de las rentas negativas

Las rentas negativas ordinarias no computadas se integrarán en la base imponible de las empresas miembros en el periodo impositivo en que se transmita la participación sobre la unión temporal o la misma se extinga.

Por tanto, el no cómputo de las rentas negativas ordinarias tiene carácter transitorio.

Así pues, se ha pasado de un sistema de cómputo inmediato de rentas negativas ordinarias, tanto en el método de imputación como en el de exención, a otro en el que el cómputo se produce en el momento de la transmisión de la participación sobre la unión temporal o de su extinción.

5.2. RELACIÓN ENTRE EL NO CÁMPUTO DE RENTAS NEGATIVAS ORDINARIAS Y LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Cuando la unión temporal de empresas opera en el extranjero mediante establecimiento permanente habrá de aplicarse el método de imputación o el de exención, a los efectos de evitar la doble imposición.

Así, en relación con el primero, las empresas miembros aprovecharán la deducción a que hubiere lugar en sede de la unión temporal, en la medida de la participación de cada una de ellas [art. 48.1 b).2.º TRLIS], y en relación con el segundo, las empresas miembros podrán acogerse al mismo, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 50.1 del TRLIS. ¿Influye el no cómputo de las rentas negativas ordinarias en el contenido de estos métodos?

5.2.1. Método de exención

El antecedente inmediato del método de exención para las rentas de fuente extranjera derivadas de las operaciones realizadas por una unión temporal de empresas se halla en el artículo 13 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial y regional. Por tanto, mucho antes de que fuera

establecido para las rentas derivadas de los establecimientos permanentes. El legislador fiscal trataba de favorecer la presencia exterior de nuestras empresas, entonces incipiente.

En la actualidad, el método de exención para las rentas obtenidas en el extranjero derivadas de las operaciones de las uniones temporales está previsto en el segundo párrafo del artículo 50.1 del TRLIS, a cuyo tenor *las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención*. Este precepto no ha sido modificado por la Ley 16/2013.

Antes de la Ley 16/2013, las rentas negativas ordinarias se integraban en la base imponible de las empresas miembros de la unión temporal pero, en tal caso, *cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada con el límite del importe de dichas rentas positivas* (antigua redacción del art. 50.3 TRLIS). Este precepto establecía, pues, el denominado método de cómputo de pérdidas con reintegro.

Pues bien, la Ley 16/2013 ha suprimido ese precepto, lo que implica que las rentas positivas ordinarias, posteriores a las rentas negativas ordinarias, estarán exentas, esto es, que no se integrarán en la base imponible de las empresas miembros de la unión temporal. Y esto es así por razón de la propia esencia del método de exención, sin que sea necesaria la existencia de una norma que específicamente lo prevea.

5.2.2. Método de imputación

En el método de imputación, que es el que ha de aplicarse a menos que la empresa miembro decida acogerse al método de exención, las rentas positivas ordinarias posteriores a la renta negativa ordinaria no integrada en la base imponible se integrarán en la base imponible de las empresas miembros, sin perjuicio de la deducción del impuesto extranjero que, eventualmente, hubiera podido gravar esa renta. Y esto también es así por razón de la propia esencia del método de imputación, sin que sea necesaria una norma que específicamente lo prevea.

Sin embargo, en orden a guardar el paralelismo respecto de lo previsto en relación con los establecimientos permanentes, lo pertinente hubiera sido, en el método de imputación (art. 31.4 TRLIS), no incluir en la base imponible las rentas positivas ordinarias posteriores a las rentas negativas ordinarias, hasta el importe de las mismas.

Seguidamente se verá que esta previsión ha sido establecida en relación con las denominadas fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales de empresas.

No obstante, si se acepta como válida la interpretación restrictiva del alcance del no cómputo de las rentas negativas ordinarias anteriormente expuesta, esto es, que dicha restricción solamente se aplica cuando la unión temporal de empresas opera mediante un establecimiento permanente,

podría entenderse aplicable lo previsto en el artículo 31.4 del TRLIS, de manera tal que las rentas positivas obtenidas con posterioridad a las rentas negativas ordinarias no se integrarían en la base imponible, hasta el importe de las mismas.

5.3. RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN INTERNA DE LA PARTICIPACIÓN

Tampoco se establece previsión alguna respecto de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación sobre una unión temporal de empresas a favor de una entidad que pertenece al mismo grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio.

El paralelismo con los establecimientos permanentes (art. 19.12 TRLIS) hubiera requerido rechazar la integración en la base imponible de la renta negativa habida en esa transmisión, en la medida imputable a la operatoria que la unión temporal realiza en el extranjero.

Tal vez podría alcanzarse ese resultado práctico entendiendo aplicable el nuevo apartado 11 del artículo 19 del TRLIS, concerniente a la transmisión de valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades, concertada entre entidades del mismo grupo de sociedades mercantil. Sin embargo, es dudoso que tal aplicación sea correcta, por cuanto la unión temporal de empresas carece de personalidad jurídica, de manera tal que la transmisión de la participación en la misma implica la transmisión de una alícuota parte en una comunidad de bienes, esto es, en los activos y pasivos que la integran, pero no de los referidos valores.

5.4. RENTAS NEGATIVAS HABIDAS EN LA TRANSMISIÓN A TERCEROS DE LA PARTICIPACIÓN EN LA UNIÓN TEMPORAL

La Ley 16/2013 ha dado nueva redacción al apartado 3 del artículo 50 del TRLIS, introduciendo una norma que ordena aminorar las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una unión temporal o de su extinción *en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes de la misma*.

Este mandato es el párrafo segundo de un apartado cuyo párrafo primero se refiere al método de exención, pero se opina que ello no es óbice para que también sea aplicable respecto del método de imputación pues, de una parte, el literal de la norma no rechaza esta interpretación, y de otra, no se advierte la razón por la cual la restricción deba operar exclusivamente en relación con el método de exención.

De acuerdo con lo expuesto, la restricción implica, al igual que acontece en relación con lo previsto respecto de los establecimientos permanentes (art. 31.5 TRLIS), lo siguiente:

Por lo que se refiere al método de exención:

- Las rentas positivas ordinarias y las imputables a la transmisión no se integran en la base imponible.
- Las rentas negativas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible del ejercicio de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pero minoradas en el importe de las rentas positivas.

Por lo que se refiere al método de imputación:

- Las rentas positivas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible y dan derecho a deducción.
- Las rentas negativas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible del ejercicio de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pero minoradas en el importe de las rentas positivas.

En síntesis, la jurisdicción fiscal española soportará el saldo de las rentas negativas derivado de las operaciones realizadas en el extranjero mediante la unión temporal.

EJEMPLO 3

Método de exención. Rentas obtenidas a través de la unión temporal de empresas: 80 (2013), -40 (2014), 60 (2015), -35 (2016), transmisión -70 (2017).

Ley 16/2013	Anterior Ley 16/2013
Base imponible	Base imponible
$(80 - 80 \text{ exenc}) = 0$ (2013)	0 $(80 - 80)$ (2008)
$(-40 + 40 \text{ no pérd}) = 0$ (2014)	-40 (2009)
$(60 - 60 \text{ exenc}) = 0$ (2015)	40 (2010)
	.../...

.../...

.../...

Ley 16/2013	Anterior Ley 16/2013
Base imponible	Base imponible
.../...	
$(-35 + 35 \text{ no pérd}) = 0$ (2016)	-35 (2011)
$[-70 - (40 + 35) \text{ pérd} + (80 + 60) \text{ positv}] = -5$ (2017)	-70 (2012)

Método de imputación. Rentas obtenidas a través de la unión temporal de empresas 80 (2013), -40 (2014), 60 (2015), -35 (2016), cese -70 (2017), tipo de gravamen sobre el establecimiento permanente 36%.

Ley 16/2013 (literal)	Anterior Ley 16/2013
Base imponible y cuota	Base imponible y cuota
$(80/0,3 - 80/0,3) = 0$ (2013)	$(80)/0,3 - 80/0,3 = 0$ (2008)
$(-40 + 40 \text{ no pérd}) = 0$ (2014)	-40 (2009)
$(60)/0,3 - (60 - 40)/0,3 = 12$ (2015)	$(60)/0,3 - 20/0,3 = 12$ (2010)
$(-35 + 35 \text{ no pérd})/0,3 = 0$ (2016)	-35 (2011)
$[-70 - 35 \text{ pérd} + (80 - 20) \text{ positv}] = -45$ (2017)	-70 (2012)
Ley 16/2013 (similar ep)	
$(80/0,3 - 80/0,3) = 0$ (2013)	
$(-40 + 40 \text{ no pérd}) = 0$ (2014)	
$(60 - 60 \text{ no pérd}) = 0$ (2015)	
$(-35 + 35 \text{ no pérd})/0,3 = 0$ (2016)	
$[-70 - (40 + 35) \text{ pérd} + (80 + 60) \text{ positv}] = -5$ (2017)	

Puede observarse que, reconociendo una renta negativa en el momento de la transmisión de la participación por importe de -5 en el método de exención, y de -45 en el de imputa-

.../...

.../...

ción, la jurisdicción fiscal española soportará la renta negativa neta sufrida por la empresa miembro de la unión temporal. Igualmente, en el método de imputación, soportará una renta negativa de -5, bajo la interpretación que remite a lo previsto respecto de los establecimientos permanentes, determinante de la no inclusión en la base imponible de las rentas positivas ordinarias posteriores a las rentas negativas ordinarias, hasta el importe de las mismas.

5.5. FÓRMULAS DE COLABORACIÓN ANÁLOGAS A LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

La analogía ha de buscarse en la colaboración entre empresas para realizar una obra, servicio o suministro en el extranjero por un tiempo limitado. Por el contrario, no ha de buscarse en el régimen fiscal al que se halle sujeta esa fórmula de colaboración en el extranjero. Será relevante la participación directa de las empresas miembros en los activos, pasivos, e ingresos y gastos derivados de las operaciones.

Pues bien, para evitar la doble imposición internacional respecto de las rentas generadas en el extranjero, se aplicará el método de imputación, a menos que las empresas miembros decidan acogerse al método de exención, pero en ambos supuestos, esto es, *se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero* (art. 50.2 del TRLIS, redacción Ley 16/2013).

La novedad introducida por la Ley 16/2013 es que no se computan, por las empresas miembros, las rentas negativas ordinarias derivadas de las operaciones realizadas en el extranjero, tanto si aplican el método de exención como el de imputación. ¿Influye el no cómputo de las rentas negativas en el contenido de estos métodos?

La respuesta sintética es que lo hace en la misma forma en como se ha examinado respecto de las uniones temporales de empresas constituidas de acuerdo con las normas españolas. Sin embargo, la norma reguladora contribuye a despejar la incógnita que, en relación con las rentas negativas ordinarias no computadas en el contexto del método de imputación, se comentó en líneas precedentes, y de aquí que sea conveniente una sucinta explicación.

En fin, la norma concerniente a la minoración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en la unión temporal en el importe de las rentas positivas netas también debe entenderse aplicable respecto de las fórmulas de colaboración análogas, aun cuando literalmente vaya referida de manera exclusiva a las uniones temporales.

5.5.1. El método de exención

El vigente artículo 50.2 del TRLIS establece que las entidades residentes en territorio español que participen en *obras, servicios o suministros que realicen o presten, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse a la exención respecto de las rentas procedentes del extranjero.*

Ya el artículo 14 de la Ley 18/1982 había establecido dicha exención, y la Ley 43/1995 la reprodujo, cuando mediaban rentas ordinarias, bajo la modalidad de cómputo de las mismas con posterior reintegro al hilo de la aparición de rentas positivas ordinarias.

La Ley 16/2013 ha respetado el método de exención pero, al no permitir el cómputo de las rentas negativas ordinarias, ha debido suprimir la figura del posterior reintegro.

5.5.2. El método de imputación

Es el que se aplica cuando las empresas miembros no solicitan a la autoridad fiscal la aplicación del método de exención.

En el método de imputación tampoco son computables las rentas negativas ordinarias. La literatura legal, antes reproducida, es concluyente: se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero. Y la norma añade, y esto es lo relevante, que *en este último caso, no se integrarán en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.*

Ahora queda claro que, en el método de imputación, las rentas positivas posteriores a las rentas negativas ordinarias no computadas en la base imponible no se integran en la misma. Desde una perspectiva puramente lógica esta norma debería aplicarse tanto en relación con las fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales como a las propias uniones temporales. Ya se indicó anteriormente que a esta conclusión podía llegarse entendiendo aplicable la norma concomitante referida a los establecimientos permanentes. Aparece, pues, un argumento adicional.

6. RÉGIMEN TRANSITORIO CONCERNIENTE A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

El artículo 1.Segundo.Dieciocho de la Ley 16/2013 incorpora una disposición transitoria, cuadragésima primera, al TRLIS, al objeto de regular el reintegro de las pérdidas previamente computadas bajo el amparo de la normativa modificada. Tres de sus seis apartados (3, 4 y 5) hacen referencia a establecimientos permanentes y a uniones temporales de empresas.

6.1. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

El apartado 3 de la nueva norma transitoria versa sobre el tratamiento que corresponde a las rentas positivas obtenidas por entidades residentes en territorio español a través de establecimientos permanentes, cuando en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2013 han computado en su base imponible *rentas negativas netas* procedentes de los mismos.

6.1.1. Rentas negativas computadas en periodos impositivos precedentes

Bajo el método de exención, según la redacción del artículo 22 del TRLIS, anterior a la Ley 16/2013, la entidad titular del establecimiento permanente o casa central integraba en la base imponible las rentas negativas y no integraba las rentas positivas. ¿Qué son las *rentas negativas netas* a las que se refiere la norma transitoria y sobre cuya existencia construye su mandato?

Ante la ausencia de una definición legal, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma transitoria, ha de entenderse que, en caso de haber aplicado el método de exención, *rentas negativas netas* son aquellas que están pendientes de reintegro en la base imponible. En efecto, la norma transitoria tiene por objeto regular dicho reintegro, y de ahí que sea pertinente esa identificación entre rentas negativas netas y rentas negativas pendientes de reintegro.

Por tanto, las rentas negativas netas no necesariamente coinciden con el saldo de las rentas positivas y negativas. Así, cuando las rentas negativas ordinarias hubieren aparecido antes que las rentas positivas ordinarias, las rentas negativas pendientes de reintegro sí coinciden con el saldo de rentas positivas y negativas, pero cuando las rentas positivas hubieren precedido a las negativas, las rentas pendientes de reintegro son estas últimas en su totalidad.

Mayor duda ofrece concretar lo que debe entenderse por *rentas negativas netas* en el contexto de la aplicación del método de imputación, ya que en el mismo no existía la figura del reintegro de las rentas negativas previamente computadas. Con todo, no cabe sino ofrecer una interpretación paralela con la sostenida respecto del método de exención, de manera tal que renta negativa neta sería la renta negativa integrada en la base imponible minorada en la renta positiva posterior, haya o no disfrutado de deducción del impuesto extranjero.

Pues bien, cuando se hubieren producido rentas negativas netas el mandato es que *la exención prevista en el artículo 22 o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley solo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de las rentas negativas*.

Como es sabido, el objetivo de toda norma transitoria es prolongar el mandato de la norma derogada, básicamente en relación con situaciones nacidas a su amparo pero que se consuma-

rán bajo el imperio de la nueva norma. ¿Cumple ese objetivo la norma transitoria relativa a las rentas negativas netas?

Tratándose del método de exención, la norma transitoria lo cumple plenamente, ya que se limita a prolongar la eficacia del método de exención con reintegro de pérdidas vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 16/2013. Así, las rentas negativas netas ordinarias computadas en periodos impositivos anteriores a la vigencia de la Ley 16/2013 determinan la tributación de las rentas positivas posteriores, hasta el importe de aquellas. De esta manera se hace efectivo el reintegro de pérdidas previsto en la normativa modificada.

EJEMPLO 4

- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), 0 (2013), +10 (2014); además, ya no queda importe de rentas negativas netas pendientes de reintegro, pues las rentas negativas netas son -10 (-40 + 18 + 12)

EJEMPLO 5

- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: +18 (2010), +12 (2011), -40 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible: 0 (2010), 0 (2011), -40 (2012), 0 (2013), +16 (2014); además queda un importe de rentas negativas netas pendientes de reintegro de 24 (40 - 16), pues las rentas negativas netas son -40 (0 + 0 - 40).

Sin embargo, tratándose del método de imputación, la no deducción del impuesto extranjero correspondiente a las rentas positivas posteriores que no superen la cuantía de las rentas negativas netas rebasa la función de la normativa transitoria, ya que el reintegro de las rentas negativas netas no estaba previsto. De esta manera, la norma transitoria crea una suerte de reintegro de pérdidas que, como se ha indicado, no se contemplaba en el método de imputación, tal y como estaba regulado en la normativa vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 16/2013.

EJEMPLO 6

- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible/Cuota: -40 (2010), +18/0,3-impuesto extranjero (2011), +12/0,3-impuesto extranjero (2012), 0 (2013), +10 (2014); se observará que en 2014, por aplicación de la norma transitoria, no se aplica la deducción del artículo 31 del TRLIS.
- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: +18 (2010), +12 (2011), -40 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible/Cuota: +18/0,3-impuesto extranjero (2010), +12/0,3-impuesto extranjero (2011), -40 (2012), 0 (2013), +16/0,3; se observará que en 2014, por aplicación de la norma transitoria, no se aplica la deducción del artículo 31 del TRLIS, y que, además, queda un saldo de rentas negativas pendientes de reintegro, bajo la modalidad de no deducción del impuesto extranjero, por importe de 24 ($40 - 16$) pues las rentas negativas netas son $-40 (0 + 0 - 40)$.

Rebase o no la función de la normativa transitoria, lo cierto es que el mandato es claro: no habrá lugar a la deducción del impuesto extranjero respecto de las rentas positivas que no excedan de las rentas negativas ordinarias previamente computadas.

La aplicación de la norma transitoria puede producirse a lo largo de varios periodos impositivos, esto es, tantos como subsista algún importe de rentas negativas netas generadas antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013. Su mandato implica la integración en la base imponible de rentas positivas que en otro caso hubieran estado exentas (método de exención), o la no deducción del impuesto extranjero (método de imputación) que en otro caso se hubiera deducido. Ese mandato debe cumplirse mientras subsista un importe de rentas negativas, incluso si en 2013 o siguientes el establecimiento permanente ha obtenido rentas negativas ordinarias que, de acuerdo con el régimen general, no se habrán integrado en la base imponible.

Por otra parte, aunque de manera indirecta, este mandato, en cuanto referido al método de imputación, constituye un argumento a favor de la no integración en la base imponible de las rentas positivas posteriores a las rentas negativas ordinarias no computadas bajo la aplicación de las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013, en relación con el método de imputación.

Nótese que ambas reglas, la transitoria y la permanente, son las dos caras de la misma moneda: si hay cómputo de rentas negativas ordinarias hay tributación plena de las rentas positivas ordinarias posteriores sin deducción del impuesto extranjero (norma transitoria), si no hay cómputo de rentas negativas ordinarias las rentas positivas ordinarias posteriores no deben integrarse en la base imponible (nueva norma).

6.1.2. Importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión o cese del establecimiento permanente

Los artículos 22.2 y 31.5 del TRLIS, según la redacción establecida por la Ley 16/2013, ordenan aminorar la renta negativa derivada de la transmisión del establecimiento permanente, *en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo*.

Antes de la Ley 16/2013, las rentas negativas derivadas de la transmisión del establecimiento permanente no se minoraban en el importe de las rentas positivas netas. Como se ha indicado en una colaboración anterior, el cumplimiento del mandato referido implica realizar una suerte de cuenta global en la que se computan las rentas, positivas y negativas, de manera tal que, finalmente, la renta negativa que podrá computar la casa central será el saldo de las rentas positivas y negativas. En suma, la casa central podrá computar, a raíz de la transmisión o cese del establecimiento permanente, la renta negativa derivada de las operaciones del establecimiento permanente que realmente hubiere sufrido en el conjunto de los periodos impositivos. ¿Deben computarse a tal efecto las rentas, positivas y negativas, habidas en periodos impositivos finalizados antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013?

En ausencia de una norma transitoria específica se estima correcto tomar en consideración las rentas, positivas y negativas, de todos los periodos, esto es, tanto los anteriores como los posteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013. De esta manera se alcanza el objetivo de que la casa central compute la renta negativa global derivada de las operaciones realizadas a través del establecimiento permanente.

EJEMPLO 7

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), -10 (2013), +22 (2014), -8 rentas negativas en la transmisión (2015).
- En la base imponible se han integrado las siguientes rentas: -40 (2010), +18 (2011, reintegro), +12 (2012, reintegro), 0 (-10 + 10 no pérdidas) (2013), +10 (22 - 22 exención + 10 reintegro en régimen transitorio) (2014), -6 (-8 + 8 no pérdidas - 6) (2015).

El saldo neto de rentas positivas y negativas es -6 (-40 + 18 + 12 - 10 + 22 - 8). Ese es el resultado que ha obtenido el establecimiento permanente a lo largo de los periodos impositivos y, consecuentemente, ese será el importe de la renta negativa derivada de la transmisión fiscalmente computable, debiendo observarse que la renta negativa inicial (-40) fue totalmente reintegrada (+18 + 12 + 10), y que quedaba por computar la renta negativa ordinaria (-10) más la renta negativa derivada de la transmisión del establecimiento permanente (-8), total -18 (-10 - 8), habiendo quedado exenta una renta positiva de 12 (22 - 10),

.../...

.../...

llegándose así al importe de -6 ($12 - 18$), y también que la renta negativa integrada en la base imponible de la casa central en periodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013 ha de ser tomada en consideración a los efectos de calcular el importe de la renta negativa derivada de la transmisión del establecimiento permanente, pero no, desde luego, a los efectos de ser computada con motivo de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pues ya fue computada en el periodo impositivo en el que se produjo.

6.2. RÉGIMEN TRANSITORIO DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES TRANSMITIDOS POR OPERACIONES DEL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII

Como se ha indicado en el apartado 4.1.2.1, la antigua redacción del artículo 92 del TRLIS preveía el reintegro de las pérdidas previamente computadas por la casa central, con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente mediante una operación amparada en el artículo 84.1 d) del TRLIS.

Pues bien, el apartado 4 de la nueva norma transitoria se limita a proyectar ese mandato de reintegro en relación con transmisiones posteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013. A tal efecto, recoge la previsión contenida en la antigua redacción del artículo 92 del TRLIS, de manera tal que habrá de integrarse en la base imponible de la casa central *el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por el establecimiento permanente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.*

EJEMPLO 8

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2011), $+18$ (2012), $+7$ (2015) renta positiva imputable a la transmisión. Habrá de integrarse, por tanto, 7 en la base imponible de la casa central.
- La norma transitoria se aplica tanto frente al método de exención como al de imputación, ya que dicha norma transitoria no efectúa distinción alguna, y la norma cuya eficacia se prolonga en el tiempo tampoco lo hacía.

6.3. RÉGIMEN TRANSITORIO DE UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

El apartado 5 de la nueva norma transitoria contempla el caso de empresas miembros de uniones temporales de empresas que, habiéndose acogido al método de exención, hubieran integrado en su base imponible rentas negativas ordinarias en periodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013.

El mandato que se proyecta sobre tal situación es el propio del reintegro de pérdidas, de manera tal que *cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada, con límite del importe de dichas rentas positivas.*

Este mandato reproduce lo previsto en la primitiva redacción del artículo 50.3 del TRLIS, relativo al reintegro de las pérdidas, de manera tal que responde perfectamente a la naturaleza de la normativa transitoria.

En el caso de que las empresas miembros no hubieran aplicado el método de exención, sino que hubieran deducido la fracción de impuesto extranjero que les hubiere sido imputada y, al tiempo, en algunos periodos impositivos hubieran integrado bases imponibles negativas procedentes de las operaciones realizadas por la unión temporal de empresas, nada establece la normativa transitoria, a diferencia de lo que, según se ha visto anteriormente, acontece en relación con los establecimientos permanentes.

Este silencio crea una distorsión en cuanto trata de manera distinta dos situaciones prácticamente iguales, cuando la unión temporal realiza sus operaciones mediante la presencia de un establecimiento permanente. Sin embargo, es perfectamente congruente con la función de la normativa transitoria puesto que en la normativa modificada no se preveía el reintegro de pérdidas en el contexto de la aplicación del método de imputación.