

MARCO JURÍDICO

La Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, en su artículo 31 establece: ***“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”***, por regla general las normas tributarias tienen carácter territorial, por lo que se aplican sólo hasta donde alcanza la soberanía del poder que las aprueba; sin embargo, en el caso de los impuestos directos sobre la renta, las normas se aplican teniendo en cuenta la residencia del sujeto pasivo, por lo que en principio los impuestos obligan a los residente y no a los no residentes.

Los Estados terminan gravando a los no residentes cuando por razón de las relaciones económicas en las que intervienen, ello es posible. La aplicación de estas reglas por parte de los Estados provocaría numerosos casos de doble imposición. Por ello, también todos los Estados terminan por aceptar que esta situación es difícilmente aceptable y consienten en limitar su soberanía tributaria, a través de acuerdos entre ellos, o a través de normas internas.

En el presente estudio sólo nos ocuparemos de la tributación de los no residentes que mantienen en el país de gravamen una organización económica estable.

Durante mucho tiempo la tributación de las rentas obtenidas por lo no residentes en España careció de una regulación sistemática y coherente; las normas generales de los impuestos sobre la renta planteaba problemas a la hora de referirlos a los rendimientos de los no residentes. Además, al multiplicarse las relaciones económicas internacionales, se suscribieron una serie de Convenios Internacionales para evitar la doble imposición internacional, lo que hacía aun más difícil su aplicación.

En 1991 la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y posteriormente la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995

regularon la tributación de no residentes, pero no es sino hasta el 9 de diciembre de 1998 en que se publica la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, la cual respondió a la necesidad de configurar una norma que regulase, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, para dotar de mayor claridad al sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a estos tributos, contribuyendo con ello a aumentar la seguridad jurídica de la administración tributaria y, especialmente de los contribuyentes, así posteriormente el 5 de marzo de 2004 el Real Decreto Legislativo 5/2004 aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Para acabar con las diferencias de trato entre los residentes y los no residentes, la finalidad a perseguir es la fijación de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para las actividades de éstas dentro de la Unión Europea, dejando a los Estados miembros la responsabilidad de fijar los tipos de gravamen nacionales.

Asimismo, los Convenios de Doble Imposición suscritos por España hasta ahora con más de cuarenta países, delimitan el ámbito de aplicación de los ordenamientos tributarios de España y del país con el que se suscriben, dichos convenios se aplican con preferencia a la legislación interna como lo dispone el artículo 96.1 de la Constitución Española y establecen el principio de no discriminación para no favorecer a ciertas empresas que realicen las mismas actividades.

CONCEPTO DE NO RESIDENTE.

La Ley española de 1998 no contiene definición alguna del no residente, la Ley 5/2004 señala en su artículo 6 el concepto de residencia en territorio español, por tanto, la no residencia en territorio español se define por exclusión: toda persona que no reúna los

requisitos necesarios para ser considerada como residente en España, es considerada como no residente.

Debiendo distinguir entre personas físicas y las personas jurídicas.

Por lo que se refiere a las personas físicas, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 9, a contrario sensu establece que se deben considerar no residentes a las personas en las que concurran las siguientes circunstancias:

1. Que permanezcan más de 183 días, durante un año natural, fuera del territorio español.
2. Que no radique en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Este criterio, no hace alusión a vínculos personales, afectivos o de otra índole que no sea puramente económicos por lo que resulta acertado que la Administración tributaria se limite a examinar las inversiones y las fuentes de renta de los sujetos pasivos.

La legislación española, fundamenta la residencia, en la simple presencia en territorio español durante, al menos, 183 días al año. Cuando la persona reside en varios países y en ninguno de ellos alcanza los 183 días, se aplican las normas establecidas en los Convenios para evitar la doble imposición, por lo tanto:

- La persona se considera residente del Estado donde tenga una vivienda permanente
- En caso de no tener viviendas en los dos Estados, será residente de aquel con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.

- En defecto de lo anterior, será residente del Estado donde viva habitualmente.
- Si viviera habitualmente en ambos, será residente del Estado del que sea nacional.
- En defecto de lo anterior, la residencia se resolverá por las Administraciones competentes de común acuerdo.

El Tribunal de Justicia Constitucional en la sentencia de 12 de julio de 2001 referido a las franquicias fiscales por la importación temporal, pero que puede ser aplicado a este impuesto, consideró que, cuando una persona tiene al mismo tiempo vínculos personales y profesionales en dos Estados miembros, el lugar de su residencia normal determinado en el marco de una apreciación global en función de todos los elementos de hecho relevantes, es aquel en que esté localizado el centro permanente de los intereses de dicha persona y que, en el supuesto de que dicha apreciación global no permita tal localización, debe concederse prioridad a los vínculos personales.

Estas reglas se complementan con otras, que pueden resumirse del modo siguiente:

- Cuando residen en el territorio de sujeción el cónyuge o los hijos menores de edad dependientes, es necesario que el sujeto pasivo no resida en él.
- Si se permanece al menos 183 días al año en un país extranjero, no se cuentan los días en que efectivamente se está en el país de sujeción.
- Tampoco se computarán las estancias temporales en el país de sujeción debidas a obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria con administraciones públicas, siempre que tales acuerdos sean a título gratuito.
- Por una ficción legal, se consideran no residentes los funcionarios diplomáticos, consulares o de organismos internacionales, aunque físicamente se encuentren en el país de sujeción.

- En el derecho español, cuando el contribuyente haya cambiado su residencia a un paraíso fiscal, se le considerará residente en España en el período impositivo del cambio y en los cuatro siguientes.

En cuanto a las personas jurídicas se entiende que no son residentes en España (país de sujeción) aquellas en las que no se den alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubiesen constituido conforme a sus leyes.
- Que no tengan su domicilio social en el país de sujeción.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio del país de sujeción, es decir cuando radique en él la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La residencia de las sociedades no plantea excesivos problemas en la práctica y por ejemplo, la administración española no ha tenido que pronunciarse al respecto con frecuencia. No obstante, alguna vez lo ha hecho considerando, por ejemplo, que es residente la sociedad que, a pesar de estar constituida y domiciliada fuera de España, celebra las reuniones del Consejo de Administración en éste país, desde donde se llevan también las cuentas anuales y toda la documentación mercantil.

El concepto de no residente debe completarse con una mención al domicilio fiscal. Cuando exista establecimiento permanente, el domicilio fiscal será el siguiente:

- Por regla general, el lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de los negocios.
- Cuando no pueda fijarse con los criterios anteriores, el domicilio será el lugar donde radique el mayor valor de inmovilizado.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Según establecen los convenios para evitar la doble imposición, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocio mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Esta definición se completa en los Convenios con una enumeración de los supuestos más habituales de establecimiento permanente, enumeración que se recoge con bastante fidelidad en el artículo 16 de la Ley española sobre la tributación de no residentes. De este modo se comprenden en el término, entre otros, las sedes de dirección, sucursales, oficina, fábricas, talleres, minas, canteras, cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, así como las obras de construcción o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Por el contrario, no se considera que existe establecimiento permanente en los siguientes supuestos:

- a) Utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar mercancías pertenecientes a la empresa.
- b) Mantenimiento de un depósito de mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c) Mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa publicidad, proporcionar información, investigaciones científicas u otra actividad análoga de carácter auxiliar o preparatorio.

De todo lo anterior se desprende con claridad las notas que caracterizan el establecimiento permanente. Son las siguientes:

- Es una empresa en el sentido estricto del término. Es decir, es una organización de medios personales y materiales que tiene como finalidad la entrega de bienes o la

prestación de servicios. Dicho de otro modo, la existencia de una organización, aunque sea mínima, es necesaria para que se reconozca un establecimiento permanente. En este sentido se han considerado que el arrendamiento de inmuebles solo se considerará actividad económica si cuenta con una organización mínima (al menos un local y un empleado). Por ello, se excluyen del concepto las meras actividades auxiliares o preparatorias ya que no se les puede atribuir una parte razonable del beneficio empresarial.

- Es una empresa que se constituye con la intención de llevar a cabo sus actividades de modo continuado en el tiempo. Esto es difícil de precisar, sobre todo cuando se inicia una actividad y se desconoce el éxito o fracaso futuro de la misma, pero sólo existirá un establecimiento permanente si se pretende, a priori, realizar una actividad continuada. La administración española ha tenido oportunidad de expresar su opinión sobre esta característica. Así, ha considerado que no existía establecimiento permanente en un supuesto en que la actividad consistía en la cesión de la capacidad de alojamiento y servicios de un buque fondeado en Barcelona durante los Juegos Olímpicos de 1992, por parte de una naviera italiana o que no existía establecimiento permanente por la realización de una sola operación aislada, de carácter ocasional y duración limitada.
- La actividad se desarrolla con subordinación absoluta a las directrices y organización de la persona o entidad no residente. Así, se considera que no hay establecimiento permanente cuando la empresa no residente realiza sus actividades en España por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro intermediario que goce de independencia, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
- El establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica distinta de la persona no residente. En otro caso nos encontraríamos ante una filial situada en el país de

sujeción. Las filiales son sociedades, en nuestro caso españolas, y por tanto sometidas a gravamen como cualesquiera otras, sin especialidad ninguna.

Estas notas permiten diferencias con toda nitidez el concepto de establecimiento permanente del de sucursal. El establecimiento permanente es un concepto del Derecho tributario y, por tanto, autónomo respecto de las calificaciones que tienen las instalaciones de las entidades no residentes en otras ramas del Derecho. En cambio, la sucursal no es una categoría del Derecho Tributario, sino del Derecho mercantil y como tal aparece definida en el artículo 295 del Reglamento del Registro Mercantil Español.

De este modo, las sucursales son siempre establecimientos permanentes pero no se puede hacer la afirmación contraria: no todo establecimiento permanente es una sucursal. En cualquier caso, la legislación del Registro Mercantil exige incluso dos requisitos a las sucursales, la representación permanente y cierta autonomía de gestión, que la Ley del Impuesto no requiere para que exista un establecimiento permanente.

La Ley del Impuesto sobre No Residentes español enumera una serie de supuestos que de cumplirse, implican en la práctica la existencia de establecimiento permanente. Intentando reducir a esquema todos estos supuestos, una clasificación posible de los establecimientos permanentes podría ser la siguiente:

- ✓ En primer lugar, están los burocráticos, que son las sedes de dirección, sucursales y oficinas. Son supuestos que aluden a la organización administrativa de la actividad del no residente. Sede de dirección alude a dirección y control de negocios, mientras que oficina hace referencia a centros administrativos sin albergar órganos de dirección, sucursal, en cambio, es un concepto más amplio, equivalente al de establecimiento secundario en el que se desarrollan total o parcialmente las actividades del no residente, aunque con un contenido estrictamente económico al carecer de personalidad jurídica.

- ✓ En segundo lugar, están los productivos, fábricas, talleres, almacenes, etc., que son instalaciones fijas eminentemente productivas, a diferencia de los burocráticos, que tienen un carácter de gestión y administración.
- ✓ En tercer lugar, están los lugares de extracción de recursos naturales, es decir, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias de recursos naturales. Estos supuestos tienen de común denominador la extracción de recursos naturales, y su clasificación de establecimiento permanente proviene más de la actividad que realiza la persona o entidad residente que de la instalación en sí.
- ✓ Y, en cuarto lugar, están las obras de construcción, instalación o montaje de cierta duración que, en la legislación española son aquellas que exceden de seis meses. La clasificación de estas obras, instalaciones o montajes de establecimiento permanente deriva de la duración de la obra, instalación o montaje, más que de la actividad en sí o de la instalación empleada.

En resumen, en España una persona o entidad no residente opera en el país de sujeción por medio de establecimiento permanente cuando habitualmente realice en dicho territorio una actividad empresarial mediante una instalación fija con un cierto grado de continuidad o habitualidad.

DIVERSIDAD DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL.

En el caso de que una persona o entidad no residente disponga de diversas instalaciones fijas en el territorio Español, la ley (artículo 17) suele considerar que cada una de ellas constituye establecimientos permanentes distintos, y en consecuencia se gravarán separadamente, siempre que concurren las dos circunstancias siguientes:

- 1) Que en cada una de las instalaciones se realicen actividades claramente diferenciables.
- 2) Que la gestión de cada instalación se lleve de modo separado, lo que implica que tengan distinta identificación y denominación diferente.

Cuando existen establecimientos distintos, la tributación de cada uno de ellos se debe realizar de un modo independiente, sin que, como dice expresamente la ley:

“... en ningún caso sea posible la compensación de rentas entre ellos”.

TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

A) HECHO IMPONIBLE.

Se someten a tributación los rendimientos de los establecimientos permanentes existentes en el territorio español. La Ley española del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece, en primer lugar, unas precisiones generales, algunas de las cuales no dejan de ser obvias. Son las siguientes:

- a) Que las rentas obtenidas en España pueden ser dinerarias o en especie. Debemos remitirnos sobre el particular a lo que se regula en el Impuesto sobre la renta de personas físicas.
- b) Que se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos y servicios. También esta cuestión se regula del mismo modo que el impuesto sobre la renta de personas físicas.
- c) Que las rentas sujetas al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir las ganancias de capital obtenidas por actos lucrativos o gratuitos, no se someterán a gravamen.

Por lo demás, la renta de los establecimientos permanentes está compuesta por los siguientes conceptos:

- 1) Los rendimientos de las actividades económicas en ellos desarrolladas, incluyendo los derivados de la exportación de mercancías.
- 2) Los rendimientos de los elementos patrimoniales afectos a los mismos, entendiéndose por tales los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituya el objeto del establecimiento permanente.
- 3) Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales que acabamos de mencionar.

En este último caso, la normativa establece unas reglas específicas. Son las siguientes:

- a) No existirá alteración patrimonial, es decir, no se produce ninguna ganancia o pérdida patrimonial, cuando se reexporten bienes del inmovilizado que hubieran sido importados temporalmente.
- b) Existirá alteración patrimonial cuando se reexporten bienes del inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por el establecimiento permanente.

La descripción del impuesto de hecho en el impuesto sobre la renta de no residentes español pone de relieve que el legislador pretende abarcar el mayor número posible de supuestos. Esto provoca una ampliación desmesurada del ámbito material del tributo, tanto que el propio legislador se ha visto obligado a limitarlo, mediante la inclusión de supuestos de no sujeción. Así por lo que nos interesa, no se entiende obtenidos en España, y por tanto no se gravan, los rendimientos de los no residentes en los siguientes casos:

- a) Los satisfechos por razón de prestaciones de servicios profesionales, estudios, proyectos, asistencia técnica y apoyo a la gestión, siempre que se realicen íntegramente en el extranjero y estén directamente vinculados a actividades

empresariales o profesionales del extranjero, con la excepción de que se refieran a bienes situados en territorio español.

- b) Los rendimientos satisfechos por las demás explotaciones económicas cuando se realicen íntegramente en el extranjero. Así ocurre, a título de ejemplo, con los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación y los gastos accesorios o conexos.
- c) Los rendimientos satisfechos por establecimientos permanentes situados en el extranjero, y a su cargo, cuando las prestaciones estén directamente vinculadas a su actividad.

La configuración del hecho imponible debe completarse aludiendo al aspecto temporal. En el caso de los establecimientos permanente, que es el único que nos interesa examinar, se aplican, en general, las reglas del Impuesto sobre Sociedades. Así el período impositivo coincide con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de doce meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, se entiende referido al año natural.

Son supuestos especiales de conclusión del período impositivo los cinco siguientes:

- 1) El cese de las actividades del establecimiento permanente.
- 2) La desafectación de la inversión efectuada en su día respecto del establecimiento permanente.
- 3) La transmisión del establecimiento permanente a otra entidad.
- 4) El traslado de residencia de la casa central al país de sujeción (con lo cual la persona o entidad pasa a tributar por el régimen de las personas residentes, y ya no tiene sentido la tributación separada del establecimiento permanente).
- 5) El fallecimiento del titular del establecimiento permanente.

Hay que señalar, por último que el impuesto se devenga el último día del período impositivo.

B) BASE IMPONIBLE.

La base imponible está constituida por la totalidad de la renta imputable al establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hubiese obtenido o producido.

Como idea previa debemos señalar que en España, de los dos principios posibles aplicables en esta materia (el de cifra relativa de negocios, o el de contabilidad separada), los establecimientos permanentes están sometidos a esta último, como lo indica con toda claridad el artículo 22, I de la Ley que establece:

“Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las actividades que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos.

Esto significa que el resultado de la actividad del establecimiento permanente se desliga del resultado global de la empresa a la que pertenece (lo que no deja de ser un contrasentido), de tal manera que es posible que ambos resultados (el del establecimiento permanente y el de la sociedad o empresa en su conjunto) arrojen un saldo diferente.

La opción que acoge la normativa española, que no siempre ha sido la misma, es conforme con lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE. En alguna ocasión se ha planteado la duda de si ello puede ser contrario a las normas comunitarias, por cuanto obliga a las sociedades no residentes pertenecientes a otros países de la unión europea a mantener una contabilidad más complicada que la exigible a las sociedades residentes. La sentencia del Tribunal de justicia constitucional española de 15 de mayo de 1997 consideró, no obstante, que una norma de esta naturaleza no era contraria a las normas comunitarias porque no resulta desproporcionada para los fines perseguidos, sobre todo teniendo en cuenta que todavía no existe ninguna armonización de las legislaciones nacionales en

materia de determinación de la base imponible en los impuestos directos.

La ley española distingue tres regímenes en la determinación de la base imponible del establecimiento permanente: el régimen general o común, el de los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil completo y el de los establecimientos permanentes con actividad de duración limitada en el tiempo.

1. RÉGIMEN GENERAL O COMÚN.

La base imponible del establecimiento permanente se determina con arreglo a las normas del régimen general del impuesto sobre sociedades, con las siguientes peculiaridades:

- Las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con la casa central de no residente o con otros establecimientos permanentes del mismo, o con otras sociedades a él vinculadas, se valorarán a precio de mercado.
- No se consideran deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o alguno de sus establecimientos permanentes a título de cánones, intereses, comisiones, en contraprestación de asistencia técnica o por el uso de otros bienes o derechos, con la excepción de los intereses por anticipos entre establecimientos bancarios que sí son deducibles.
- El establecimiento permanente puede deducir, además de los de cualquier entidad residente, una parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración en los que haya incurrido la casa central de la entidad no residente.
- No será deducible en ningún caso el coste de los capitales propios (intereses y demás cargas financieras) de la persona o entidad no residente afectos al establecimiento permanente.

- El establecimiento permanente puede compensar sus bases imponibles negativas conforme al régimen general del impuesto sobre sociedades pero, de acuerdo con el principio de contabilidad separada que informa todo su régimen tributario, no se pueden compensar las bases imponibles negativas de un establecimiento con las positivas de otro distinto del mismo no residente. Así pues, sólo se pueden compensar las bases imponibles negativas con las positivas del mismo establecimiento, obtenidas de las rentas a él imputables.

Los principales problemas se plantean a la hora de determinar los gastos de dirección y administración, de los que, como acabamos de ver, se pueden deducir una parte razonable. En particular, resulta complicado determinar qué conceptos caben en la definición genérica. La Administración Tributaria española admite un criterio amplio, siempre que estén relacionados con la actividad del establecimiento permanente. Así, a título de ejemplo, ha aceptado que una compañía de seguros distribuya los gastos de reaseguro entre las distintas sucursales, atendiendo a los riesgos asegurados o que una sucursal bancaria deduzca los importes satisfechos a la casa matriz por la obtención de fondos para su colocación en el mercado español, siempre que el tipo aplicado sea análogo a los normalmente aplicables en los mercados interbancarios o que un establecimiento permanente deduzca como gasto la imputación realizada por la casa matriz por la utilización temporal de un activo propiedad de ésta.

Además, para que los gastos de dirección y administración sean deducibles es necesario que cumplan tres requisitos:

- a) Debe tener reflejo en los estados contables del establecimiento.
- b) Debe haber constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración de los importes, criterios y módulos de reparto.
- c) Debe existir racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Este último requisito de la racionalidad se entenderá cumplido cuando la imputación de los gastos se base en el grado de utilización por el establecimiento de los distintos factores, en relación con su coste total. En el caso en que no fuera posible utilizar este criterio, la imputación se podrá realizar atendiendo a la relación en que se encuentre alguna de las siguientes magnitudes a) cifra de negocios; b) coste y gastos directos; c) inversión media en elementos de inmovilizado material afecto a explotaciones económicas, y d) inversión media total en elementos afectos a explotaciones económicas.

Digamos, para cerrar esta cuestión, que es posible someter a la aprobación previa de la Administración Tributaria española una propuesta para la valoración de estos gastos de dirección y generales de administración que correspondan al establecimiento permanente. El procedimiento aplicable al respecto es el mismo establecido para las propuestas de valoración de las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades.

2. RÉGIMEN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES QUE NO CIERREN UN CICLO MERCANTIL COMPLETO.

Se conocen como establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo aquellos establecimientos que destinan a su uso propio todos los productos o servicios obtenidos en la instalación o lugar de trabajo que posean en España, sin que se produzca contraprestación alguna.

Estos establecimientos trabajan en exclusiva para la casa central y otros establecimientos de la persona o entidad no residente, y no realizan ni ventas ni servicios a terceros en nuestro territorio, por lo que no cierran el ciclo normal (compras-producción-venta) de toda empresa. Sus actividades se limitan a operaciones de carácter preparatorio o accesorio, sin producir negocios de manera directa, al tratarse de unos simples centros de coste. De esta manera, una entidad bancaria que fuese, por ejemplo, autorizada a operar en nuestro territorio como oficina de representación (lo que implica que solamente puede realizar actividades de carácter informativo, y no las

financieras habituales de la banca) debe tributar en el impuesto sobre sociedades por este régimen al ser esa oficina un establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil completo.

El problema principal que plantea este supuesto es que suele entrar en colisión con los Convenios de Doble Imposición. En efecto, estos Convenios suelen excluir del concepto de establecimiento permanente la realización de actividades preparatorias o auxiliares, que son propiamente las que la Ley española excluye en esta categoría. La consecuencia entonces es evidente: cuando existe Convenio de Doble Imposición, en estos supuestos deben aplicarse las normas establecidas para los casos en que no existe una actividad económica estable.

Estas reglas no pueden ser aplicadas, por ejemplo, a las empresas italianas por ejemplo porque en el Convenio se excluye del concepto de establecimiento permanente la realización de actividades preparatorias o auxiliares y porque el Convenio impide que se fijen beneficios sin una base efectiva.

La base imponible de estos establecimientos permanentes se determina de acuerdo con las reglas siguientes:

- 1) Los ingresos y gastos han de valorarse conforme a las normas de las operaciones vinculadas, determinándose así una base imponible, como en el régimen general examinado en el apartado anterior, por diferencia entre ingresos y gastos deducibles.
- 2) De modo subsidiario, la base imponible se estima en el porcentaje que a estos efectos señale el Ministerio de Economía y Hacienda sobre la totalidad de los gastos en que incurra el establecimiento permanente. A la cantidad así calculada se suma, en su caso, la cuantía íntegra de los ingresos accesorios que no constituyan su objeto empresarial, así como los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

Esta regla de determinación de la base imponible se convierte en otro obstáculo para la aplicación del régimen en el caso de la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición, porque en éstos se suele prohibir que se fijen los beneficios de los establecimientos permanentes sin una base efectiva.

Una vez determinada la base imponible por este método subsidiario del porcentaje, la cuota íntegra se obtiene aplicando sobre ella el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en la misma las deducciones y bonificaciones reguladas en el régimen general del impuesto.

3. RÉGIMEN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES CON ACTIVIDAD DE DURACIÓN LIMITADA EN EL TIEMPO.

Cuando se trate de un establecimiento permanente cuya actividad en nuestro territorio consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividad de exploración de recursos naturales, se le permite optar por el régimen de tributación que considere más conveniente entre los dos siguientes:

- a) El propio régimen general establecido para los establecimientos permanentes.
- b) El régimen de tributación de las entidades no residentes sin establecimiento permanente, lo que significa en la práctica tributar separadamente por cada uno de los ingresos que perciba el establecimiento.

La opción por uno de estos regímenes debe manifestarse en el momento en que se solicite la inscripción en el índice de entidades y surtirá efecto durante todo el tiempo que dure la construcción, instalación o montaje.

Esta posibilidad de optar no existe, siendo obligatoria la tributación de acuerdo con el régimen de las entidades no residentes sin

establecimiento permanente, cuando el establecimiento no dispusiese de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español.

C) DEUDA TRIBUTARIA.

En la Ley española sobre el gravamen de no residentes la cuota íntegra se determina aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 35% que es el correspondiente al impuesto sobre sociedades, lo que resulta conforme con la idea general, según la cual los establecimientos permanentes de los no residentes tienen el mismo tratamiento tributario que las sociedades residentes. Se exceptúan los supuestos en que la actividad del establecimiento permanente fuere la de investigación y explotación de hidrocarburos, en cuyo caso el tipo de gravamen será del 40%

Para mantener la igualdad de trato, sobre la cuota íntegra pueden aplicarse:

- a) Las distintas bonificaciones y deducciones establecidas en el impuesto sobre sociedades, salvo las deducciones para evitar la doble imposición internacional.
- b) Las retenciones soportadas, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados que se hubiesen efectuado.

Cuando las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho, la Administración procederá a devolver, de oficio, el exceso.

Además, la ley española, como procedimiento habitual para conseguir la deseable neutralidad entre las rentas obtenidas por medio de un establecimiento permanente y las generadas a través de sociedades filiales o sociedades interpuestas, establece un impuesto complementario del 15% sobre las rentas del establecimiento permanente que se transfieran al extranjero. Sus características esenciales pueden reducirse a las siguientes:

- 1) El impuesto grava exclusivamente las rentas obtenidas por el establecimiento permanente que se transfieran al exterior, incluidos los pagos que efectúe a la casa central o alguno de sus establecimientos permanentes a título de cánones, intereses, comisiones, en contraprestación de asistencia técnica o por el uso de otros bienes o derechos.
- 2) El devengo del impuesto se produce de acuerdo con el criterio del pago en la fecha en que se produce la transferencia de fondos al extranjero.
- 3) La declaración e ingreso del impuesto complementario se realiza en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- 4) Este impuesto no será aplicable a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado de la Unión Europea.
- 5) Tampoco será aplicable, a condición de reciprocidad, a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado con el que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición.

GESTIÓN DEL IMPUESTO.

Los aspectos formales de la aplicación de la imposición sobre no residentes, como en general los de aplicación de los tributos, tienen importancia sólo desde una perspectiva interna, dada la distinta cultura tributaria de los diferentes países. De todos modos, resulta útil hacer una referencia sobre el particular, dado que algunos de los institutos que se aplican en España, como la necesidad de que los no residentes nombren un representante en el país de sujeción, o la utilización de la fórmula de la autoliquidación, se están generalizando.

Con estas premisas podemos decir que en España la gestión del impuesto sobre la renta de no residentes en los supuestos de existencia de establecimientos permanentes no presenta grandes

especialidades, pues es similar a la del impuesto sobre la renta de personas físicas o impuesto de sociedades. En síntesis, los sujetos pasivos están obligados a declarar las rentas obtenidas y a ingresar en el Tesoro Público las cuotas que se deduzcan de la declaración. No obstante, debemos hacer alusión a algunas cuestiones.

La primera de ellas es el deber de nombrar un representante del establecimiento permanente para las relaciones con la Administración Tributaria. Las reglas esenciales establecidas sobre el particular son las siguientes:

- 1) El nombramiento del representante debe ponerse en comunicación de la Administración Tributaria en el plazo de dos meses desde que se produjo. La comunicación debe incluir la aceptación expresa de tal nombramiento.
- 2) La comunicación deberá hacerse en el lugar en que se haya de prestar la declaración del impuesto.
- 3) Aunque la normativa es un poco confusa sobre este extremo, en defecto de nombramiento se considerará representante del establecimiento permanente sucesivamente quien figure como tal en el Registro Mercantil, o quien esté facultado para contratar en su nombre.
- 4) La falta de nombramiento del representante se considerará infracción tributaria simple (sancionable con multa de hasta 6,000 euros)

En segundo lugar, debemos hacer mención de los deberes materiales y formales de los establecimientos permanentes. Así:

- a) Están obligados a llevar contabilidad separada de las operaciones que realicen y de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- b) Están sometidos a las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigible por las normas del Impuesto sobre Sociedades.

- c) Los establecimientos permanentes están sometidos al régimen de retenciones y pago fraccionados a cuenta establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, hay una cuestión referida a las retenciones que merece ser destacada. Se trata del régimen de la devolución de los ingresos indebidos. La normativa establece que cuando la retención o las cantidades ingresadas a cuenta sean superiores a las que sean procedentes, según lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble imposición, se podrá pedir la devolución del exceso satisfecho. La peculiaridad radica en que el plazo para pedir tal devolución es de dos años (o el establecido en las normas de aplicación de los Convenios, que suele ser de un año), en vez de aplicarse el plazo general de devolución de los ingresos indebidos que, como es sabido, es de cuatro años. Esta especialidad, que tiene difícil justificación, ha sido aceptada, con argumentos discutibles, de modo reiterado por el Tribunal Supremo.

Frente a esta postura, la sentencia del tribunal superior de justicia de Madrid de 8 de abril de 1999 estableció, que el plazo para pedir la devolución del impuesto indebidamente pagado en estos casos es el general de cuatro años, aunque hay que señalar que, en el caso sometido a examen, el tribunal declaró que no era procedente la exigencia de gravamen alguno, porque había existido una prestación de servicios realizados, por una sociedad no residente, fuera de España, excluida por tanto de tributación.

BIBLIOGRAFÍA

Alonso Fernández, Felipe (1991)

“El Domicilio Fiscal artículo 45”

Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma
IEF, Madrid, Vol. I

Carmona Fernández, Nestor (1995)

“De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”

Carta Tributaria, No. 231

Domínguez Puntas, Antonio (1999)

“La noción de residencia y sus implicaciones en las normas tributarias,
de control de cambios y de inversiones de capitales”

Gaceta Fiscal No. 173, pp. 67-121.

Fernández Junquera, Manuela (1996)

“Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva”

Noticias UE, No. 143.

Maroto Sáez, Amelia y Serret de Murga, Isabel (1991)

“Deslocalización de las personas físicas”

Tribuna Fiscal No. 8

Simón Acosta, Eugenio

Casado Ollero, Gabriel

De la Peña Velasco, Gaspar

Falcón y Tella, Ramón

“Código Tributario”

12a. edición Septiembre 2005

Editorial Thomson Aranzadi

TEMARIO:

LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

MARCO JURÍDICO	1
CONCEPTO DE NO RESIDENTE	2
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	5
DIVERSIDAD DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL	9
TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	10
A) HECHO IMPONIBLE	10
B) BASE IMPONIBLE	12
C) RÉGIMEN GENERAL O COMÚN	14
D) RÉGIMEN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES QUE NO CIERREN UN CICLO MERCANTIL COMPLETO	16
E) RÉGIMEN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES CON ACTIVIDAD DE DURACIÓN LIMITADA EN EL TIEMPO	18
GESTIÓN DEL IMPUESTO	20