Alfredo Gildemeister Ruiz-Huidobro



DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL :
LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERU
FONDO EDITORIAL 1995

El autor, Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro, investigó durante los tres años que estuvo en la Universidad de Navarra (España) el tema de los establecimientos permanentes. Su interés en el tema radicaba en la relevancia que dichas instituciones tienen en la tributación internacional, especialmente, en los convenios para evitar la doble imposición y en la importancia que para países en vías de desarrollo como el Perú significaría esta institución, especialmente en estos momentos en los que la inversión extranjera comienza a ser dirigida con sumo interés hacia nuestro país.

La presente obra analiza pues el concepto y tratamiento de los establecimientos permanentes, principalmente en la legislación fiscal española, comparándola con la conceptuación recogida en los modelos internacionales de convenios para evitar la doble imposición (OCDE, ONU, Pacto Andino, etc.) y en los convenios firmados por España. Así mismo se hace un análisis de la conceptuación del establecimiento permanente adoptada por la legislación peruana del Impuesto a la Renta.

Alfredo Gildemeister Ruiz-Huidobro (1960) es abogado graduado en la Pontificia Universidad Católica del Perú y Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Navarra (España) en donde ejerció la docencia como Profesor Ayudante de la Cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de dicha Universidad. Ha sido profesor en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Profesor visitante de la Universidad de Piura, así como profesor del C.A.M.E. y de la Escuela de Administración de Negocios para Graduados - ESAN. Actualmente es Catedrático en la Universidad del Pacífico.

DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL:
Los establecimientos permanentes.

ALFREDO GILDEMEISTER R. H.

DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL:
Los establecimientos permanentes.

Estudio comparado de
los modelos internacionales para evitar
la doble imposición
y su influencia en la legislación
tributaria española y peruana

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERU
FONDO EDITORIAL 1995

Primera Edición: octubre de 1995

Derecho Tributario Internacional:
Los establecimientos permanentes.

Copyright © 1995 por Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Av. Universitaria, cuadra 18, San Miguel. Apartado 1761 Lima, Perú. Tlf. 462-2540, anexo 220.

Derechos reservados

ISBN-84-8390-997-9

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

Impreso en el Perú - Printed in Peru

A mi esposa Soledad y a mis
hijos Alfredo, Maria Sol e Ismael,
por su cariño... y paciencia.

INDICE GENERAL

Pág.

INTRODUCCION 21

CAPITULO I.
LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR Y LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

A. Residencia y territorialidad. 30
1 El artículo 21 de la Ley General Tributaria. 30
2. El criterio de la residencia efectiva y el criterio de la territorialidad. 32
2.1. El criterio de la residencia. 32
2.2. El criterio de territorialidad. 35
B. La obligación personal y la obligación real de contribuir. 37
1. Concepto 37
2. La obligación personal y la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas. 40
2.1. La obligación personal de contribuir. 41
2.1.1. La residencia habitual. 43
2.2. La obligación real de contribuir. 57
3. La obligación personal y la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre Sociedades. 74
3.1. La obligación personal de contribuir. 74
3.2. La obligación real de contribuir. 78
C. La tributación de los no residentes sin establecimiento permanente. 86

1. Tributación de las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente. 91
1.1. Devengo de las rentas y devengo del impuesto. 91
1.2. Rentas sujetas y criterios de conexión aplicables. 93
1.3. Exenciones y rentas no sujetas. 96
1.3.1. Exenciones. 101
1.3.2. Rentas no sujetas. 112
1.4. Base imponible y deuda tributaria. 116
1.4.1. Regla general. 116
1.4.2. Excepciones a la regla general. 117
1.4.3. Rendimientos del capital inmobiliario. 122
1.4.4. Rendimientos del trabajo personal. 124
1.4.5. Incrementos y disminuciones de patrimonio. 125
1.4.6. La retención a cuenta sobre las transmisiones de bienes inmuebles. 130
1.4.7. Deducciones en la cuota. 134
1.5. Obligaciones formales y declaración del impuesto. 135
1.5.1. El domicilio fiscal. 135
1.5.2. Obligación de nombrar representante 137
1.5.3. Obligación de declarar. 149
1.5.4. Número de Identificación Fiscal. 152
1.5.5. Declaración censal. 154
1.5.6. Obligaciones formales. 155
2. Tributación de las entidades no residentes sin establecimiento permanente. 155
2.1. Rentas sujetas y criterios de conexión aplicables 155
2.1.1. Beneficios empresariales. 156
2.1.2. Rendimientos de bienes inmuebles. 162
2.1.3. Rendimientos del capital mobiliario. 164
2.1.4. Incrementos de patrimonio. 166
2.2. Rentas no sujetas y exenciones. 170
2.2.1. Rentas no sujetas. 170
2.2.2. Exenciones. 176
2.3. Base imponible y deuda tributaria. 177
2.4. Obligaciones formales y declaración del impuesto. 184
2.4.1. El domicilio fiscal. 184
2.4.2. Obligación de nombrar representante. 184
2.4.3. Obligaciones formales. 185

CAPITULO II
CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A. El concepto de establecimiento permanente en los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición de la O.C.D.E. y en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. 191

1. El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la O.C.D.E. en 1977. 194
   1.1. Concepto general. 194
   1.2. Las obras de construcción, instalación o montaje. 207
   1.3. Los agentes con estatuto dependiente. 210
   1.4. Excepciones al concepto general. 212
      1.4.1. Actividades con carácter auxiliar o preparatorio. 212
      1.4.2. Agentes con estatuto independiente. 215
      1.4.3. El caso de las filiales. 218
2. El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1992. 221
3. El establecimiento permanente y la denoninada "base fija" en el Modelo de la O.C.D.E. 227
   3.1. El artículo 14 del Modelo y la "base fija". 227
   3.2. ¿Quiénes pueden conformar una "base fija"? 229
   3.3. ¿Qué actividades son propias de una "base fija"? 231
   3.4. Concepto y modo de tributar de las rentas obtenidas mediante una "base fija". 233
4. El concepto de establecimiento permanente en los convenios de doble imposición suscritos por España 240
5. Concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre las Sucesiones y Donaciones de la O.C.D.E. de 1982. 260

B. El concepto de establecimiento permanente en otros Modelos de Convenios para evitar la doble imposición. 266
   1. Convención Modelo de las Naciones Unidas. 267
   2. Los Convenios del Pacto Andino. 287
   3. Otros modelos. 294

C. Evolución del concepto de establecimiento permanente en la legislación fiscal española. 299

D. El concepto de establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. 320
1. Concepto. 320
2. Aspectos generales. 338
3. Clases de establecimientos permanentes. 343
3.1. Establecimientos permanentes con actividad continuada. 344
3.2. Establecimientos permanentes con actividad esporádica. 346
3.3. Establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo. 349
E. El concepto de establecimiento permanente en el Impuesto sobre el Valor Añadido. 353
F. El establecimiento permanente en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de la Comunidad Europea. 364
G. El establecimiento permanente y las Agrupaciones de Interés Económico. 374

CAPITULO III
GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A. Los beneficios empresariales del establecimiento permanente en el Modelo de la O.C.D.E. de 1977. 383
1. El principio del establecimiento permanente. 383
2. El principio de contabilidad separada. 389
3. La deducción de gastos. 396
4. Aplicación excepcional del sistema de cifra relativa. 401
5. La compra de bienes o mercancías para la empresa. 404
6. Aplicación del mismo método cada año. 405
7. Ambito de aplicación del artículo 7 del Modelo. 406
8. Otros beneficios empresariales del establecimiento permanente de acuerdo con el Modelo de la O.C.D.E. de 1977. 408
8.1. Beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea. 408
8.2. Dividendos. 413
8.3. Intereses. 417
8.4. Cánones. 421
8.5. Ganancias de capital. 424

8.6. Otras rentas. 435
9. El establecimiento permanente y el principio de no discriminación en el Modelo de la O.C.D.E. 440
B. Los beneficios empresariales en el nuevo Modelo de la O.C.D.E. de 1992. 453
C. Los beneficios del establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. 463
1. Los beneficios empresariales. 465
2. El Convenio con Estados Unidos y el impuesto adicional sobre las sucursales. 476
2.1. Introducción. 476
2.2. El impuesto sobre sucursales o "Branch Tax". 487
2.3. El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes. 504
3. Beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea. 512
4. Dividendos. 517
5. Intereses. 519
6. Cánones. 521
7. Ganancias de capital. 527
8. Otras rentas. 532
9. El principio de no discriminación. 538
10. El establecimiento permanente en el Convenio de la C.E.E. relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. 542
D. Los beneficios del establecimiento permanente en otros modelos de convenios para evitar la doble imposición. 544
1. Convención Modelo de las Naciones Unidas. 544
1.1. Los beneficios empresariales. 544
1.2. Otros beneficios empresariales. 551
1.2.1. Navegación marítima, interior y aérea. 551
1.2.2. Dividendos, intereses, cánones y demás rentas. .. 553
2. Los Convenios del Pacto Andino. 562
3. Otros modelos. 568
E. Gravamen de los beneficios del establecimiento permanente en la legislación fiscal española. 577
1. Tratamiento de las rentas atribuidas al establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. 578
1.1. Tratamiento de los beneficios atribuidos al estableci-

miento permanente con actividad continuada. 578
1.1.1. Determinación de la base imponible. 582
1.1.2. Gastos deducibles. 585
1.1.3. Periodo impositivo. 597
1.1.4. Determinación de la deuda tributaria. 597
1.1.5. Obligaciones formales. 604
1.1.5.1. Domicilio fiscal. 604
1.1.5.1.1. Domicilio fiscal de las personas jurídicas residentes. 605
1.1.5.1.2. Concepto de domicilio fiscal en la LIS. 607
1.1.5.1.3. Cambio de domicilio fiscal. 609
1.1.5.1.4. Cambio de domicilio fiscal a instancias de la Administración. 611
1.1.5.2. Obligación de nombrar representante. 613
1.1.5.3. Otras obligaciones formales. 616
1.2. Tratamiento de los beneficios atribuidos al establecimiento permanente con actividad esporádica. 619
1.3. Tratamiento de los beneficios atribuidos al establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil completo. 632
2. Los establecimientos permanentes de las personas físicas. .. 645
2.1. Determinación de la base imponible. 646
2.2. Determinación de la cuota íntegra. 656
2.3. Determinación de la cuota líquida. 658
2.4. Determinación de la cuota diferencial. 660
2.5. Gestión y liquidación del Impuesto. 662
2.5.1. El domicilio fiscal. 662
2.5.2. Obligación de nombrar representante. 663
2.5.3. Obligaciones formales. 664

CAPITULO IV
EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACION PERUANA DEL IMPUESTO A LA RENTA

A. Concepto. 671
1. Definición genérica. 572
2. Los supuestos de establecimientos permanentes. 674

3. Los agentes dependientes. 677
4. El caso particular de la Agencia. 678
B. Excepciones al concepto general. 681
1. Actividades con carácter auxiliar o preparatorio. 681
2. Los agentes con estatuto independiente. 683
3. Contribuyentes no domiciliados que obtengan rentas netas de fuente peruana señaladas en el art.48 de la LIR. 684
4. Contratistas y subcontratistas de la industria petrolera no domiciliados en el país. 686
5. Los establecimientos permanentes y las empresas vinculadas o filiales. 689
C. Críticas al concepto de establecimiento permanente en la legislación peruana. 690

CONCLUSIONES 695

ANEXOS

Anexo I: Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la O.C.D.E. en 1977 721
Anexo II: Convenio Modelo de las Naciones Unidas 749
Anexo III: Los convenios del Pacto Andino 781

BIBLIOGRAFIA 803

PROLOGO

En razón de su soberanía, cada país puede establecer los tributos que considere más adecuados y exigir la prestación a los sujetos que se ajusten a la base fáctica prevista por la ley. Sin embargo, como quiera que tal soberanía tiene un ámbito específico para su ejercicio, es obvio que entre el Estado que hace la descripción hipotética de los hechos y las personas en quienes ellos se cumplen debe mediar, necesariamente, algún tipo de relación que justifique la exigencia del acreedor.

Esa cierta relación entre las partes está dada por los "criterios de vinculación": nacionalidad, domicilio y fuente de la renta. De acuerdo con sus intereses un Estado puede utilizar uno o varios de tales criterios, para establecer quienes resultan sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

La noción de establecimiento permanente está ligada básicamente al criterio domicilio. Se trata de evitar que a través de determinados procedimientos una persona lleve a cabo ciertas actividades en un país, pero sin constituir formalmente una empresa para poder sostener, así, que se encuentra fuera del alcance de su ley tributaria.

La institución pretende cerrar el paso a dicha posibilidad elusiva y permitir que el Estado considere, válidamente, que existe criterio de vinculación y que, por lo tanto, hay lugar a la aplicación del tributo. Cómo se puede apreciar, se trata de una construcción típica del derecho tributario, pues sus alcances son únicamente de carácter fiscal y no abordan otras áreas del Derecho.

Sin embargo, cuando dos o más Estados utilizan criterios diferentes respecto del mismo sujeto puede presentarse una "colisión" de soberanías, dando lugar a que por un único hecho una misma persona resulte obligada frente a una pluralidad de acreedores.

Esta situación jurídicamente "patológica" genera lo que se conoce como doble o múltiple imposición internacional, la que sólo puede ser eliminada o atenuada mediante la celebración de tratados internacionales, razón por la cual el establecimiento permanente es un concepto que aparece recurrentemente en tales tratados.

En el caso concreto del Perú, la Ley del Impuesto a la Renta exige a los domiciliados pagar el tributo por sus rentas de fuente mundial, mientras que los no domiciliados sólo están afectos por sus rentas de fuente peruana. Nuestra Ley considera como domiciliados a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas radicadas en el extranjero, pero aclara que tal condición sólo les alcanza en cuanto a su renta de fuente peruana.

Como puede advertirse de lo expuesto, la institución genera múltiples consecuencias jurídicas de la mayor importancia y su utilidad práctica entre nosotros pudo apreciarse hace algunos años, cuando las autoridades tributarias formularon acotaciones por Impuesto a la Renta a la flota pesquera rusa que faenaba en el mar peruano, pues contaba con "... lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales", que es uno de los extremos que configura el establecimiento permanente, según nuestro ordenamiento legal.

Sobre estas interesantes áreas versa el erudito trabajo que nos entrega el doctor Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro. Su investigación confirma que los países en vías de desarrollo optan por el criterio de la fuente, mientras que los países desarrollados escogen el criterio de la residencia. El autor señala, con agudeza, que esos distintos temperamentos están reflejados en los diversos modelos de convenio para evitar la doble imposición y en las recomendaciones elaboradas por algunos organismos internacionales. De la postura que se siga dependerá el concepto de establecimiento permanente que se recoja en la regulación legal de cada Estado y en los convenios que se celebren, debiendo observarse -como se

señala en la obra- que cada vez es mayor la pérdida de protagonismo de la legislación interna y el crecimiento de la importancia de la normativa internacional.

Las modernas corrientes de apertura de mercados, la afluencia del capital extranjero, la globalización de la economía y el avance tecnológico obligan a repensar continuamente el concepto de establecimiento permanente, de tal manera que la publicación de esta obra en el Perú -que evidencia estudio profundo, habilidad para la investigación y claridad en el estilo- no podía ser más oportuna pues aparece, precisamente, cuando nuestro país intenta abrirse paso hacia la modernidad financiera lo que, entre otras cosas, obligará a efectuar precisiones en torno a los criterios de vinculación aplicables, para lo cual las conclusiones que fluyen de la obra serán de gran utilidad.

Por último, debo referirme al autor. Conocí al doctor Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro hace algunos años, cuando era brillante estudiante en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Allí se inició en la enseñanza como uno de mis jefes de práctica y fue luego profesor. Posteriormente, enseñó en las Universidades del Pacífico y de Piura. Durante sus estudios doctorales en España -Universidad de Navarra, entre los años 1991 y 1994- fue Profesor Ayudante de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Derecho de dicha Universidad, al lado del reconocido especialista y catedrático español doctor Eugenio Simón Acosta. Actualmente el Dr. Gildemeister es catedrático en la Universidad del Pacífico.

El excelente libro que el lector tiene en sus manos es fruto de la exhaustiva investigación de esos años y debe merecer el reconocimiento de lo que podemos llamar comunidad jurídica de Hispano América, ya que la materia objeto de análisis resulta de interés para todos nuestros países. Al felicitar al autor por el excelente resultado de este primer trabajo, expreso la seguridad de que seguirá investigando con la misma intensidad para procurarnos nuevas obras de similar valor.

Julio de 1995.

HUMBERTO MEDRANO CORNEJO

INTRODUCCION

El objeto del presente trabajo es el análisis del concepto y tratamiento que, desde el punto de vista tributario, se le otorga a las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente en los modelos internacionales para evitar la doble imposición así como en la legislación tributaria española y peruana. Se desea pues efectuar un análisis del concepto y tratamiento del establecimiento permanente principalmente en la legislación fiscal española y, especialmente, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dicho análisis será efectuado, como ya se mencionó, teniendo en cuenta, a su vez, el concepto y tratamiento de los establecimientos permanentes a nivel de modelos internacionales así como en los convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España.

Diversas razones han motivado este trabajo. En primer lugar, debe mencionarse el importante papel que juega el establecimiento permanente a nivel internacional. Efectivamente, comenzando por los modelos internacionales de convenios para evitar la doble imposición, como el de la O.C.D.E. o el de las Naciones Unidas, se puede apreciar que el establecimiento permanente constituye la excepción al criterio de la residencia, que es el criterio principal por el cual se rige no sólo el Modelo de la O.C.D.E. sino la mayoría de convenios para evitar la doble imposición. En el caso de la O.C.D.E. por ejemplo, el establecimiento permanente constituye el eje donde se mueve y apoya todo el sistema que determina cuál es el Estado con derecho a gravar las rentas empresariales obtenidas por la entidad no residente que opera mediante dicho establecimiento. La O.C.D.E. opta por el criterio de la residencia otorgándole al criterio de la fuente un papel muy secundario. Sin embargo, tratándose de beneficios empresariales, así como en otras clases de rentas (dividendos, intereses,

etc.), la O.C.D.E. establece que sólo se gravarán en la fuente, esto es, en el país de origen si son obtenidos por medio de establecimiento permanente y sólo en la medida en que pueda atribuirse a los mismos.

En segundo lugar, a nivel de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, el establecimiento permanente desempeña un papel fundamental. De acuerdo a los alcances de su definición y a los parámetros del tratamiento de sus beneficios, cada Estado contratante tratará, en la medida de lo posible, de atraer hacia su soberanía, el gravamen de dichos beneficios. Las delimitaciones del concepto y tratamiento del establecimiento permanente dependerá de las realidades sociales, políticas y económicas, así como de los objetivos e intereses de los Estados al momento de negociar sus convenios.

En tercer lugar, se puede observar una paulatina pérdida de protagonismo de la legislación interna de los Estados como consecuencia de lo que podría denominarse un fenómeno de internacionalización del Derecho Tributario. Tanto el concepto como el tratamiento que se le otorga al establecimiento permanente en los modelos internacionales, así como en los diversos convenios para evitar la doble imposición, demuestran que la legislación interna va perdiendo relevancia. Inclusive se va distanciando del concepto recogido en los convenios. Ello se puede constatar en el caso de España con el concepto y tratamiento que le ha otorgado a los establecimientos permanentes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y especialmente en su Reglamento. De allí que el inversor extranjero, por lo general, estará más atento a lo señalado en los convenios que a la propia normativa interna del Estado en donde desea invertir. Para España pues, será muy importante el tratamiento fiscal que se aplique a los establecimientos permanentes en su territorio ya que de ello dependerá que España constituya una opción atractiva al inversor extranjero que, en otro caso, encaminará su inversión hacia otro país. En cambio el Perú, salvo el caso del Convenio con Suecia, carece prácticamente de Convenios firmados para evitar la doble imposición. De allí que sólo se cuente con el concepto recogido en su legislación interna, esto es, en el reglamento del Impuesto a la Renta.

Por último, debemos mencionar que existe una pugna a nivel internacional entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, a nivel de negociación de convenios para evitar la doble imposición, para impo-

ner los criterios más convenientes a sus intereses. En dicha pugna, el concepto y tratamiento del establecimiento permanente que se adopte en los convenios tendrá una importancia considerable. Son pues estas razones las que principalmente han motivado el desarrollo del presente trabajo.

Para realizar este análisis, se ha dividido el trabajo en cuatro capítulos que explicaremos brevemente a continuación.

En el primer capítulo se estudia, dentro de la legislación fiscal española, la obligación real de contribuir y su relación con los establecimientos permanentes. Se trata de un capítulo introductorio al tratamiento de los no residentes y por ende al de la obligación real en donde tendrá su origen el establecimiento permanente. Tomando como punto de partida los criterios de la residencia y territorialidad nos aproximaremos a los conceptos de obligación personal y obligación real de contribuir. Se ha optado por estudiar dichas obligaciones en los dos impuestos a la renta que existen en España, esto es, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. A partir de este último impuesto comienza el estudio del establecimiento permanente en la legislación fiscal española. Para efectuar dicho estudio, se ha tenido que tratar la modalidad de tributación contraria a la de los establecimientos permanentes, esto es, la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente dividiendo este régimen ya sea que se trate de personas físicas o de entidades no residentes. Una vez delimitada esta modalidad de tributación dentro de la obligación real de contribuir es que se comienza a tratar al establecimiento permanente en sí.

El segundo capítulo tiene como objetivo analizar el concepto de establecimiento permanente. Para ello se estudia, en primer lugar, dicho concepto en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E., tanto el modelo de 1977 como el publicado en 1992. También se aborda el concepto de base fija y su relación con el establecimiento permanente, esto es, sus semejanzas y diferencias. En segundo lugar se analiza el concepto de establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España. Aquí se podrán observar las diversas variaciones que en el mencionado concepto se han ido incorporando de acuerdo con los intereses y realidades de los países firmantes. En tercer lugar se estudia el concepto de es-

tablecimiento permanente en otros modelos distintos al de la O.C.D.E., como el de las Naciones Unidas, Pacto Andino, etc. modelos que inclusive en algunos casos poseen un contenido completamente opuesto al de la O.C.D.E. Por último, se analizará el concepto de establecimiento permanente en la legislación fiscal española comenzando desde las primeras reformas de principios de siglo hasta el actual Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento. Como se puede apreciar, la estructura de este segundo capítulo tiene como objetivo abordar el concepto de establecimiento permanente partiendo desde el ámbito internacional, a través de los modelos internacionales y convenios, hasta llegar a la propia legislación española. De esta manera se podrá analizar y comprender mejor los diversos aspectos del concepto de establecimiento permanente recogido por la legislación española, esto es, sus características, modalidades, limitaciones, etc.

El tercer capítulo sigue la misma estructura utilizada en el segundo capítulo pero en relación al tratamiento tributario de los rendimientos o beneficios del establecimiento permanente. Se parte desde los modelos internacionales, pasando por los convenios, para detenerse, por último, en el gravamen de los beneficios del establecimiento permanente en la legislación fiscal española. En este punto se ha incluido una breve referencia a los establecimientos permanentes de las personas físicas a efectos de no dejar incompleto el cuadro de los establecimientos permanentes en España.

El cuarto y último capítulo, mucho menos extenso que los anteriores, analiza el concepto de establecimiento permanente en la legislación tributaria peruana, esto es, en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. Se estudia el concepto de establecimiento permanente así como sus modalidades y excepciones, siempre en comparación con los modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición.

Es conveniente indicar, sin embargo, que el presente trabajo ha sido realizado partiendo desde la óptica de los modelos internacionales y de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. El objetivo no ha sido efectuar un estudio del establecimiento permanente desde el punto de vista del Derecho comparado ni desde la perspectiva del Derecho Comunitario, aunque a este último Derecho se hace alguna referencia. Ello quiere decir que no se encontrará en este trabajo ningún análisis relacionado con el concepto o tratamiento del establecimiento

permanente en la legislación de otros países. Ello hubiera significado extender demasiado la investigación. El objetivo concreto ha sido pues exclusivamente el estudio del concepto y tratamiento fiscal del establecimiento permanente a partir del ámbito internacional (modelos y convenios internacionales) para detenerse en el estudio del establecimiento permanente en la legislación fiscal española, principalmente, así como en la peruana.

Finalmente, deseo agradecer a todas aquellas personas que, de una u otra manera, han colaborado en la elaboración del presente trabajo. Muy especialmente quiero agradecer al Profesor Eugenio Simón Acosta, maestro y amigo, que con su inapreciable ayuda y consejo hizo posible la elaboración de este trabajo. También vaya mi especial agracedimiento al Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, al Profesor Humberto Medrano Cornejo, así como a todas aquellas personas que integran la Facultad de Derecho de la Universidad de Navarra, a la Asociación de Amigos y en general a toda aquella gente amiga de dicha Universidad que desde el primer día de mi arribo a Pamplona supieron apoyarme para la realización del presente trabajo. A todos mi más sincero agradecimiento.

CAPITULO I

LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR Y LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN LA LEGISLACION FISCAL ESPAÑOLA

Es necesario iniciar nuestro trabajo sobre los establecimientos permanentes tratando la obligación real de contribuir y los no residentes. Nuestro trabajo se dirigirá de lo general a lo particular. Esto quiere decir que antes de comenzar, en los siguientes capítulos, a analizar el concepto y tratamiento del establecimiento permanente, es necesario llegar a esta figura analizando previamente los diversos criterios que existen en la doctrina para gravar a los sujetos pasivos no residentes. Comenzaremos mencionando diversas normas establecidas en la Constitución Española y en la Ley General Tributaria, hasta llegar a las normas creadoras de diversos tributos. Con respecto a esto último, es nuestro deseo indicar que los impuestos españoles, en donde más relevancia tiene el establecimiento permanente, son el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, por ser estos dos tributos, en nuestra opinión, los que más importancia tienen con respecto a los no residentes y a los establecimientos permanentes. Esto no excluye necesariamente que cuando creamos conveniente hagamos referencia a otros tributos.

Comenzaremos el presente capítulo refiriéndonos al concepto de residencia y de no residencia para, a continuación, pasar a tratar la obligación real y personal de contribuir. Analizaremos dichas obligaciones en los impuestos ya mencionados. Una vez tratado ésto, se podrá pasar a ver, dentro de la obligación real de contribuir, las dos formas de tributar que existen bajo esta obligación en España, esto es, la tributación de no residentes con establecimiento permanente y sin establecimiento permanente. En el presente capítulo nos referiremos a la obligación real de contribuir sin establecimiento permanente para posteriormente tratar, en los dos capítulos siguientes y de una manera más detenida, la obligación

real de los no residentes con establecimiento permanente, tema que constituye el objeto central de nuestro trabajo.

En resumen, la finalidad de este primer capítulo es la de señalar, a grandes rasgos, las características de lo que diversos autores han denominado "impuesto real" y que constituye la obligación real de contribuir en los impuestos sobre la renta españoles. De esta manera nos introduciremos en la temática de los establecimientos permanentes.

A. RESIDENCIA Y TERRITORIALIDAD.

El concepto de residencia se encuentra estrechamente relacionado con el de obligación personal y obligación real de contribuir que estudiaremos en el siguiente punto. Así mismo, el concepto de residencia armoniza perfectamente con lo establecido por el artículo 31.1 de la Constitución Española el cual establece lo siguiente: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Con este artículo, el legislador español abandona el criterio de la nacionalidad para gravar a los sujetos pasivos en su territorio ya que al establecer que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos" está incluyendo tanto a los nacionales como a los extranjeros que habitan en territorio español. En virtud del principio de justicia y de igualdad este precepto constitucional establece el justo reparto de las cargas fiscales entre todos. Los tributos ya no serán carga exclusiva de los nacionales de un Estado determinado. El Estado en virtud de su poder impositivo, grava tanto a los nacionales como a los extranjeros. Esto nos lleva a otro punto de conexión o criterio más armónico con el principio de generalidad establecido por la Constitución: el criterio de la residencia.

1. El artículo 21 de la Ley General Tributaria.

Para estudiar el criterio de la residencia es necesario comenzar refiriéndonos al artículo 21 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT.[1]

---

1 Ver los comentarios al artículo 21 de la LGT de GONZALEZ GARCIA, Eusebio en: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Tomo I, Madrid,

No es nuestro deseo detenernos en el análisis del mencionado artículo ya que por todos son conocidas las polémicas que ha despertado su discutible redacción. Tan sólo queremos aclarar algunos conceptos que serán de mucha importancia cuando comencemos a estudiar más adelante los establecimientos permanentes.

La Ley General Tributaria, en adelante LGT, en su artículo 21 establece, como indica Cortés Domínguez[2], un principio general susceptible de ser modificado por normas particulares de los propios tributos. Es cuando establece que "las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso...". Posteriormente indica que los tributos se aplicarán conforme a los dos principios, mencionando el de residencia efectiva y el de territorialidad.[3] De acuerdo al artículo 21 ¿quiénes quedan sujetos a la norma tributaria? y finalmente ¿cuáles son los criterios que va a utilizar el Legislador para fijar el ámbito de aplicación de los tributos? En primer lugar, las normas tributarias son las aplicables en el territorio español. Y en segundo lugar, la aplicación de dichas normas se regirán por dos criterios tomados por el Legislador sin descartar la posibilidad de que la ley en cada caso fije unos distintos. Estos dos criterios son el de la residencia efectiva y el de territorialidad.

1982, pág. 156 y ss.; y ECHEVARRIA-TORRES TOVAR, Luis: *El artículo 21 de la Ley General Tributaria*, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1973, págs. 568 y ss. Así mismo, el artículo 21 de la LGT señala lo siguiente: "Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:
a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal; y
b) El de territorialidad en los demás tributos y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes".

2 CORTES DOMINGUEZ, Matías y MARTIN DELGADO, José María: *Ordenamiento Tributario Español*, Editorial Tecnos, Madrid, 1968, pág. 105.

3 Nosotros preferimos utilizar el término "criterio" ya que, en nuestra opinión, el concepto de principio es mucho más extenso y se refiere más a la idea de inmutabilidad o permanencia. Los principios siempre están presentes y siempre son susceptibles de ser aplicados. Los criterios pueden ser tomados o dejados de lado como en el caso del artículo 21 en cuestión en que el Legislador ha tomado los criterios de residencia efectiva y el de territorialidad. En todo caso, no es nuestra intención entrar a discutir la naturaleza jurídica de la territorialidad o de la residencia.

2. El criterio de la residencia efectiva y el criterio de la territorialidad.

2.1. El criterio de la residencia.

El criterio de residencia somete a gravamen las rentas que perciban y el patrimonio que posean los residentes en territorio nacional cualquiera que sea el lugar de origen de dichas rentas o donde esté situado el patrimonio. En otras palabras, en virtud de este criterio, se someten a gravamen las rentas de fuente mundial de un residente, es decir, tanto las que provengan del extranjero como las que se produzcan en el propio suelo nacional. En cambio, si se es no residente, se someterán a gravamen tan sólo las rentas que se perciban de territorio nacional y el patrimonio que se posea en el mismo. Como se verá más adelante, normalmente el criterio de la residencia aparece complementado con el criterio de la territorialidad así como vinculado a la obligación personal de contribuir. De igual manera, el criterio de la territorialidad aparece vinculado con la tributación de los no residentes y con la obligación real de contribuir.

De Juan y Peñalosa[4] señala que la residencia es una noción delimitadora de la jurisdicción fiscal la cual se aplica, preferentemente, en el ámbito internacional. Además se trata de una cualidad de la persona. Esta es una distinción o matiz muy importante que es necesario resaltar. Es una cualidad de la persona, sea esta física o jurídica, ya que no se trata de una circunstancia de lugar. Se es residente o no se es. Ya que uno no "tiene" una residencia como quien posee un bien determinado.

Es importante que mencionemos algunas diferencias de los residentes en relación con los no residentes. En primer lugar, sólo en el residente se puede efectuar una medición aproximada de la capacidad contributiva del mismo al gravarse la totalidad de su renta y patrimonio obtenido

---

4 DE JUAN Y PEÑALOSA, José Luis: *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria.*, Crónica Tributaria Nº 50, Madrid, 1984, pág. 165. Véase la ponencia general de: PHILIPS, J.S., y COLLINS, M.H.: *La determinación y percepción de impuestos de los no residentes*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXa, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1985, pág. 154 y ss.

tanto en territorio nacional como en el extranjero. No así en el no residente al cual se le gravarán tan sólo las rentas obtenidas en territorio español.

En segundo lugar, sólo en el residente cabe la personalización del tributo al gravarse de acuerdo no sólo a su capacidad contributiva sino también de acuerdo a sus circunstancias personales y de familia. Sólo al residente se le puede aplicar un tipo pleno de gravamen que, por lo general, para el caso de las personas físicas, se tratará de una escala progresiva. Con los no residentes esto último no es posible al no poderse apreciar la capacidad contributiva ni la situación personal de los mismos. Querer tratar a los no residentes con tipos plenos de gravamen aplicables a residentes conduce necesariamente a una gran confusión y a desnaturalizar la naturaleza jurídica de los propios no residentes.[5]

Por último, es necesario evitar la doble imposición por parte del país del que sea residente el contribuyente. Los modelos internacionales para evitar la doble imposición consideran, por lo general, que sea el país de residencia quien asuma esta obligación aplicando el método que se estime más conveniente.

De acuerdo al artículo 21 de la LGT refiriéndose al criterio de la residencia efectiva, estarán sujetos al ordenamiento tributario aquellas personas naturales en los tributos de naturaleza personal. De aquí se desprende la siguiente cuestión: ¿qué quiere decir la LGT cuando habla de residencia efectiva?

Con respecto a la mencionada cuestión, nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado ya que la LGT nada dice al respecto. ¿Podemos preguntarnos si al establecer el Legislador un concepto de re-

---

5 Este es el caso de los establecimientos permanentes de actividad continuada, los cuales serán estudiados en los dos siguientes capítulos, a los que se les aplica un tratamiento similar al de las sociedades residentes. De Juan y Peñalosa piensa que al querer el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades gravar, al parecer, todos los beneficios del establecimiento permanente incluyendo los obtenidos fuera de territorio español, el Legislador tendría que haber establecido en la propia ley normas para evitar la doble imposición y no es así (DE JUAN Y PEÑALOSA, José Luis: *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria.*, op. cit., pág. 168).

sidencia "efectiva" existe al lado de éste, *a contrario sensu*, una clase de residencia que no lo sea, quizá una "residencia no efectiva o relativa"? El artículo 45 de la LGT nos habla de "residencia habitual". Pero ¿es este un concepto distinto al de residencia efectiva o se trata del mismo concepto? En nuestra opinión, a efectos prácticos, se trata del mismo concepto. No existe razón alguna para diferenciarlos. Pero, debemos reconocer que teóricamente, como muy bien distingue De Juan y Peñalosa[6], la LGT podría estar utilizando la noción de residencia en un doble sentido: como criterio jurisdiccional, en el artículo 21, y como lugar en donde se vive, en el artículo 45, es decir, como sinónimo de casa, "residencia", alojamiento, etc. Creemos que el concepto de residencia efectiva no debe de confundirse con el de domicilio.[7]

Un problema que también plantea el artículo 21 en cuestión es el de si el criterio de la residencia efectiva es o no aplicable a las personas jurídicas. La LGT soluciona este problema aplicando el criterio de la territorialidad a las personas jurídicas. Como se puede apreciar, se está utilizando dos criterios: el de residencia y el de territorialidad. El de residencia grava, en el caso de sociedades por ejemplo, no sólo los beneficios obtenidos en España sino todos los obtenidos fuera de España. El de territorialidad grava los beneficios de sociedades no residentes en España

---

6 Ibid., pág. 166.

7 Cabe recordar que en relación a los tributos de naturaleza personal mencionados por el artículo 21 de la LGT, a pesar que la doctrina no se ha puesto de acuerdo en cuanto a la distinción entre impuestos personales y reales, diremos que los impuestos personales serán aquellos cuyo presupuesto objetivo sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Es el caso de los impuestos a la renta y sobre el patrimonio de una persona física o jurídica individualizada. Por ejemplo, en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, hay que tener en cuenta, entre otras cosas, los gastos de enfermedad, el número de hijos, inversiones, etc. Por lo tanto se trata de impuestos que deben de estar relacionados con una persona determinada.
En cambio, en los impuestos llamados reales, los cuales no hay que confundir con la llamada obligación real de contribuir, serán todos aquellos impuestos que se asienten sobre un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Se piensa y se define sin referencia a ningún sujeto determinado. Es el caso del Impuesto al Valor Añadido, por ejemplo, cuando grava la adquisición de un inmueble cuyo importe será el mismo sea quien sea el adquirente. Como se habrá podido apreciar, esta clasificación gira sobre el elemento subjetivo del hecho imponible.

obtenidos mediante establecimiento permanente. Aquí coincidimos con la opinión del profesor Cortés Domínguez en el sentido de que el criterio de residencia y el de territorialidad no son una misma cosa, a contrario de la opinión del profesor Sainz de Bujanda[8] el cual piensa que el principio de residencia, como él lo denomina, no es sino una confirmación expresa e inequívoca del de territorialidad. Distinguirlos carecería de sentido jurídico según el mencionado especialista.

Por lo tanto, con respecto a los tributos de naturaleza personal, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las sociedades, se puede concluir que no les es aplicable a las personas jurídicas lo señalado por el artículo 21 de la LGT debido a que la ley del Impuesto sobre Sociedades ha aceptado además del criterio de territorialidad, el de la residencia. Además, como señala el profesor Martín Queralt[9], no podemos circunscribir el criterio de residencia efectiva a las personas físicas olvidando a las personas jurídicas, las cuales también se encuentran sujetas a impuestos personales por lo que también en esos casos se aplica el criterio de la residencia efectiva.

2.2. El criterio de territorialidad.

Además del criterio de la residencia, tenemos que referirnos al criterio de territorialidad ya mencionado anteriormente. Esto debido a que el criterio de la residencia no contempla todas las posibilidades que el tributo ofrece. Es el caso de los sujetos pasivos que no residen en territorio español y perciben rentas provenientes del mismo por las cuales deben de satisfacer un tributo.

De acuerdo al criterio de la territorialidad sólo se gravarán los hechos imponibles que tengan lugar en territorio español. La ley creadora de cada tributo en particular deberá precisar los casos en los cuales se considere que un hecho imponible determinado se ha realizado en territorio español. Cabe señalar que el criterio de territorialidad es de aplicación para los tributos reales y no para los de naturaleza personal.

---

8 SAINZ DE BUJANDA, F.: *Análisis jurídico del hecho imponible*, Hacienda y Derecho, Tomo IV, IEF, Madrid, 1966, págs. 404 y ss.

9 MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 1990, pág. 237.

Antes de pasar a estudiar la obligación personal y la obligación real de contribuir, queremos dejar en claro que, en nuestra opinión y para resumir, podemos dividir a los sujetos pasivos en el sistema tributario español en residentes y no residentes. A su vez, el criterio de la territorialidad abarcará la totalidad de los no residentes y a parte de los residentes. Esto último debido a que existirán rentas de residentes cuyo origen no sea el territorio español. Como indicamos anteriormente, el criterio de la residencia estará en relación directa con la obligación personal de contribuir y de igual manera, el criterio de territorialidad se encontrará vinculado directamente con la obligación real de contribuir. Esto lo podremos apreciar cuando estudiemos más adelante la obligación personal y real de contribuir.

Por lo tanto, podemos afirmar que el Estado, en virtud de su poder de imposición o poder imponible, puede ejercer dicho poder dentro de su territorio y gravar a las personas ya sean estas residentes, nacionales como extranjeros, o no residentes en razón de los hechos imponibles producidos dentro de los límites de su territorio.

Si bien es cierto que un Estado no puede ejercer su soberanía fuera de los límites de su territorio, esto no quiere decir que no deba tener en cuenta hechos imponibles ocurridos en el extranjero. Por lo tanto, un Estado tiene poder para gravar los hechos imponibles ocurridos en otro Estado siempre y cuando exista algún criterio de conexión con el primer Estado tal como el de residencia, territorialidad e inclusive el de la nacionalidad. Además, un Estado en virtud de su poder impositivo puede gravar los hechos imponibles ocurridos en su territorio, aunque el sujeto pasivo sea residente en el extranjero.

Cualquier problema o conflicto que pudiera surgir en el campo del Derecho Internacional en lo que a tributación se refiere, tendrá su origen en los criterios de conexión que se hayan utilizado. Estos problemas serán los que darán origen a la existencia de doble imposición, es decir, el choque entre las soberanías o poderes impositivos de dos o más Estados.

B. LA OBLIGACIÓN PERSONAL Y LA OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR.

1. Concepto.

Se denomina obligación personal de contribuir a la obligación que tienen todos los residentes en territorio español de tributar por la totalidad de sus rentas o patrimonio de fuente mundial. Esto quiere decir que un sujeto pasivo residente, sea este persona física o jurídica, deberá tributar por sus rentas que provengan tanto de territorio español como del extranjero. La obligación personal de contribuir es también denominada obligación ilimitada, universal o mundial de contribuir y recae sobre los sujetos pasivos que sean residentes en territorio español.

En cambio, la obligación real de contribuir es entendida como aquella obligación que tienen todos los sujetos pasivos no residentes que obtengan rentas provenientes de territorio español. Como se puede apreciar de esta definición, en virtud de esta obligación, España somete a tributación una parte o fracción de la renta obtenida por el sujeto pasivo no residente. De allí que también se le denomine obligación limitada o parcial de contribuir.

En este punto es interesante la opinión del profesor Ferreiro con respecto a estas obligaciones, el cual expone lo siguiente: "Constituye ya una tradición en nuestro Derecho positivo llamar obligación personal a la obligación de los residentes y obligación real a la de los no residentes. Tal tradición, desvirtuada respecto a sus orígenes inmediatos, que puede situarse en la regulación dada al repartimiento general (un impuesto municipal que puede considerarse como uno de los más claros precedentes de la imposición personal y estatal sobre la renta en nuestro país) por el Real Decreto de 11 de septiembre de 1918 y el estatuto Municipal de 1924, no es desde luego demasiado afortunada, sobre todo en lo que se refiere al empleo de la expresión 'obligación real'. *Primero*, porque toda obligación constituye un vínculo personal, una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una denominada acreedor puede exigir de otra denominada deudor, una determinada prestación. *Segundo*, porque el IRPF es, en todo caso, un impuesto personal y no real. Es decir, un impuesto que grava una manifestación de riqueza que, utilizando la conocida dicción de Sainz de Bujanda, 'no

puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona, adquiriendo precisamente en función de esa persona significación unitaria'". [10]

De otro lado, debemos mencionar que ambas obligaciones contienen un presupuesto de hecho autónomo. Esto quiere decir que al ser diferente el aspecto espacial de su hecho imponible, ello determina a su vez la existencia de diferencias en los demás elementos del mismo como son los aspectos material, temporal y cuantitativo. Por tanto, como indica Baena Aguilar, "puesto que cada hecho imponible determina la existencia de una obligación tributaria distinta, y viceversa, se concluye que nuestros impuestos estatales directos (I.R.P.F., Impuesto sobre Sociedades, sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones), contienen, bajo una apariencia formal unitaria, dos impuestos distintos: la obligación personal o régimen general del Impuesto, destinado a los sujetos pasivos residentes y la obligación real de contribuir sobre no residentes, conjunto de normas en principio marginales, pero de creciente importancia dada la internacionalización de la economía".[11]

Así mismo, Pont i Clemente no se encuentra de acuerdo con la denominación de "obligación real" efectuada por la normativa fiscal española, ya que constituye una "expresión desafortunada" dado que toda obligación implica un vínculo personal. Dicho autor prefiere referirse a diversos impuestos reales o lo que es lo mismo, tributos que "aunque tengan por referencia última a una persona -lo cual ocurre con todos los tributos-, giran, se configuran primordialmente sobre la cosa gravada (las rentas o los patrimonios circunscritos a un territorio) y no sobre la perso-

---

10 FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Comentarios a la Ley del Impuesto a la Renta sobre las Personas Físicas* , Editorial Civitas, 1983, citado por MARTINEZ LAFUENTE, Antonio: *Notas sobre la tributación de los no residentes,* Impuestos Nº 3, 1986, pág. 9.

11 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, Ed. Colex, Madrid, 1993, pág. 107. Añade el referido autor que la obligación real "goza de antigua raigambre histórica, pero no puede decirse que responda fielmente a sus orígenes, pues los antecedentes de la obligación real de contribuir sobre personas físicas se encuentran en nuestra Hacienda Local (Repartimiento General de Utilidades, en su redacción de 1918); la obligación real hacía referencia a las rentas obtenidas por personas en un término municipal en el que no eran vecinos".

na". Y añade señalando que en general, "al lado del impuesto personal sobre la renta de las personas físicas y del impuesto personal sobre sociedades, existen desde un punto de vista doctrinal dos impuestos distintos que gravan las rentas obtenidas en España por los no residentes, que tienen su propia sistemática y que pueden denominarse como *impuesto real sobre la renta de las personas físicas e impuesto real sobre las sociedades*. Su regulación es prácticamente uniforme por lo que cabe hablar de un *impuesto único sobre las rentas de los no residentes* o impuesto real sobre la renta".[12]

No es nuestro deseo profundizar en el estudio de estos conceptos. Si bien es cierto que el impuesto sobre la renta es un impuesto personal, el hecho de gravar por obligación real a los no residentes, como después veremos, no desnaturaliza el impuesto en sí. La tributación de los residentes es más personalizada al contemplar todas las circunstancias de la vida del residente, como las familiares por ejemplo, así como que puede evaluarse mejor la capacidad contributiva de dicho residente al gravársele por sus rentas de fuente mundial. De allí que se hable de obligación personal para los residentes.

---

12 PONT i CLEMENTE, Joan Francesc: *Los impuestos sobre la renta y el patrimonio de los no residentes: un análisis doctrinal*, Revista Técnica Tributaria Nº 20, enero-marzo de 1993, págs. 51-52. El citado autor señala los rasgos característicos del mencionado "impuesto real sobre las rentas". Dichos rasgos serían los siguientes:
"- es un impuesto *directo*, puesto que la carga tributaria recae sobre el propio sujeto pasivo.
- de naturaleza *real*, porque el eje de construcción primordial del tributo son unas determinadas rentas configuradas en los límites de un territorio y no la persona que las obtiene.
- *proporcional*, porque la prestación tributaria consiste en una alícuota pura y simple de la renta gravada, siempre igual con independencia de su cuantía.
- *objetivo con algunos rivetes de subjetividad*, dado que si bien contempla algunas medidas de adecuación del tributo a las circunstancias concretas de cada sujeto pasivo, éstas carecen de relevancia cuando las rentas se obtienen sin establecimiento permanente y sólo juegan un cierto papel en relación a los establecimientos permanentes.
- *de estructura dual*, al configurarse en dos modalidades ciertamente distintas: una que contempla rentas individualizadas gravadas *separadamente por cada devengo total o parcial de renta*, y otra que considera conjuntamente *la totalidad de las rentas imputables a un establecimiento permanente*.
Resumiendo lo expuesto, puede definirse el impuesto real sobre la renta como un impuesto de carácter directo, esencialmente objetivo y proporcional, de naturaleza real, que grava las rentas obtenidas en España por las personas físicas o jurídicas no residentes, con o sin la mediación de establecimiento permanente".

En cambio, en el caso de los no residentes esto no es así. Su tributación, reiteramos, no es tan personalizada ni se puede evaluar tan bien su capacidad contributiva al gravarse tan sólo las rentas provenientes de territorio español. De ahí que se tenga una obligación real de contribuir. Más esto no quiere decir que se desnaturalice su obligación "personal" con respecto al impuesto sobre la renta. Será "personal" la relación jurídica que guarde con el Estado español con respecto a dicho impuesto. Pero si es no residente se tratará de una obligación real ya que sólo se tomarán en cuenta las rentas que tengan por origen el territorio español.

2. La obligación personal y real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya indicamos en la introducción al presente capítulo, vamos a referirnos constantemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, por ser en nuestra opinión los tributos que más importancia tienen en España con relación a los no residentes y, como estudiaremos más adelante, con los establecimientos permanentes.

El punto de conexión elegido por el Legislador español para distinguir el tipo de obligación, es decir, si se trata de una obligación personal o real de contribuir, es la residencia.[13] Comencemos con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF. En el apartado Uno del artículo 11 de la Ley 18/1991 de 6 de junio,[14] Ley que establece

---

13 Véase al respecto la *Contestación a Consulta Vinculante de 8.9.1983* así como las *Contestaciones a Consultas de 13.3.1986, 18.9.1987 y 4.5.1988* (CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa*, C.I.S.S., Valencia, 1992, págs. 16 a 20).

14 El apartado Uno del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece lo siguiente:

"Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

b) Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:

el IRPF, el Legislador opta por el criterio de la residencia pero le añade el término "habitual", como también lo hace el artículo 45 de la LGT. El criterio de la residencia de la persona es muy utilizado en los países de la Unión Europea y en todos los convenios de doble imposición suscritos por España. Pero vayamos por partes y comencemos por estudiar el tratamiento de la obligación personal y la obligación real de contribuir en la ley del IRPF, en adelante LIR.

2.1. La obligación personal de contribuir.

Comencemos por estudiar la obligación personal de contribuir tal como está tratada en el IRPF. De acuerdo al artículo 11.1.a), el sujeto pasivo quedará gravado por obligación personal cuando tenga su residencia habitual en territorio español.[15]

- Empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español.
- Personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio.
- Establecimientos permanentes situados en el mismo".

15 Ver al respecto: CARBAJO VASCO, Domingo: *La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación actual y lineas de reforma en la imposición personal*, Actualidad Tributaria Nº 4, 1992, págs. D-102 y D-103; *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, Actualidad Tributaria Nº 29, julio de 1992; *El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tribuna Fiscal Nº 2, diciembre de 1990; ALBERRUCHE HERRAIZ, Amparo: *Tributación de los no residentes en España: diversas cuestiones*, Palau 14 Nº 16, enero-abril de 1992, págs. 64-65; ECHEVERRIA i NOCI, Fsc. Xavier: *La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones*, Revista Técnica Tributaria Nº 19, oct.-dic. de 1992, pág. 64; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español*, Gaceta Fiscal Nº 32, 1986, págs. 95-96; ROBLAN, Sociedad de estudios y asesoramiento tributario: *Algunas reflexiones jurídicas sobre el régimen tributario de los no residentes*, Impuestos Nº 6, marzo de 1993, págs. 98-99; MORRIS, Alex: *Fiscalidad de no residentes a partir del 1 de enero de 1992*, Impuestos, tomo II, 1992, págs. 215-216; MAROTO SAEZ, Amelia: *Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF*, Impuestos Nº 6, tomo I, 1991, págs. 172-173; MAROTO SAEZ, Amelia y SERRET DE MURGA, Isabél: *Deslocalización de las personas físicas*, Tribuna Fiscal Nº 8, junio de 1991; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César y FONSECA CAPDEVILA, Enrique: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Deustuo, Bilbao, 1992, págs. 38-40; BLESA DE LA PARRA, Miguel: *Comentarios a las Leyes Tributarias y financieras*, tomo III, Edersa, 1983, págs. 46 y ss.; SANCHEZ PINILLA, Federico: *Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Empresa, Madrid, 1989, págs. 53 y ss.; PARRONDO, Jaime y RAMIREZ, Eduardo: *Comentarios al nuevo Impuesto sobre*

A este concepto debemos añadir lo que señala el artículo 13 de la LIR: "Los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Por lo tanto, estarán gravadas las rentas que se perciban de fuente mundial.[16] De más está decir que esto nos lleva al problema consistente en que las rentas obtenidas en el extranjero puedan quedar gravadas en el país de origen por motivos de que una persona posea doble residencia fiscal por ejemplo. Estos problemas de doble imposición serán solucionados aplicándose algunos de los métodos existentes para estos efectos, además de la aplicación inmediata del correspondiente convenio para evitar la doble imposición si lo hubiere.

Antes de analizar con detenimiento la obligación personal de contribuir en la LIR debemos mencionar el artículo 14 de la misma norma, el cual establece determinados casos especiales de personas sujetas por obligación personal de contribuir, a pesar que dichas personas no residen, por diversas razones, en territorio español.[17] Nos estamos refiriendo al

---

la Renta de las Personas Físicas, Centro de Estudios del Seguro, Madrid, 1991, págs. 37 y ss.; DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Impuestos, tomo II, 1991, págs. 214-215; y GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, La Ley, 1993, págs. 62-64.

16 En la *Contestación a Consulta de 30.6.1992*, la Dirección General de Tributos indicó, en relación a una persona física residente en España que percibe rentas del extranjero y de buques destinados al comercio internacional, que "estará sujeta a imposición en España por sus rentas universales, con independencia del lugar donde sean obtenidas, sin perjuicio de lo que se disponga para cada clase de rentas en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Estado español" (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Madrid, 1993, pág. 58).

17 El artículo 14 de la LIR establece lo siguiente:

"Uno. Quedarán sujetos por obligación personal de contribuir, no obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente o hijos menores de edad que tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de Misiones diplomáticas españolas, ya fuere como Jefe de la Misión, como miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

caso de personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente incluyendo hijos menores de edad, que tuviesen domicilio o residencia habitual en el extranjero por tener condición de diplomáticos. El caso contrario se establece en el artículo 15 de la LIR, el cual trata de los casos de excepción a la obligación personal de contribuir. Estas excepciones son aplicables para el personal diplomático extranjero residente en España, si se encuentran en alguno de los casos citados por el artículo 14. Como se puede apreciar, en el caso de estas excepciones o lo que es lo mismo, para el caso de personal diplomático en general, el Legislador aplica el criterio de la nacionalidad y la relación funcionarial.[18]

2.1.1. La residencia habitual.

Como ya se indicó, estarán sujetas por obligación personal las personas físicas que tengan su "residencia habitual" en España. Por ende, se

---

b) Miembros de las Oficinas consulares españolas, ya fuere como Jefe de las mismas o como funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o Agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante Organismos Internacionales o que formen parte de Delegaciones o Misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Dos. No será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran residencia habitual en el extranjero o con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo".

18 Al respecto, la Dirección General de Tributos en la *Contestación a Consulta de 19.9.1991* establece lo siguiente: "De lo expuesto resulta, claramente, que los funcionarios extranjeros que por razón de su cargo ejerzan en España cargo o empleo oficial no se considerarán sometidos a la obligación personal de contribuir, a título de reciprocidad, y sin perjuicio del sometimiento a la obligación real de contribuir por los rendimientos obtenidos en España, que no sean los de su cargo o empleo oficial. La reciprocidad deberá acreditarse por el consultante mediante certificación expedida por la autoridad competente del Ministerio de Hacienda o Departamento equivalente de su Gobierno, en la que se indique, expresamente, que los funcionarios españoles que ejerzan en su país cargo o empleo oficial en representación del Estado Español no están sujetos a tributación en dicho país por las retribuciones que en tal concepto perciban" (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Circular informativa*, Nº 57, de la Dirección General de Tributos, año 1991, segundo semestre, tomo II, consultas, Secretaría General Técnica - Centro de Publicaciones, pág. 38).

encontrarán sujetos por obligación real aquellos sujetos pasivos que no sean residentes habituales en territorio español. No se define expresamente la no residencia sino tan sólo la residencia. A *contrario sensu,* se deberá de interpretar en qué casos una persona física no posee dicha residencia en España. El concepto de "residencia habitual" constituirá pues el elemento clave para delimitar la noción de no residente ya que la normativa fiscal española no la señala. Entonces, la pregunta que cabe hacerse no puede ser otra que la siguiente: ¿cuando se entiende que una persona es residente habitual en territorio español?

Al hablar de residencia habitual, volvemos a la problemática de definir sus alcances y significados ya que, de un lado tenemos el concepto de residencia efectiva del artículo 21 de la LGT y, de otro lado tenemos la misma mención al concepto de residencia habitual en el artículo 45 de la LGT, pero referida en este caso al domicilio. Lo que podría deducirse de la intención del Legislador al hablar de residencia efectiva en la LGT, es el deseo de que no se trate, como indica De Juan y Peñalosa, de una residencia meramente registral o formal, sino que se resida efectivamente allí, con un *animus* de permanencia.[19] La LGT no desea residencias ficticias pues de lo que se trata es de residir en todo el sentido pleno de la palabra.[20]

---

19 DE JUAN Y PEÑALOSA, Jose Luis: *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 169. Al respecto, Baena Aguilar afirma lo siguiente: "Las leyes reguladoras del I.R.P.F. (y antes, del Impuesto General) no hablan exactamente de residencia efectiva, sino de residencia habitual. A diferencia de algunos autores, que equiparan ambos conceptos, habrá que pensar que la distinta denominación no es caprichosa, antes bien conlleva una matización semántica: la efectividad puede ser instantanea, la habitualidad requiere permanencia en el tiempo." Y añade en referencia a la residencia habitual y su concepción: "Es opinión bastante difundida en la doctrina que la definición de la residencia habitual debería contenerse en la Ley codificadora, por afectar a más de un tributo. En efecto, la definición de la residencia habitual en el I.R.P.F. sirve, por remisión expresa, a los demás impuestos estatales directos sobre personas físicas... pero además, la propia Ley General menciona la residencia en el extranjero en relación con distintas materias de su articulado (designación de representante, domicilio fiscal), lo que hace especialmente conveniente su tratamiento en dicha Ley" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 113-114). Como puede apreciarse, mientras que De Juan Peñalosa le otorga la cualidad de la permanencia a la residencia efectiva, Baena Aguilar se la atribuye a la residencia habitual. El caso es que ambos autores coinciden en que el elemento de permanencia es fundamental en el concepto de residencia.

20 Ver: MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio*, Secretaría de Estado de Ha-

Así mismo, cabe recordar que el artículo 21 de la LGT ha dejado a los textos reguladores de los tributos el definir la noción de residencia al establecer el "salvo lo dispuesto por la ley en cada caso...". De allí la opción que hace el Legislador en la LIR al definir la residencia habitual tomando dos elementos. Un primer elemento es el tiempo y un segundo elemento, al que podemos denominar subjetivo, es la intencionalidad.

Efectivamente, el artículo 12 de la LIR señala dos criterios para la determinación de la residencia habitual. A estos criterios hay que añadirle una presunción *iuris tantum.*[21]

De acuerdo con el artículo 12.a), se entiende que una persona física es residente cuando permanece más de 183 días durante un año natural, en territorio español. Se tomarán en cuenta las ausencias temporales a no

---

cienda, junio de 1991, págs. 51 y 52. Entre los objetivos que en relación a la tributación de los no residentes se mencionan, tenemos el de "eliminar fenómenos de extraterritorialidad" adaptándose la normativa fiscal a la de la O.C.D.E., cosa que en realidad se ha hecho a medias, como se verá más adelante, ya que la LIR no ha adoptado completamente el "criterio de los intereses vitales" del Modelo de la O.C.D.E. de 1977. Otro de los objetivos señalados en el Informe es el de "tener en cuenta la creciente internacionalización de las relaciones económicas, adaptándonos a los previsibles efectos del Mercado unico y a la proliferación de 'paraisos fiscales'". Y se añade que "para ello, dadas las tendencias que se vienen constatando últimamente, con trascendencia pública, de trasladar ficticiamente la residencia fiscal al extranjero, se acometerá la modificación del concepto fiscal de residente para adaptarlo a las orientaciones de la O.C.D.E. De esta forma, al clásico criterio de los 183 días se añadirán los de residencia familiar o centro de intereses, como determinantes de la sujeción por obligación personal".

21 El artículo 12 de la LIR establece lo siguiente:

"Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

b) Que radique en España el nucleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Dos. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Tres. Para determinar el periodo de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días del año natural."

ser que demuestre ser residente habitual en otro país durante 183 días del año natural.[22] Como se puede observar, el Legislador toma el factor tiempo como primer elemento para definir la residencia habitual.[23]

---

22 Al respecto ver la *Contestación a Consulta de 7.6.1990* en donde la Dirección General de Tributos (DGT) responde sobre la fecha en la cual se comienza a ser residente fiscalmente en España y, por tanto, con obligación personal de contribuir. Al respecto, la DGT indicó que "usted será considerado como residente fiscal en España en el año en que haya permanecido en este país por más de ciento ochenta y tres días, con total independencia de la fecha en que pueda haber adquirido su residencia administrativa. No obstante, si usted procediera de algún Estado con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición habría que tener en cuenta las disposiciones del Convenio para determinar el lugar y forma de tributación para sus rentas" (CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 27-28). Así mismo, consideramos muy ilustrativa la *Contestación a Consulta de 4.3.1992* respecto a un contribuyente que va a prestar sus servicios a un establecimiento permanente de una empresa española en Ecuador permaneciendo su familia en España. La DGT respondió que "siempre que el consultante permanezca en Ecuador más de 183 días durante un año natural y su familia (cónyuge no separado y los hijos menores de edad que dependan de él) resida en España será considerado como residente sujeto a imposición por obligación personal; o como no residente sujeto a imposición por obligación real, siempre y cuando, en este último supuesto, pruebe su residencia en Ecuador por más de 183 días en el año, en cuyo caso sólo tendría que tributar en España por las rentas procedentes de fuente española, sin perjuicio de que su cónyuge e hijos menores tengan que tributar por obligación personal. También se entenderá que tiene su residencia habitual en España cuando radique en este país el nucleo o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Si los pagos son por cuenta y con cargo al establecimiento permanente que la empresa tiene en el Ecuador éstos no estarían sujetos a retención alguna. No obstante, si el consultante hubiese de tributar como residente por obligación personal, dichas retribuciones estarían sometidas a imposición conjuntamente con las restantes rentas obtenidas por el sujeto pasivo. Si el consultante tributa por obligación real y demuestra su residencia en Ecuador, las remuneraciones que perciba con cargo al establecimiento permanente no estarán sometidas a imposición en España aunque éstas fueran abonadas en España por la empresa española, siempre que actuara como mediadora de pago. Si las remuneraciones totales o parte de ellas fuesen abonadas con cargo a la empresa española estarían sometidas en España: por obligación personal, si se considera residente, estando sujetas a las retenciones y tributación normales; por obligación real, si se demuestra su residencia en el extranjero, tributando al 25 por 100 de las cuantías íntegras devengadas" (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., págs. 62-63).

23 Este término de 183 días ya existía en la ley anterior del IRPF, ley 44/1978 del 8 de setiembre.

González Poveda comenta respecto a este primer criterio, que "ha sido el tradicional en todas las leyes españolas del impuesto sobre la renta, y se había revelado como insuficiente en una época en que la movilidad de las personas hace muy difícil controlar su estancia en un determinado territorio".[24]

Lo que sí constituye una novedad en la LIR es el apartado b) del citado artículo 12, el cual se refiere al segundo elemento utilizado por el Legislador para delimitar la residencia habitual: el elemento intencional o subjetivo. La LIR establece, como criterio para definir la residencia habitual, que "radique en España el nucleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos". Se trata de una modalidad tomada del Convenio Modelo elaborado por la O.C.D.E. para evitar la doble imposición de 1977 (artículo 4.2.a y b.), el cual hace referencia a lo que se ha denominado el "centro de intereses vitales" que no es exactamente el mismo criterio mencionado en la LIR.[25]

---

24 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, Civitas - Revista Española de Derecho Financiero Nº 75, Julio-setiembre de 1992, pág. 420. Al respecto, Franco Sanchez señala lo siguiente: "La regla de cómputo de los 183 días sirve para sentar claramente que para perder la residencia habitual en territorio español hay que ganar la misma (si se siguieran los mismos criterios) en otro país. En un gran avance de cordura se elimina la referencia a la intención del sujeto pasivo sobre su permanencia en el extranjero que existía en la norma anterior, con lo que se gana en objetividad. Desde el punto de vista de tributación internacional, se impide la elusión de impuestos por el mecanismo de no permanecer tiempo suficiente en ningún país como para ser considerado residente del mismo. Supone una traslación de la carga de la prueba hacia el sujeto pasivo que ahora tendrá que acreditar su permanencia por más de 183 días en otro país para no ser considerado residente habitual en territorio español" (FRANCO SANCHEZ, Antonio Jesús: *La tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes tras la reforma de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, La fiscalidad en España tras la reforma de los Impuestos de Renta y Patrimonio, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1993, pág. 155).

25 El artículo 4.2 a) y b) del Modelo de la O.C.D.E. de 1977 señala lo siguiente:
"2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, *se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)*;
b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el *centro de sus intereses vitales*, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en

Se deberá atener a los comentarios del propio Convenio para su adecuada interpretación "lo cual supone *un nuevo avance hacia un análisis de la fiscalidad de los no residentes conforme al Derecho tributario internacional* y es evidente que amplía el ámbito de residencia...".[26]

La diferencia entre el criterio establecido por el Modelo y la LIR es que simplemente el criterio del Modelo es mucho más amplio ya que se refiere a "centro de intereses vitales" mientras que la LIR menciona el "nucleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o económicos". La LIR opta por una posición más restrictiva ya que más le interesa al parecer las actividades económicas de la persona física. El Modelo va mucho más allá, ya que el "centro de intereses vitales" puede inclusive extenderse a la familia. Así lo indica en los Comentarios a su artículo 4. El Modelo pues propone para definir el centro de actividad, además del lugar en donde el sujeto pasivo administre sus bienes o tenga la sede de sus negocios, las relaciones familiares y sociales del sujeto.[27]

---

ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente" (los subrayados son nuestros).
Cabe añadir que el artículo 4.2.a) del Proyecto de la O.C.D.E. de 1963 señalaba lo mismo. Así mismo, el Modelo de la O.C.D.E. de 1992 mantiene el mismo texto.

26 CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 216, diciembre de 1991, pág. 1191. El referido autor considera al apartado b) en cuestión como una "mezcla" de lo establecido en el artículo 4.2.a) y b) del Modelo de la O.C.D.E.. Además, en relación al término "dependencia" respecto a los hijos menores de edad que "dependan" del sujeto pasivo, señala que "al interpretarse de manera económica, por ejemplo, hijos para los que existe una obligación alimenticia y en coherencia con otras formulaciones del término dependencia en el propio impuesto, caso de la deducción en la cuota por descendientes y ascendientes minusválidos... tendría un carácter extensivo impropio de la filosofía del artículo, por ello se propone asimilar el término 'dependencia' a un *status* juridico similar a la patria potestad española (arts. 162 y ss. del C.C.)." Así mismo, ante la posibilidad de ampliarse los casos de extraterritorialidad, Carbajo Vasco opina que "dada la pluralidad de criterios utilizados y la imprecisión del concepto 'centro de intereses vitales'... Es muy discutible que, interpretado con prudencia y como norma cautelar, pueda conducir a la extraterritorialidad, pero es evidente su carácter expansivo, por lo cual podría introducirse una cierta jerarquía entre los criterios utilizados, para solucionar el problema y adecuarlo más al sentido del artículo 4.2 del Modelo O.C.D.E." (Ibid., págs. 1191-1192).

27 Baena Aguilar es de la misma opinión cuando afirma, en relación a la normativa interna, que "en lugar de aproximarse al Modelo, se aleja de él; lo que creo un triste

Además de los dos criterios señalados, la LIR establece una presunción *iuris tantum* la cual consiste en considerar que el sujeto pasivo es residente habitual en territorio español, "cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél". Esta presunción señala, salvo prueba en contrario, que para considerar residente habitual a un sujeto pasivo, bastará con que residan en España, al mismo tiempo, el cónyuge y todos los hijos menores de edad del sujeto. En el caso de que cualquiera de estos miembros de su familia no residan en territorio español, ya no será aplicable la presunción y, por tanto, será considerado el sujeto pasivo como no residente y tributará por obligación real mientras que su familia residente en España tributará por obligación personal. Observa Pérez Rodilla que "la valoración de la prueba se realizará, caso a caso, por la Administración Tributaria en función de las condiciones subjetivas que presente cada caso en particular".[28]

Diversas críticas han sido formuladas en relación al tratamiento de la definición de residencia habitual efectuada por la LIR. En primer lugar con respecto al inciso a), no se define qué se entiende por "año natural". Pensamos que se refiere al llamado año civil o común, es decir, el

---

desacierto, pues el criterio de los intereses vitales podría haber sido fructífero como subsidiario o complementario de otros principales para dilucidar supuestos dudosos - función que precisamente desempeña en el Modelo O.C.D.E.-. No descarto la posibilidad de que, tácitamente, la Administración le tenga reservada exáctamente esta función: la indeterminación de la Ley no permite ni afirmar ni negar este extremo. En cuanto al ámbito del concepto, la noción española es más estrecha que la internacional: en el Modelo O.C.D.E., el centro de intereses vitales hace referencias a relaciones tanto personales como económicas; la definición española, sin embargo, pone sólo atención a los aspectos económicos" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 120-121).

28 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, Impuestos Nº 13, julio de 1991, pág. 81. Comenta Franco Sanchez que esta presunción o "método" como él lo denomina, "consiste en la atracción de la residencia del sujeto pasivo cuando residan habitualmente en España el nucleo de su familia. Este fenómeno ya estaba recogido en la normativa anterior y ahora ha sido, sin duda, mejorado al admitirse la prueba en contrario. Con él se pretende someter a tributación a determinados sujetos pasivos tales como algunos profesionales que por sus actividades permanecen en el extranjero la mayor parte del tiempo manteniendo en España a sus familias." (FRANCO SANCHEZ, Antonio Jesús: *La tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes tras la reforma de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio,* op. cit., pág. 156).

periodo de 365 días comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. Además cabe indicar que la residencia habitual se fija para cada uno de esos periodos, lo que quiere decir que un año es independiente con el anterior y con el posterior.[29]

En segundo lugar, con respecto al cómputo de las ausencias temporales, la cuestión es cómo acreditar la residencia en uno u otro país cuando vivimos en una época que se carácteriza por el poco soporte documental, apertura de fronteras, etc.[30] Lo que quiere decir que hoy se hace difícil la prueba tanto de la ausencia como de la permanencia en un país. No quedará otra cosa que recurrir a medios probatorios indirectos como analizar los consumos de energía eléctrica, agua, servicio telefónico, etc. además de la utilización de la vivienda con lo que estariamos desembocando finalmente en el inciso b) del artículo 12.1 de la LIR, es decir, analizar el nucleo de intereses vitales de la persona en cuestión. De otro lado, Baena Aguilar observa lo siguiente: "Iniciado el cómputo, éste sólo se puede interrumpir si el sujeto demuestra su residencia durante 183 días en el año natural en otro país. Tales son las conclusiones que se de-

---

29 Baena Aguilar señala que debería adoptarse "alguna norma de acumulación entre distintos años naturales, como las que existen en otros países de nuestro entorno" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 115).

30 Con respecto a las ausencias temporales, Fernández González señala que "es de destacar el endurecimiento de las ausencias temporales, al desconocerlas la nueva ley, de forma que el vínculo de residencia se hace más sólido, perdiéndose únicamente si se acredita la residencia habitual durante 183 días en otro país. Lo cual puede llevar a situaciones de extraterritorialidad del impuesto en determinados supuestos. El más simple sería el de una persona que vive 3 meses (90 días) en España y los restantes 9 meses (270 días) en otros 3 países diferentes (90 días en cada país). Como no tiene residencia habitual en otro país durante 183 días, las ausencias de España no se le computan y se le consideraría residente habitual en España con sólo 90 días de residencia. Situación que puede ser llevada al absurdo haciendo que la permanencia en España sea de un sólo día, si los restantes 364 días los reparte entre 4 países a razón de 91 días en cada país. Por otro lado, las personas no residentes que deciden instalarse en España son consideradas como tales hasta que no se cumple el plazo de 183 días de residencia durante un año natural. No admitiendose ningún criterio, ni subjetivo, ni objetivo, como podrían ser: Declaración del interesado, duración del contrato de trabajo, etc. Tampoco se contempla la situación contraria en que un residente deja de serlo en España para pasar a serlo en el extranjero" (FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, Estudios Financieros N° 110, mayo de 1992, pág. 8).

rivan del tratamiento de las ausencias temporales en la nueva Ley... El problema que plantea esta definición es de seguridad jurídica, al no definir la Ley en qué consiste una 'ausencia temporal'... La Ley objetiviza el cómputo de las ausencias, cualquiera que fuere su duración y el periodo de estancia transcurrido cuando se producen. Así, en principio, toda persona, resida o no en España, podría ser considerada residente con tal que haya permanecido alguna vez durante cierto tiempo en nuestro territorio, correspondiendo al interesado destruir esta afirmación mediante la prueba de su residencia durante 183 días en el año natural en otro país. De lo que se deriva que si el sujeto pasivo no pudiese probar dicho extremo, sería considerado residente en España, aunque sólo hubiera permanecido efectivamente unos pocos días en territorio español...".[31]

En tercer lugar, a propósito del inciso b) mencionado, o lo que es lo mismo, la llamada por la doctrina residencia por "intereses vitales", compartimos la opinión del profesor Albiñana cuando señala que se trata de un concepto jurídico indeterminado el cual deberá de resolver pronto si deben primar los "intereses económicos" cuantitativamente considerados o si es más relevante el disponer del "nucleo principal" de las respec-

---

31 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 118-119 y 124-125. La problemática de la prueba es tratada de una manera acertada por Baena Aguilar. Al respecto, el referido autor indica lo siguiente: "La permanecia física es un concepto preciso pero de difícil prueba. La inexistencia de controles de las entradas y salidas de territorio español en el pasaporte o documento análogo impide el control efectivo del número real de días que se permanece en España. Este aserto resulta cierto, dado el funcionamiento actual de movimiento de viajeros a nivel mundial y sobre todo europeo (supresión de trabas a la libre circulación y establecimiento de las personas en el seno de la C.E.E.). Por consiguiente, en el caso de que en el pasaporte o documento análogo no hubiese constancia de las salidas al extranjero, deberá acudirse a cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho -art. 115 de la Ley General Tributaria-, aunque sea indirecto o accesorio (consumos de agua, electricidad, teléfono, movimientos de cuentas corrientes, tarjetas de crédito, etc.) como sistemas alternativos para deducir el número de días de permanencia real en España. El problema es que estos datos no suelen aportar una solución definitiva, sino meras presunciones 'hominis', no legales, que para ser admitidas como medio de prueba deben presentar entre el hecho demostrado y el que se trata de deducir un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano; o, con otras palabras, son pruebas de libre apreciación por quien interpreta y aplica la norma". El recurso a medios de prueba accesorios también es mencionado, entre otros autores, por Pérez Rodilla (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes,* op. cit., pág. 82).

tivas actividades, ya que la redacción de dicho precepto legal es más alternativa que copulativa. Efectivamente, creemos que tendrá que ser el Legislador o la jurisprudencia o la propia doctrina la que tendrá que explicar este inciso.[32] Al ser alternativas, habrá que decidir cuál prima sobre cuál o si todas tienen idéntica valoración, etc. Creemos que en este punto la norma no es clara aunque la intención del Legislador haya quedado manifiesta cuando expresa en la Exposición de motivos de la LIR que "debe destacarse el intento de regular una noción de 'residencia habitual' que permita atraer hacia tal forma de tributación a personas que, con la formulación que se deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes".[33] Compartimos la opinión de Baena

---

32 ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *Sistema tributario español y comparado*, Editorial Tecnos, Segunda Edición, Madrid, 1992, pág. 269. Al respecto, comenta Franco Sanchez que este criterio "no es cuantitativamente controlable y deja la puerta abierta a las consideraciones subjetivas, imprescindibles para determinar qué entendemos por nucleo principal o base de actividades empresariales o profesionales o intereses económicos, que por otra parte no son objeto de definición" (FRANCO SANCHEZ, Antonio Jesús: *La tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes tras la reforma de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio,* op. cit., pág. 155). Ante estas indeterminaciones, Pérez Rodilla indica que "la consideración del 'centro de intereses económicos' como definidor de la residencia habitual, supondrá, si se quiere, que en dicho criterio sea operativa la definición reglamentaria de conceptos tales como 'nucleo principal', 'base de actividad' o 'interés económico' que será necesario delimitar en un escenario como el futuro espacio cómun europeo en que las personas físicas residentes en la CEE tendrán libertad plena de establecimiento en los países miembros y sus transacciones económicas se regirán por el principio de libre circulación de capitales" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes,* op. cit., pág. 81). Lamentablemente, el Reglamento de la LIR no definió ninguno de estos conceptos, aumentando con ello la indeterminación y dudas respectos a sus alcances. Sólo nos quedaría como elemento de interpretación el Modelo de la O.C.D.E. y los respectivos convenios de doble imposición firmados por España en donde se hubiere recogido lo señalado por el Modelo al respecto. Por último, González Poveda observa que el criterio en cuestión "de fácil aplicación en apariencia, no lo es en la realidad. No basta para considerar a una persona residente en España que ésta ejerza en su territorio una actividad empresarial o profesional, por ejemplo, que tenga en España un establecimiento comercial o industrial o una base de actividades profesionales, será necesario que la Administración demuestre que esta actividad constituye la parte principal de sus actividades empresariales o profesionales. No bastará tampoco que la persona tenga en España un patrimonio importante, habrá que probar que el nucleo principal de sus intereses económicos está localizado en España" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., págs. 420-421).

33 Con respecto a la residencia por "intereses vitales", en la *Contestación a Consulta de 22.7.1992* respecto a un ciudadano ecuatoriano, corresponsal de prensa extranjera

Aguilar cuando señala lo siguiente: "A mi juicio, habría sido deseable que la Ley española hubiese previsto una cierta articulación o complementariedad entre los dos criterios determinantes de la residencia; por ejemplo, como ocurre en Estados Unidos, si el sujeto logra probar que tiene sus vínculos más estrechos y su centro de intereses en otro país, no será considerado residente, aunque supere los ciento ochenta y tres días de permanencia en territorio nacional; pues de lo contrario se produciría, casi con seguridad, un supuesto de doble residencia. Por otro lado, podria admitirse, como es el propósito de la Ley, que la existencia del centro de intereses en España determine por sí sóla la residencia habitual en nuestro país -independientemente de los días de permanencia-, siempre que tal supuesto gozase de una concreción suficiente, de la que actualmente carece".[34]

---

acreditado en España, excepcionado por dicha razón del permiso de trabajo y de residencia con arreglo a la Ley de extranjería, la DGT indicó que "con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 18/1991, la permanencia en territorio español durante más de 183 días en el año natural, teniendo en cuenta lo que respecto del cómputo de dicho periodo establece el apartado 3 del mismo artículo, permitirá la consideración del sujeto pasivo como residente fiscal en España en el periodo impositivo de que se trate. *Si la circunstancia de permanencia en territorio español no se diera, aún podría ser considerado residente fiscal en España según lo dispuesto en la letra b del artículo 12. Uno de la Ley del Impuesto. Si los intereses económicos a considerar fueran únicamente los mencionados en el escrito de consulta, esto es, la realización de un trabajo en territorio español y la propiedad de un inmueble en España, su situación sería la de residente aún cuando no se diera el requisito de permanencia*" (el subrayado es nuestro) (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., pág. 64). De esta contestación se desprende la posibilidad de que la DGT considere como primer criterio aplicable el de la permanencia en España por más de 183 días, teniendo carácter subsidiario el segundo criterio, esto es, el de los "intereses vitales".

34 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 121-122. A estas críticas, Baena Aguilar añade las siguientes: "La indefinición del criterio alcanza también a su extensión temporal: no queda claro si se trata de un hecho o circunstancia puntual, predicable respecto de un fecha determinada; o si por el contrario, consiste en un estado que se prolonga en el tiempo. Me inclino por la segunda opción: la residencia en función del centro de intereses debe referirse, a falta de otra disposición expresa, al año natural, precisamente porque lo que determina la sujeción a la obligación personal en el I.R.P.F. es la residencia habitual, que exige permanencia en el territorio. En mi opinión, es evidente que el centro de intereses económicos es un concepto jurídico indeterminado, cuya indeterminación ha sido buscada de propósito por el legislador para permitir a la

En cuarto lugar, se ha señalado la posible inconstitucionalidad del artículo 12.2 de la LIR.[35] Esta afirmación se fundamenta en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45) y en los artículos 14 y 32.1 de la Constitución Española. Como muy bien resume lo señalado en dicha sentencia, el numeral IV de la Exposición de Motivos de la nueva LIR indica que "en definitiva, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe obviar, como punto de arranque, la idea del 'grupo', para centrar su enfoque en el 'individuo', en la persona física, única que puede ser considerada como 'sujeto pasivo' de dicho tributo." Y continúa diciendo lo siguiente: "Este planteamiento resulta básico para comprender lo siguiente: la nueva regulación del Impuesto tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando, pues, un tributo 'individual'. Así, la tributación conjunta, norma general anterior, se configura como un régimen 'optativo'...". Al tratarse pues de "un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva" (artículo 1.1 de la LIR), no tiene sentido que el artículo 12.2 establezca la residencia habitual para el marido que resida en el extranjero mientras que su mujer e hijos lo hacen en España. Lo más coherente es seguir con lo señalado por la sentencia arriba mencionada. En todo caso, el propio artículo 12.2

Administración fiscal la decisión sobre casos dudosos... confirma esta idea el hecho de que ... el Reglamento del Impuesto, guarde silencio al respecto."

35 Para Carbajo Vasco, esta posible inconstitucionalidad "reproduciría una especie de *vis atractiva* de un cónyuge por otro, frente a los artículos 14 y 32.1 de la Constitución Española, así como por la necesaria ambiguedad del criterio b). En cualquier caso, el carácter de presunción *iuris tantum* del apartado dos limitará los problemas de constitucionalidad y reducirán la problemática a las residencias falsas o dobles residencias" (CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 1191). De otro lado, Fernández González afirma que la presunción en cuestión "supone una vuelta a la concepción del IRPF como un 'impuesto de grupo', concepción que la propia Exposición de Motivos de la ley considera superada. No se concede al individuo la 'opción' de tributar con el resto de su familia (como sucede en el régimen de tributación conjunta), sino que se le supone residente por el hecho de la residencia en España de su cónyuge e hijos. Si bien se dulcifica la presunción al admitirse la prueba en contrario, y, por otra parte, la conjunción 'Y' exige que la residencia se dé en todos y cada uno de los familiares, con lo que en aquellos supuestos en que no todos los miembros de la familia residan en España, no será de recibo la aplicación automática de la presunción. No obstante, su aplicación no dejará de plantear problemas de inconstitucionalidad en caso de excesivo celo de la Administración Tributaria en la admisión de la prueba en contrario" (FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. 7).

establece la presunción *iuris tantum* lo que limitará los posibles problemas de inconstitucionalidad.[36]

Finalmente, queremos mencionar otras críticas que, además de las arriba señaladas, diversos autores han formulado a modo general en relación al tratamiento de la residencia en la LIR. Así por ejemplo, Franco Sanchez señala que se trata de un "proceso a posteriori" ya que "es necesario que transcurra un año natural o al menos su mitad antes de poder decidir si estamos ante un sujeto pasivo residente o no. Un sujeto pasivo, no residente en principio, que llegue a territorio español a principios de año no puede considerarse efectivamente sujeto por obligación personal hasta la mitad del mismo. Ya que no podemos tener la certeza de su permanencia en España durante el tiempo suficiente. Surge la indefinición de cuál es la forma correcta de declarar los rendimientos obtenidos en

---

36 Baena Aguilar observa, respecto a esta problemática, que verdaderamente, la inclusión de la presunción era conflictiva ya que tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989 de 20 de febrero, la mayor parte de la doctrina consideraba que las condiciones para fijar la residencia en España debía valorarse separadamente para cada miembro de la unidad familiar cuando éstos hubiesen optado por tributar separadamente. Indica el citado autor que la Ley de Adaptación 20/1989, de 28 de julio, no corrigió el artículo 6.3 de la Ley 44/1978, Ley del IRPF anterior, por lo que no quedaba más remedio que mantener su vigencia incluso despues de la Sentencia. Posteriormente, la Dirección General de Tributos, al interpretar la Ley de Adaptación (DGT: *Preguntas y respuestas sobre la aplicación de la Ley 20/1989*, I.E.F., Monografía Nº 81, Madrid, 1990, pág. 22) entendió, de manera equivocada para Baena Aguilar, que si alguno de los miembros de la unidad familiar residía en España, tendría que optar por uno de los sistemas de tributación (conjunta o separada) y, si alguno de ellos presentaba declaración individual, 'él o los demás miembros no residentes quedarían sujetos al impuesto por obligación real'. Agrega Baena Aguilar que "no habiendo sido declarado inconstitucional el art. 6.3 de la Ley 44/1978, ni corregido por la Ley de Adaptación, no hay razón para pensar que el régimen de tributación elegido (individual o conjunta) debiera incidir sobre la sujeción a la obligación personal o real de contribuir. La sujeción a la obligación personal la determina la obtención de renta por la persona residente; y en aquel momento, la norma que atribuía la residencia en España a todos los miembros de la unidad familiar, cuando residían en territorio español cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre, estaba vigente, con independencia de su oportunidad. Desde cualquier punto de vista, la conservación de una norma como la que contemplaba el Proyecto multiplicaba los supuestos de aplicación extraterritorial del Impuesto y estaba abocada a generar situaciones gravemente injustas. De esta forma, la regulación actual de la residencia descansa sobre dos criterios independientes y autónomos entre sí: la permanencia física y el centro de intereses económicos..." (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 114-115).

esta primera mitad del año, dado que siguiendo la obligación real debieran ser declarados seguidamente a su percepción, mientras que si finalmente deviene en obligación personal el devengo se produce al finalizar el año".[37]

Así mismo, Pérez Rodilla indica que hubiera sido conveniente que el legislador introdujera otros criterios adicionales, muy utilizados en la legislación comparada, para establecer la residencia habitual del sujeto pasivo, tales como el criterio del "centro de intereses vitales" por el cual el sujeto pasivo es residente habitual en el lugar donde tiene de hecho las relaciones personales y sociales así como las económicas (criterio utilizado por el Modelo de la O.C.D.E.); e inclusive el criterio de la "vivienda permanente" siendo ésta aquella vivienda que el sujeto pasivo dispone para tenerla a su disposición de una manera continuada y no ocasionalmente para viajes de placer, turismo, negocios, estudios, etc.[38] También critica el referido autor la ausencia de criterios que permitan determinar la residencia fiscal en España de las personas físicas que vienen a permanecer indefinidamente en territorio español, sin que sea necesario esperar a computar la permanencia de los 183 días durante un año natural o cualquier otro criterio de los contemplados en la LIR. Estos criterios podrían ser de tipo objetivos como, por ejemplo, la duración del contrato de trabajo, de la obra o servicio a realizar en España.[39]

---

37 FRANCO SANCHEZ, Antonio Jesús: *La tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes tras la reforma de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio,* op. cit., pág. 156. Añade el referido autor lo siguiente: "Mayor perplejidad produce pensar que realmente ninguno de los sujetos pasivos del Impuesto puede saber con total seguridad hasta el mes de julio de cada año si realmente van a permanecer más de 183 días en ese año natural en territorio español, puesto que hipotéticamente al menos todos estamos sujetos a un posible traslado de domicilio al extranjero, por la causa que fuere. Si esto fuera así, confiados en la obligación personal de contribuir habríamos dejado de ingresar los tributos correspondientes a las rentas percibidas durante el primer semestre del año". Al respecto ver: BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto,* op. cit., págs. 125 a 129.

38 Amelia Maroto Sáez también opina que el Proyecto de Ley del IRPF "debiera haber sido más progresista introduciendo el criterio de intereses vitales" (MAROTO SAEZ, Amelia: *Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF*, op. cit., pág. 173).

39 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes,* op. cit., págs. 81-82. Añade este autor que "no se contempla tampoco disposición alguna que regule el devengo del Impuesto en el supuesto de personas físicas sujetas por obli-

Por último, podemos concluir con Carbajo Vasco afirmando lo siguiente: "La nueva normativa, contenida en el artículo 12, responde a *un intento de eliminar residencias aparentes* e insiste más en impedir la conversión de un primigenio residente en un extraño al ámbito del impuesto que en ampliar el número de residentes habituales sujetos al gravamen, debiendo interpretarse desde esta perspectiva".[40]

2.2. La obligación real de contribuir.

En lo que a la tributación de personas físicas no residentes se refiere, el artículo 11 de la LIR, anteriormente citado, establece en su apartado Uno.b) la obligación real de contribuir.[41] El título III, capítulo 3º, artículos 16 al 22 de la LIR, ha sistematizado de una manera ordenada todo lo que se refiere al tema de los no residentes.[42]

---

gación personal que, residiendo en España, dejan de residir en nuestro territorio transfiriendo al extranjero la totalidad de su patrimonio situado en España. En estos casos deberían establecerse las cautelas necesarias que garantizaran el pago previo del Impuesto antes de que se produjera el devengo del Impuesto al 31 de diciembre, tal como se regula en el artículo 94, y se hubieran transferido al exterior las rentas y patrimonios gravables". En relación con esto último, Fernández González señala que la norma de devengo del artículo 93 de la LIR "no establece ninguna excepción a la regla general del devengo al 31 de diciembre para aquellos casos en que la residencia habitual pasa a radicar en el extranjero, con la posibilidad de fraude que conlleva, por la diferencia entre la transferencia al exterior de las rentas y patrimonios sujetos y el devengo al 31 de diciembre. Por tanto, toda persona física que no reúna los requisitos exigidos para considerar que tiene la residencia habitual en España se entiende que es no residente y tributará por obligación real" (FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. 8).

40 CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 1190.

41 Sobre la obligación real de contribuir en el IRPF, ver: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (un análisis económico de los puntos de conexión)*, Crónica Tributaria Nº 65, 1993, págs. 48 y ss.; *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., págs. 421 y ss.; CARBAJO VASCO, Domingo: *La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del I.R.P.F.*, Tribuna Fiscal Nº 19, mayo de 1992; y CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes*, Tribuna Fiscal Nº 20, junio de 1992.

42 Cabe mencionar que el denominado criterio del pago, al igual que en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ha sido eliminado en la nueva Ley del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas. Este criterio se estudiará con más detenimiento cuando se analice la obligación real en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo a lo expresado en el artículo 16, los no residentes (todas aquellas personas que no reunan los requisitos del artículo 12 de la LIR) estarán sujetos a las normas de la LIR salvo que exista Convenio Internacional, como por ejemplo los existentes para evitar la doble imposición, en cuyo caso primará la aplicación del Convenio.[43] Este es uno de los puntos más interesantes de la tributación de los no residentes, es decir, la cada vez menor importancia de la legislación interna frente a la cada vez mayor preponderancia del Derecho Internacional Tributario en lo que a no residentes se refiere. Por ahora detengámonos un momento en el análisis del artículo 11.Uno.b) de la LIR en donde se define lo que es considerado por la referida norma como obligación real para a continuación tratar el artículo 16 de la LIR y su relación con el artículo 11.Uno.b) mencionado.

Como se recordará, el artículo 11.Uno.b) señala que se encuentran sujetos por obligación real todos aquellos sujetos pasivos no residentes "que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español" considerando como "obtenidos o producidos" en territorio español "entre otros", aquellos "rendimientos satisfechos" por empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español; por

---

43 El artículo 16 de la LIR establece lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir estarán sometidos al Impuesto en los términos previstos en éste Capítulo, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Dos. En particular les serán de aplicación las reglas siguientes:

1. Cuando operen en España mediante establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero. Para la calificación de establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades.

2. Cuando operen en España sin establecimiento permanente, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, en los términos previstos en los artículos siguientes de éste Capítulo.

A los efectos de esta regla se entenderán devengadas las rentas:

a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si fuera anterior.

b) Cuando se trate de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural.

c) Tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial."

personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio; o por establecimientos permanentes situados en el mismo.[44]

Respecto al artículo en cuestión, caben destacar diversos aspectos. En primer lugar, hay que señalar que el punto de conexión arriba indicado, es decir, la simple "satisfacción" o pago, se refiere exclusivamente a "rendimientos" no considerando los incrementos de patrimonio. En segundo lugar, debemos mencionar que en el régimen anterior a 1992 existían dos criterios de conexión: de un lado el criterio de la territorialidad o de la fuente y de otro lado el denominado criterio del pago o, lo que es lo mismo, criterio de residencia del pagador.[45] A partir de 1992, la nueva

---

44 Es pertinente recordar que a efectos de delimitar el concepto de rendimientos pagados o "satisfechos", el artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades señala que no se considerará que una persona o entidad satisface un rendimiento cuando se trate de una simple mediación de pago, entendiendo por mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero. Así mismo, en relación a "rendimientos satisfechos" en territorio español, cabe mencionar la *Contestación a Consulta de 12.11.1992* respecto a tres personas que han trabajado en régimen de dependencia menos de 183 días en la cafetería y la tienda del pabellón de Luxemburgo en la Expo' 92, de cuya explotación es titular una S.A., sociedad creada para poder establecerse en la Expo por la Cía. Aérea Nacional Luxemburguesa. Se consulta sobre el régimen tributario correspondiente a sus retribuciones en España. La DGT respondió lo siguiente: "Las remuneraciones que han percibido los trabajadores residentes en Luxemburgo, como contraprestación por los servicios prestados en su pabellón, en la Exposición Universal de Sevilla, se han pagado por una Sociedad residente en España o se han soportado por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en España; por consiguiente, tales remuneraciones se encuentran sujetas a imposición en España y el mecanismo que procede emplear, a efectos de evitar la doble imposición, es el previsto en el artículo 24 del Convenio para evitar al doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal. En cuanto al procedimiento para hacer efectiva la tributación que corresponde en España a los citados rendimientos, el pagador, o perceptor o su representante legal deben presentar declaración ajustada al modelo 210 e ingresar el 25 por 100 de su importe" (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., págs. 72-73).

45 De acuerdo con el artículo 4.1.b) de la Ley 44/1978, eran sujetos pasivos del Impuesto por obligación real "cualquier otra persona física que obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio *producidos en territorio español o satisfechos* por una persona o entidad pública o privada residente en dicho territorio" (los subrayados son nuestros). Como señala González Poveda, "los dos puntos de conexión utilizados en 1978 por el legislador español eran, pues, el de la *obtención o producción* de la renta en territorio español, *criterio de la obtención*, o el de la residencia en terri-

LIR señala, en principio, un único criterio de conexión como es el de la obtención o producción de rendimientos en territorio español, pasando el criterio del pago a conformar una especie de criterio adicional que complementa al criterio principal, es decir, el de la obtención de la renta en territorio español.[46] Baena Aguilar indica al respecto lo siguiente: "...'obtención' y 'pago' ya no son conexiones independientes, sino que el segundo es simplemente una manifestación de la primera... En realidad, el llamado 'criterio del pago' es la única especificación de la expresión 'rendimientos obtenidos en territorio español que goza de rango de ley (no afecta a incrementos de patrimonio)". Y añade más adelante una crítica en relación al tratamiento actual del criterio del pago: "Sin embargo, estimo que esa función aclaratoria, subordinada a la regla principal - obtención del rendimiento en España-, a la que sin duda está destinado el criterio del pago, debería haber sido mejor aquilatada por la Ley del Impuesto. Aunque su alcance haya sido suavizado, en comparación al texto de la Ley 44/1978, está claro que considerar obtenidos en España *todos* los rendimientos satisfechos por un empresario, profesional o persona jurídica residente, o por un establecimiento permanente en territorio español, no responde a la realidad. Se trata de una ficción legal: se consideran obtenidos en España, otra cosa es que lo hayan sido efectivamente. Frente al criterio de la obtención, que se ajusta al principio de territorialidad, el criterio del pago aparece como el punto de conexión débil en la aplicación espacial de las normas tributarias".[47]

---

torio español de la persona pagadora del rendimiento, *criterio del pago*. La producción de los rendimientos o de los incrementos de patrimonio en territorio español o el pago de los rendimientos por una persona residente en España hacen que la renta se considere obtenida en territorio español y realizado el hecho imponible que originará el nacimiento de la obligación tributaria para el no residente" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 72).

46 Sobre el sentido de la frase "renta obtenida en España", véanse las *Contestaciones a Consultas Vinculantes del 17.3.1982 y del 3.3.1985* (CARMONA FERNANDEZ, Nestor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 8-10).

47 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 108-109 y 110. El referido autor complementa su crítica afirmando que el criterio del pago, "tal y como está contemplado en la Ley del Impuesto, no es una mera aplicación del principio de territorialidad, sino que lo supera, ampliando la soberanía fiscal española a rendimientos que *sólo en virtud de una ficción legal pueden considerarse obtenidos en España*. Esto no es una crítica a la adopción del criterio del pago, que puede ser un expediente idóneo para resolver la localiza-

En tercer lugar, en comparación con la legislación anterior, el criterio del pago supone una ampliación del concepto de "pagador" ya que se incluye también a los establecimientos permanentes. Al no tener éstos personalidad jurídica, se entenderá que los rendimientos son satisfechos por las personas físicas o entidades no residentes que realicen negocios en España mediante dichos establecimientos permanentes.[48]

En cuarto lugar, podemos observar que la nueva LIR no introduce grandes novedades en la obligación real de contribuir. Delimita muy poco el criterio del pago siendo el artículo 70 del Reglamento el que finalmente, de una manera jurídicamente incorrecta como se verá más adelante, establecerá criterios adicionales que precisarán mejor tanto el criterio de la territorialidad como el del pago. La nueva regulación, además de incluir a los establecimientos permanentes como "pagadores", excluye a los pagadores que sean personas físicas privadas que no realizan actividades profesionales o empresariales.[49] Así mismo, la norma no será aplicable cuando un empresario o profesional actúe como mero particular y no en el ejercicio de su actividad.

En quinto lugar, un problema aún sin resolver es el referente al alcance del término "satisfechos" empleado en la LIR, es decir, su interpretación. La duda que subsiste es determinar si dicho término incluye tan sólo el desplazamiento efectivo de dinero o si alcanza otras modalidades de extinción de obligaciones. Cabe mencionar que los convenios

---

ción de algunos tipos de renta; es un reproche a su regulación legal, que sigue incorporando excesos gramaticales que luego pretenden recortarse por vía reglamentaria". Esto último se podrá constatar más adelante cuando se estudie el artículo 70 del Reglamento de la LIR.

48 Acertadamente, Baena Aguilar observa que por lo tanto, no es del todo correcto referirse al criterio de la "residencia del pagador" (Ibid., pág. 109).

49 Efectivamente, comenta Carmona Fernández que "los pagos hechos por personas físicas a título particular o doméstico, no atraen el gravamen sobre la renta del no residente, a no ser que concurran otros criterios de sujeción. Ello debe ser bien recibido, pues era cuestión casi jocosa, y unánimamente criticada por la doctrina, el hecho de que las cantidades satisfechas por particulares, en el extranjero por ejemplo, por cualquier género de servicio recibido, fueran según la letra de la Ley, técnicamente rentas sujetas a gravamen español, a pesar de no tener ningún factor de conexión con el territorio español, distinto de la residencia del pagador" (CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes*, op. cit., pág. 56).

de doble imposición e inclusive diversos Modelos como el de la O.C.D.E., al referirse a los dividendos, intereses y cánones por ejemplo, utiliza el término "pagados". Los Comentarios del Modelo de la O.C.D.E. de 1977, al igual que el de 1992, indican que "el término 'pagados' reviste un sentido muy amplio, ya que el concepto de pagar significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del accionista de la manera prevista por el contrato o los usos".[50] El RIR debió delimitar el alcance de este término debido a la importancia que conlleva. Tan es así que, como bien observa Carmona Fernández, "la cuestión tiene tal trascendencia que va ligada a la responsabilidad solidaria exigible al 'pagador'... no al 'deudor', del rendimiento (el rigor del supuesto de hecho de la responsabilidad -el simple pago- es manifiestamente desmedido, habida cuenta de sus consecuencias)." Y concluye que "lo que sí parece claro es que el puro devengo o exigibilidad o la acreditación del rendimiento no es lo mismo que su satisfacción 'efectiva'", opinión que compartimos.[51]

En sexto lugar, queremos simplemente señalar que, en general, la redacción del artículo en cuestión es poco clara. Al incluir por ejemplo, la frase "entre otros", el legislador esta dando a entender que los rendimientos obtenidos en territorio español mencionados (los satisfechos por empresarios individuales y profesionales residentes, etc.) no son los únicos a los que se puede considerar "obtenidos" en España. Existirán pues otros rendimientos. El problema es que no se menciona ningún otro criterio delimitador para conocer esos otros rendimientos para que puedan ser considerados como obtenidos en territorio español, además de los señalados por la norma. Estos criterios ausentes en la LIR aparecerán en el artículo 70 del Reglamento de la LIR, en adelante RIR, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.[52]

---

50 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio*, I.E.F., Madrid, 1977, pág. 120.

51 CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes*, op. cit., pág. 56.

52 Fernández González califica la redacción del artículo 11.1.b) de la LIR como "bastante imprecisa y descuidada". Además, critica el contenido del referido artículo indicando lo siguiente: "Por un lado no se define cuando las rentas se entienden producidas en España. Por otro, la expresión 'entre otros' abre paso a posteriores polémicas acerca de la legalidad de las disposiciones reglamentarias que desarrollan el precepto. Hubiera sido de agradecer una disposición como el artículo 7 de la Ley

Con respecto al artículo 16 de la LIR, debemos mencionar que este artículo establece, en su segundo apartado, dos sistemas de tributación radicalmante distintos dentro de la propia tributación por obligación real de contribuir de las personas físicas no residentes (sistemas que también serán aplicables para las entidades no residentes, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, en lo referente a dicho impuesto):

---

del Impuesto de Sociedades, que enumera los rendimientos e incrementos de patrimonio que se consideran obtenidos en España. En nuestro caso el artículo 70.1 del reglamento del IRPF ha cumplido esta función..." (FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. 9). Así mismo, respecto a esos "otros rendimientos" no mencionados expresamente por el Legislador, González Poveda señala lo siguiente: "Pero, además de los rendimientos pagados a no residentes, existen otros que también deben considerarse obtenidos en territorio español, pues, el segundo párrafo del apartado b) del número 1 del artículo 11 de la Ley dice: '*...entre otros*, los rendimientos satisfechos...'. La pregunta inmediata es ¿qué otros rendimientos han de entenderse obtenidos (o producidos) en territorio español, además de los pagados? La respuesta lógica sería: estos otros rendimientos son los empresariales que por su propia naturaleza no se pagan, pues se puede pagar un interés, un dividendo, la contraprestación de un servicio pero el resultado empresarial no se paga sino que se obtiene. Sin embargo... para el Reglamento del I.R.P.F., esta respuesta no es correcta, pues considera aplicable, en principio, el criterio del pago a cualquier clase de rendimiento, incluso los empresariales. Ello no es extraño, porque desde las leyes nacidas en la reforma de 1978, la expresión 'pago de un rendimiento' ha sido empleada impropiamente. Tal como se definen en la ley fiscal los rendimientos, éstos son una magnitud que tiene un componente positivo, el ingreso, y un componente negativo, el gasto. Partiendo de esta consideración, el pago en relación con la renta del sujeto pasivo no puede referirse en sentido propio más que a una parte del rendimiento, el componente positivo, pero no al rendimiento en sí mismo (que incluso puede ser negativo). Esto se ve claro cuando se trata de rendimientos empresariales, el beneficio de una empresa no se paga, se obtiene y es del todo impropio decir que se paga. El origen de esta confusión procede de que en las Leyes de 1978, influye la terminología de las leyes derogadas, en las que se aplicaba el criterio del pago, por ejemplo, a las rentas del capital mobiliario o a las del trabajo personal, que por definición no tenían componentes negativos, eran dividendos, intereses u otras remuneraciones, de las que se podía decir, con toda propiedad, que se pagaban. De hecho, una gran parte de los conflictos que se han venido produciendo desde 1979 en la aplicación del criterio del pago, nacen de haber extendido este criterio a los rendimientos de las actividades empresariales de los no residentes, que por su propia naturaleza no son susceptibles de ser 'pagados', en el sentido propio del término: se puede pagar la contraprestación de su servicio pero no el rendimiento del mismo como pone de manifiesto el hecho de que puede ser negativo" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (un análisis económico de los puntos de conexión)*, op. cit., págs. 48-49).

a) Un primer sistema aplicable a las personas físicas no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente. Dentro de este primer régimen la norma establece que se deberá de tributar por la totalidad de la renta imputable al establecimiento permanente, "háyase obtenido en territorio español o extranjero", remitiendo a la LIS todo lo relacionado con la "calificación" del establecimiento permanente.

b) Bajo el segundo sistema se encuentran sujetas todas aquellas personas físicas no residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente. En este caso se tributará de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, esto es, operación a operación ya que no existe un periodo impositivo por el cual puedan acumularse o compensarse las rentas. Este régimen de tributación lo trataremos con mayor detenimiento más adelante en este mismo capítulo.

En cuanto al primer sistema de tributación por obligación real de contribuir, debemos señalar una contradicción existente entre el artículo 11.1.b) de la LIR ya analizado y el artículo 16.2.1 en cuestión. Efectivamente, mientras que el artículo 11.1.b) de la LIR establece que las personas físicas por obligación real se encuentran sujetas exclusivamente por los rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español, el artículo 16.2.1 señala que las personas físicas no residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tributarán por la totalidad de la renta que perciba dicho establecimiento permanente, es decir, por sus rentas de fuente mundial. El legislador al incluir, dentro de la obligación real de contribuir la renta imputable al establecimiento permanente proveniente del extranjero, no ha hecho otra cosa que asimilar aún más la tributación de los establecimientos permanentes a la de las entidades residentes en España. Esto es una muestra más del fenómeno de "personalización" a que está siendo sujeto el establecimiento permanente.[53] Volveremos al análisis del artículo 16 en el tercer capítulo

---

53 Ver: BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 143-144. Al respecto, Domínguez Rodicio indica que "el establecimiento permanente se convierte en aglutinante de toda la *renta mundial* obtenida por el mencionado establecimiento. Es decir, podríamos hablar de obligación personal limitada a las rentas imputables a dicho establecimiento, guardando un paralelismo extraordinario con la tributación de las sociedades (su base imponible se configura conforme a las disposiciones reguladoras de las actividades empresariales

cuando se estudie la tributación de las personas físicas no residentes con establecimiento permanente. Por ahora quedémonos con la obligación real de contribuir y lo que la LIR y el RIR consideran rentas obtenidas en territorio español, en especial, los supuestos señalados en el artículo 70 del RIR que pasaremos a estudiar a continuación.

Antes de tratar el artículo 70 del RIR, debemos referirnos brevemente al artículo 69 el cual señala que "lo dispuesto en el presente título (obligación real de contribuir) será de aplicación tanto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como, *cuando proceda*, a los del Impuesto sobre Sociedades". La doctrina se encuentra confundida en relación al alcance de la expresión subrayada. Sin embargo, si se trató de un intento del legislador de homogeneizar o unificar en cierta manera la legislación de los no residentes en los dos impuestos sobre la renta, el resultado ha sido confuso y sin que se haya logrado el objetivo trazado por éste. En todo caso, a efectos de las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, la aplicación del artículo 70 tendrá un simple valor referencial ya que dicho artículo será contradictorio en varios aspectos con el artículo 334 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en adelante RIS, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, referente a las rentas no consideradas como obtenidas en España, tema que será tratado más adelante.[54]

---

y profesionales, el tipo de gravamen es idéntico -35 por ciento- y las decucciones de la cuota tienen en cuenta factores que personalizan el tributo). El paralelismo aumenta si se tiene en cuenta que el concepto y calificación de establecimiento permanente se hace por remisión al Impuesto sobre Sociedades, en linea con la remisión genérica contenida en el artículo 42 de la Ley y en relación con el artículo 18,6 de este mismo capítulo" (DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 216). En el tercer capítulo de este trabajo, referente al tratamiento fiscal de los beneficios de los establecimientos permanentes, analizaremos con mayor detenimiento la posibilidad de que dichos establecimientos se vean gravados en lo que a sus rentas de fuente extranjera se refiere y la discusión existente en la doctrina.

54 Así por ejemplo, compartimos la opinión de González Poveda cuando señala lo siguiente: "Los efectos de este precepto en la normativa del IS no son claros, pues si lo que quiere decir el RIR91 es que sus preceptos son de aplicación a los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por sociedades no residentes tendría que haberlo hecho expresamente y haber derogado los artículos del RIS que se opusieran a la nueva interpretación. Pero al no hacerlo así, siguen en vigor los arts. 333 y 334 del RIS, que delimitan el alcance de la obligación real de contribuir de las sociedades en los casos de obtención de rentas en España sin mediación de establecimiento

En relación con el artículo 70 del RIR, éste complementa lo expresado por el artículo 16 de la LIR. Dicho artículo enumera las rentas que se consideran obtenidas en España por no residentes.[55] Debemos señalar

---

permanente" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 82-83). De otro lado, José Hernani Lacasa Salas y Jesús María del Paso Bengoa sostienen lo siguiente: "Este art. nos indica qué sujetos van a resultar afectados por lo dispuesto en el Título VII, que son, además de las personas físicas, las personas jurídicas, en aquellos casos en que proceda. La extensión de la aplicación del contenido del Título VII a las personas jurídicas se justifica por los siguientes motivos: a) Por la derogación del art. 19 del R.D. 2631/82, de 15 de octubre, con efecto de 1 de enero de 1992, según establece la Disposición Final Segunda C) del R.D.1841/91, de 30 de diciembre. Dicho art. desarrollaba el art. 7 de la Ley 61/78, en el ámbito de la obligación real, a partir de enero de 1992 será realizada por el capítulo VII del Reglamento del I.R.P.F.; b) Por la necesidad de llevar al mínimo las diferencias que en el ámbito de la fiscalidad de no residentes venían soportando idénticas rentas, según el perceptor fuera persona física o persona jurídica y que tantos problemas ha planteado desde la entrada en vigor de las Leyes 44/78 y 61/78 hasta el momento actual" (LACASA SALAS, José Hernani y DEL PASO BENGOA. Jesús María: *Comentarios al nuevo reglamento del IRPF*, Madrid, julio de 1992, pág. 545). Por último, Echeverría i Noci opina lo siguiente: "Se aprecia que aunque el legislador intenta homogeneizar la figura de Establecimiento Permanente para el I.R.P.F. y el I.S., no lo consigue... existe un problema de jerarquía normativa y ésta produce una diferencia de regulación por uno u otro Impuesto. Así pues, en el caso del I.R.P.F. los sujetos pasivos por obligación real habrán de ser gravados por las rentas obtenidas tanto en territorio español como extranjero, mientras que en el I.S. sólo habrá de tributar por ese mismo concepto por los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español" (ECHEVERRIA i NOCI, Fsc. Xavier: *La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones*, op. cit., pág. 67).

55 El artículo 70 del RIR establece lo siguiente:

"Uno. Se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio español las siguientes:

a) Los *rendimientos de actividades empresariales o profesionales obtenidos mediante establecimiento permanente* situado en territorio español. Para la *calificación del establecimiento permanente* se estará a lo prevenido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

b) Los *rendimientos de actividades empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente* cuando las actividades se realicen en territorio español. No obstante, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados.

c) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión así como los servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio español.

que el artículo en cuestión entra en conflicto con el principio de reserva de ley, principio establecido en los artículos 31.3 y 133 de la Constitución Española así como en el artículo 10.a) de la LGT referente a la de-

---

Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

d) Los rendimientos del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio español.

e) Los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista.

f) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España.

g) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España o por *establecimientos permanentes situados en territorio español*, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español. No obstante, no tendrán la consideración de rentas obtenidas en territorio español los rendimientos de los depósitos y operaciones que cumplan análogas funciones en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas que se satisfagan a personas o entidades no residentes en España, *salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente*, por el Banco de España y Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito y demás establecimientos con funciones delegadas del mismo.

h) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

i) Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España.

j) Los incrementos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. En particular, se considerarán incluidos en esta letra:

1. Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.

2. Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

k) Los incrementos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

Dos. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo, se entenderán asimismo obtenidos o producidos en territorio español:

a) Los rendimientos satisfechos por:

- Empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español.
- Personas jurídicas o entidades, públicas o privadas, residentes en dicho territorio.
- *Establecimientos permanentes situados en territorio español.*

b) Los dispuesto en la letra anterior no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos:

terminación del hecho imponible, ya que se deja la definición de unos supuestos de sujeción a una norma reglamentaria cuando ello debió de establecerse por una norma con fuerza de ley. Es así que "la Ley se refiere a 'rendimientos obtenidos' y a 'incrementos producidos' y da un criterio 'entre otros' referido al que satisface 'rendimientos'. En cambio el Reglamento, sin más habilitación legal (desde luego no la Disposición Final 3a. de la Ley) y excediéndose de los límites de desarrollo, ejecución e interpretación, incluye conceptos *extra legem* que exigirían una ley para su regularización (sic) y establece excepciones *contra legem* que, aunque sean técnicamente admisibles, no podían disciplinar (cuentas de no residentes, contraprestaciones en el comercio internacional de mercancías), o son inútiles por su evidencia (prestaciones en el extranjero para actividad en el extranjero)".[56]

Si bien es cierto que el Legislador no utilizó el instrumento adecuado para establecer los criterios de localización de cada tipo de renta, debe reconocerse que el tratamiento de lo que el Legislador considera rentas obtenidas o producidas en España es bastante casuístico y detallado.[57] De

---

1. Los satisfechos por razón de actividades empresariales, distintas de las mencionadas en el número siguiente, cuando aquellas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular se entenderán incluidos en este número los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

2. Los satisfechos por razón de los servicios o prestaciones a que se refiere la letra c) del apartado uno de éste artículo, cuando dichos servicios o prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.

3. Los satisfechos a personas o entidades no residentes por *establecimientos permanentes situados en el extranjero*, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del *establecimiento permanente* en el extranjero" (los subrayados son nuestros).

56 ROBLAN, sociedad de estudios y asesoramiento tributario: *Algunas reflexiones jurídicas sobre el régimen tributario de los no residentes*, op. cit., pág. 100.

57 Al respecto, González Poveda efectúa un intento muy ilustrativo de sistematización de los puntos de conexión incluidos en el artículo 70 ya que "los criterios se reiteran y se solapan unos con otros, lo que hace que el marco establecido sea confuso y que sea un problema el decidir si un rendimiento, al que en principio no es de aplicación el criterio del pago, estará o no sujeto por aplicación de otro nexo como el de la utilización o el de la realización en territorio español". Simplemente queremos mencionar, siguiendo al referido autor, los puntos de conexión incluidos en el artículo en cuestión. Estos son:

otro lado, como aspectos generales contenidos en el artículo 70, cabe indicar que son dos los criterios fundamentales mencionados por el artículo en cuestión: el criterio de la territorialidad, que considera renta obtenida en España los rendimientos de las actividades desarrolladas en territorio español; y el criterio del lugar de la cosa o *locus rei sitae* que considera obtenidos en España los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de los bienes o derechos situados en el mismo. A su vez, estos dos criterios principales son complementados por otros criterios de conexión como en el caso de valores en el que se atiende al lugar de residencia del emisor o el caso del criterio de la utilización de la prestación.[58]

- Criterio general del pago;
- Criterio de la situación de los bienes productores de las rentas o incrementos de patrimonio;
- Criterio del lugar de realización de la actividad;
- Criterio del lugar de realización de las prestaciones;
- Criterio del lugar de residencia de la entidad emisora;
- Criterio del lugar de residencia de la entidad distribuidora de los beneficios; y
- Criterio del lugar de ejercicio o cumplimiento de los derechos.

(GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 77-82). Véase el desarrollo y la sistematización de cada uno de estos puntos de conexión.

58 En relación a los diversos puntos de conexión utilizados por el artículo 70, Baena Aguilar señala que los dos criterios principales deben complementarse con otros que los "clarifiquen". Al respecto, señala lo siguiente: "1. La regla del lugar de realización de la actividad tropieza con dificultades de localización, si se repara en el desarrollo de las telecomunicaciones en la actualidad y en la cada vez menor relevancia de la presencia física del prestador del servicio en el lugar de trabajo. Por ello son criterios complementarios el criterio de la utilización de la prestación y el criterio del pago. 2. La norma *locus rei sitae* es clara para la localización de bienes inmuebles y muebles corporales, no así tratándose de derechos y bienes incorporales. Para éstos, si son valores, se atiende fundamentalmente al lugar de residencia de su emisor; si son derechos que no tienen la consideración de valores, al lugar de su cumplimiento o ejercicio. Cabe preguntarse si la lista contenida en el art. 70 es abierta o exhaustiva. La mejor doctrina, en relación con el régimen anterior a 1992, coincidía en el carácter puramente ejemplificativo de la enumeración (art. 19 del Real Decreto 2384/1981 establecía que 'se considera, en todo caso')...". El citado autor comparte la opinión de Ferreiro Lapatza cuando señala lo siguiente: "En mi opinión, tenía razón Ferreiro al basar el alcance del criterio sobre la redacción de la Ley, ignorando prácticamente la enumeración del reglamento; pues, además de carecer del rango suficiente, la lista era sólo *ad exemplum*. En la regulación actual, por contra, la enumeración parece taxativa: 'se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio español, las siguientes' (no se emplean las palabras 'en todo caso' u otras similares). Lógicamente, la validez de la enumeración dependerá de la opinión que se profese sobre el respeto del Reglamento a los términos de la Ley. Caben dos

No es nuestra intención efectuar un análisis en detalle del artículo 70 en su totalidad. Queremos tan sólo mencionar brevemente los puntos de conexión y criterios aplicables al establecimiento permanente, que es la figura que a fin de cuentas nos interesa a efectos del presente trabajo.[59]

Dentro del primer apartado del artículo, es decir, el referido a los rendimientos e incrementos de patrimonio considerados como obtenidos en España, tenemos en primer lugar, como punto de conexión, al establecimiento permanente en territorio español. De acuerdo a este punto de conexión, si un empresario o profesional no residente dispone en territorio español de un establecimiento permanente, de acuerdo con la definición plasmada en el artículo 7.a) de la LIS, el beneficio obtenido por dicho empresario o profesional no residente se considera renta obtenida en España y por lo tanto gravada con el I.R.P.F.

---

soluciones: o declarar la ilegalidad del precepto o mantener su vigencia y, en este segundo caso, entender la lista como exhaustiva" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 112). Compartimos la opinión de Ferreiro que si bien se refería a la legislación anterior, creemos que puede aplicarse a la actual, a pesar del carácter exhaustivo del artículo 70 del RIR, y por tanto pueden ser gravados en España siguiendo siempre lo señalado por la LIR, rendimientos e incrementos no incluidos en la lista siempre y cuando se entiendan producidos en territorio español, así mismo, pueden entenderse que no se encuentran gravados en España por el I.R.P.F., español rendimientos e incrementos incluidos en la lista si se prueba que realmente no se han producido en España, aunque esto último sea difícil por cierto (véase: FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cívitas, Madrid, 1983, pág. 81).

59 Para un análisis global del artículo 70 de la LIR ver: RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, Hacienda Pública Española - Cuadernos de Actualidad Nº 2, 1992, año III, págs. 48 y 49; PONT i CLEMENTE, Joan Francesc: *Los impuestos sobre la renta y el patrimonio de los no residentes: un análisis doctrinal*, op. cit., págs. 53-55; CARMONA FERNANDEZ, Nestor: *El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes*, op. cit., pág. 57 y ss.; CARBAJO VASCO, Domingo: *La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del I.R.P.F.*, op. cit., págs. 41 y ss.; FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 9-11; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (Un análisis económico de los puntos de conexión)*, op. cit., págs. 49 y ss.; y LACASA SALAS, José Hernani y DEL PASO BENGOA, Jesús María: *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, op. cit., págs. 546 y ss.

En segundo lugar, en relación con los intereses, cánones y otros rendimientos de capital mobiliario, si las mencionadas rentas son satisfechas por establecimientos permanentes situados en España serán consideradas rentas obtenidas en territorio español. Así mismo, serán consideradas rentas obtenidas en España los rendimientos de los depósitos y operaciones que cumplan análogas funciones en moneda extranjera y las cuentas extranjeras en pesetas que se satisfagan a un establecimiento permanente por el Banco de España y Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito y demás establecimientos con funciones delegadas del mismo.[60]

Por último, el apartado segundo del artículo 70 establece las excepciones a la aplicación del criterio del pago señalado por la LIR.[61] Entre estas excepciones debemos mencionar el no considerar obtenidos o producidos en España los rendimientos satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, siempre y cuando las prestaciones correspondientes se encuentren directamente vinculadas con la actividad de dicho establecimiento permanente en el extranjero. Ello quiere decir que en el caso que existiesen rendimientos de prestaciones pagadas por un establecimiento permanente en el extranjero que no se encuentren vinculadas de manera directa con las actividades de dicho establecimiento en el extranjero, será de aplicación el criterio del pago y por tanto se considerarán tales rendimientos obtenidos en territorio español. La claridad de esta regla es manifiesta. No se puede aplicar el I.R.P.F. español a los pagos de un establecimiento permanente en el extranjero que no guarda vinculación

---

60 Al respecto, González Poveda observa lo siguiente: "El término 'satisfechos' empleado por el Reglamento es correcto en relación con los intereses pactados explícitamente, pero no lo es en relación con otros rendimientos obtenidos de la cesión a terceros de fondos propios: los llamados en la Ley rendimientos implícitos, sobre todo, los obtenidos en la segunda y posteriores transmisiones de activos con rendimiento implícito, en que tal rendimiento no se paga, si no que resulta de comparar el precio de adquisición con el de venta" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (Un análisis económico de los puntos de conexión)*, op. cit., pág. 54).

61 González Poveda señala en general que "todas las disposiciones del apartado 2 del artículo 70, destinadas a recortar el criterio del pago, por muy lógicas y procedentes que sean técnicamente, carecen de respaldo legal, aunque es evidente que jamás serán discutidas por los contribuyentes afectados, al establecerse en su beneficio las excepciones al mandato legal" (Ibid., pág. 49).

económica alguna con el Estado español ya que ello significaría extender incorrectamente su poder impositivo. El artículo 334.1.a) del RIS contiene una regla similar para las sociedades residentes en España.[62]

Antes de pasar a estudiar la obligación personal y real en el Impuesto sobre Sociedades, debe mencionarse que la Disposición Final Primera. Uno. d) de la LIR, habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado a modificar, de conformidad con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución Española, "las circunstancias determinantes de la obligación real de contribuir".[63] Ante esta norma tan poco clara, compartimos el punto de vista de Baena Aguilar cuando en relación con la norma en cuestión indica que "entre estas 'circunstancias determinantes' debe incluirse lógicamente la regulación de los puntos de conexión; pero ante el silencio de la Ley en sus arts. 11 y 16, huelga la previsión de la Disposición Final, pues podrá modificarse el aspecto espacial del hecho imponible de la obligación real no ya mediante la Ley de Presupuestos, sino merced a una norma reglamentaria".[64]

No queremos terminar este tema sin indicar algunas observaciones al respecto. Para estos efectos, deseamos comenzar citando a Domingo Carbajo Vasco cuando dice, refiriéndose al "nuevo" tratamiento de los no residentes en la nueva ley del I.R.P.F., lo siguiente: "La Ley regula sólo normas internas y, en consecuencia, deja fuera los problemas derivados de la aplicación de los Convenios de Doble Imposición. Esta afirmación, la cual puede aparecer como obvia, es muy importante, pues a medida que la red de convenios se amplía, la aplicación de las normas del IRPF

---

62 Cabe mencionar que los rendimientos del trabajo dependiente se entienden obtenidas en España cuando el trabajo se preste en territorio español. El criterio del pago también es aplicable a esta clase de rendimientos en el sentido de excluir los pagos realizados por un establecimiento permanente en el extranjero.

63 El artículo 134.7 de la Constitución Española establece lo siguiente: "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea".

64 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 111. Añade el citado autor que por esta razón, "habrá que estar siempre atentos al desarrollo reglamentario del art. 11 para valorar hasta qué punto el Ejecutivo es respetuoso con la vaguísima previsión legal y no adopta criterios claramente extraterritoriales, que violenten el significado usual de la expresión 'renta obtenida en España'."

en el tratamiento fiscal de los no residentes se reduce, va perdiendo interés. En muchos casos se sigue criticando la normativa fiscal de los no residentes como si fuese la utilizada, pero una vez que ha entrado en vigor el Convenio con los Estados Unidos, se restrinja la interpretación unilateral de los convenios y se adecue el procedimiento gestor de los mismos, el análisis doctrinal pegará un salto cualitativo impresionante, al preocuparse del Derecho Tributario Internacional y no de normas unilaterales, cuyo uso será cada vez más residual y limitado".[65]

Cuando se trate el concepto y el tratamiento del establecimiento permanente en los Modelos internacionales así como en los convenios para evitar la doble imposición, analizaremos los diversos problemas que se presentan al respecto y comprenderemos mejor la afirmación de Carbajo Vasco. Queremos indicar que compartimos la opinión del citado autor. Ante la cada vez mayor importancia de la normativa fiscal internacional, vía los convenios para evitar la doble imposición, el ámbito de aplicación de las normas fiscales internas referentes a los no residentes se va reduciendo o, lo que es lo mismo, va perdiendo importancia y por tanto interés. Es el caso, por ejemplo, de un inversionista extranjero que desea crear un establecimiento permanente en territorio español. Si dicho inversionista procede de un país que tiene convenio para evitar la doble imposición firmado con España, el tratamiento fiscal interno español sobre los no residentes le interesará poco. Lo que sí será objeto de su mayor atención será todo lo referente al convenio de doble imposición y al tratamiento que se le de a las rentas obtenidas en España por mediación de un establecimiento permanente. Con la entrada en vigor del Convenio con los Estados Unidos, entre otros por ejemplo, la interpretación unilateral del mismo casi no tendrá validez. Habrá que ceñirse al procedimiento previsto por el propio Convenio ante el caso de dudas de interpretación y aplicación. Esto ya viene sucediendo en la aplicación de otros convenios firmados anteriormente por España con otros países.

De otro lado, la naturaleza jurídica de la fiscalidad de los no residentes es completamente diferente a la de los residentes. En otras palabras, las normas que regulan la obligación real de contribuir son de natu-

---

65 CARBAJO VASCO, Domingo: *El Tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, op. cit., pág. 1188.

raleza distinta a la personal. Esto se ve claro en la artículo 1 de la LIR. Comenta Carbajo Vasco que "...los no residentes tributan de manera diferenciada y con un impuesto de naturaleza distinta al de los residentes...".[66] Incluso llega a afirmar que tan sólo razones de sistematización han impedido que aparezca un Impuesto sobre la Renta de los no residentes como bloque legislativo autónomo.

Nosotros creemos que, si bien es cierto que el tratamiento fiscal de los no residentes mereció en la nueva ley una mayor profundización, no pensamos que sean sólo razones de sistematización las que hicieran que el tratamiento de los no residentes, en relación con el Impuesto sobre la Renta, se regule conjuntamente con la de los residentes. Necesariamente deben contemplarse dentro de un mismo texto legal. Lo que si debió hacerse es incorporar la normativa general plasmada en los convenios de doble imposición a la legislación interna. Cada convenio podrá tener sus propias características o particularidades, pero eso no impide que existan comunes denominadores que bien pueden pasar a formar parte de la legislación fiscal interna. Esto en vista especialmente, como ya hemos indicado con anterioridad, a la cada vez mayor relevancia de la normativa fiscal internacional sobre la interna.

3. La obligación personal y real de contribuir en el Impuesto sobre Sociedades.

3.1. La obligación personal de contribuir.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (B.O.E. del 30 de diciembre) que establece el Impuesto sobre Sociedades, sigue el mismo esquema de delimitación que el seguido por la LIR. El artículo 4 de la LIS comienza refiriéndose a los sujetos pasivos del Impuesto para luego definir cuales sujetos pasivos se encuentran obligados por obligación personal y cuales por obligación real.[67]

---

66 Ibid., loc. cit..

67 El artículo 4 de la LIS señala lo siguiente:
"1. Son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:
a) Estarán sujetos por obligación personal los sujetos pasivos que sean residentes en España.

Al igual que en el I.R.P.F., estarán sujetos por obligación personal de contribuir todos aquellos sujetos pasivos que sean residentes en España. Como se puede apreciar, la LIS adopta el criterio de la residencia. Por lo tanto, toda entidad que sea residente en territorio español estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades. Esto incluye tanto a las rentas obtenidas en España como a las obtenidas en el extranjero. Por lo tanto, la obligación personal de contribuir afectará a las rentas de fuente mundial del sujeto pasivo residente.[68]

El artículo 6.1 de la LIS complementa lo expresado por el artículo 4 en cuestión, cuando indica que: "Los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Al constituir la residencia el vínculo fundamental establecido por el Legislador para definir la obligación personal de contribuir, es obvia la

---

b) Estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos distintos de los mencionados en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

A efectos de los previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:

Empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español.

Personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio.

Establecimientos permanentes situados en el mismo.

2. Los sujetos pasivos de este Impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las palabras 'Sociedades' o 'Entidades' en el texto de la presente Ley".

68 Cabe recordar, siguiendo a Gota Losada, que "nuestra Ley 61/1978 tiene *un sólo concepto de sujeto pasivo*, el cual es sencillo y operativo, en tanto se trate de personas jurídicas constituidas conforme a nuestro Derecho, remisión que la Ley 61/1978 parece que ha contemplado en exclusiva; sin embargo, al regular la 'obligación real' como simple sistema de aplicación espacial de nuestras normas, ocurre que la exigencia de personalidad jurídica obliga a una remisión al Derecho extranjero, tarea enormemente difícil, no sólo porque resulta laborioso conocerlo, sino porque además, el concepto de persona jurídica no ha sido aceptado por muchos países; a estos inconvenientes se unen los problemas derivados del reconocimiento por España de las sociedades y entidades de nacionalidad extranjera, que constituye uno de los problemas más complejo (sic) del Derecho Internacional privado, por último no debe olvidarse que la Ley 61/1978 no diferencia la obligación personal de la obligación real en función de la nacionalidad, sino de la 'residencia'." (GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III (Entidades sujetas y exentas), Madrid, 1989, pág. 57).

importancia de conocer cuándo una sociedad es considerada residente y cuándo no. Esto para saber cuál va a ser la renta que se le va a gravar al sujeto pasivo: la totalidad de su renta mundial o tan sólo la obtenida en territorio español. El artículo 9° de la LIS establece los requisitos para ser considerado residente en España: "Se considerarán Entidades residentes en España las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes:

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.

b) Que tengan su domicilio social en territorio español.

c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español."

Respecto a lo que debe entenderse por "sede de dirección efectiva", el artículo 22 del RIS lo define como el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios, entendiéndose como dicho lugar aquél en donde concurran las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas;

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales; y

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

Por lo tanto, en cuanto a los tres requisitos señalados por la LIS para que una Entidad sea considerada residente en España, puede decirse que los dos primeros son para el común de los casos, es decir, una persona jurídica que se hubiera constituido o que tuviere su domicilio social en España. El tercer requisito es aplicable a casos más especiales ya que

es tomado del artículo 4° del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la O.C.D.E.[69] De más está decir que la persona jurídica que no se encuentre incluida en ninguno de los tres requisitos arriba indicados, tendrá la categoría de no residente a efectos del impuesto.

Cabe añadir que el cambio de residencia del sujeto pasivo de España al extranjero o vicecersa, determinará la conclusión del periodo impositivo. En el caso de una Entidad residente en territorio español, que pasa a residir en el extranjero, dicha Entidad se encontrará sujeta a obligación personal de contribuir hasta el momento en que se realice el cambio de residencia, momento que será considerado como de terminación del periodo impositivo para la Entidad. Cualquier renta que dicha Entidad obtuviera de territorio español estaría sujeta por obligación real. En el caso contrario, es frecuente, por ejemplo, que un establecimiento permanente en España perteneciente a una Entidad residente en el extranjero quiera transformarse en sociedad. Desde ese momento, la nueva sociedad queda sujeta por obligación personal de contribuir y el periodo impositivo del establecimiento permanente habrá terminado con el cese de su actividad.[70]

---

69 Dicho artículo en su apartado 3 indica que: "Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva" (Ver los Comentarios al artículo 4 en donde se señala que la finalidad de dicho artículo es la de definir el término 'residente de un Estado Contatante' y resolver los casos de doble residencia).
El criterio de la "sede de dirección efectiva" es aplicable a los casos de doble residencia, es decir, cuando una persona jurídica es residente de dos Estados Contratantes o lo que es lo mismo, cuando una misma persona jurídica en virtud de las normas internas de dos Estados Contratantes, resulta que es residente de los dos Estados. Es para estos casos en que la solución del Modelo consiste en considerar residente a la persona jurídica en el Estado en que se encuentre situada la sede de dirección de la sociedad. De allí que indicáramos que la aplicación de los dos primeros requisitos es aplicable para el común de los casos, no así el tercer requisito.

70 El artículo 21.1.c) de la LIS señala que no obstante, se entenderá concluido el periodo impositivo "cuando tenga lugar un cambio de residencia de la Entidad de España al extranjero, o a la inversa". Así mismo, el inciso d) señala para los establecimientos permanentes, que se entiende concluido el periodo impositivo "cuando cese en su actividad un establecimiento permanente de una Sociedad no residente en España" (lo mismo indica el artículo 170.1.c) y d) del RIS).

Para Colmenar Valdés, los dos primeros requisitos no son otra cosa que expresión ambos de la noción de nacionalidad, ya que "tanto si se atiende a la Constitución en España como a la domiciliación en este país como elementos delimitadores del concepto de residente, ambos criterios no son sino trasunto específico del de nacionalidad española".[71] De allí que se refiera al artículo 28 del Código Civil Español, el cual establece que las corporaciones, fundaciones y asociaciones reconocidas por la ley y domiciliadas en España, gozarán de la nacionalidad española, siempre que tengan el concepto de persona jurídica con arreglo a las disposiciones del código.

Compartimos la opinión de González Poveda en el sentido de la amplitud desmesurada que el artículo 9° arriba citado otorga al alcance de la Ley española.[72] Es suficiente el cumplimiento de cualquiera de los tres requisitos en cuestión para que una persona jurídica sea considerada residente en territorio español y, por lo tanto, se le grave por la totalidad de sus rentas de fuente mundial. Como es lógico suponer, todo esto dará lugar a que surjan problemas de doble imposición. El caso, por ejemplo, de una sociedad que tenga domicilio social en España y su sede de dirección en otro Estado, dará lugar a que la totalidad de la renta obtenida por dicha sociedad, quede sujeta a gravamen en ambos Estados, esto en el caso que en los dos Estados se esté gravado por obligación personal. De no ser así, es decir, si en un Estado se encuentra gravado por obligación real y en otro por obligación personal, se aplicarán los respectivos mecanismos unilaterales para evitar la doble imposición. En todo caso, habrá que aplicar el Convenio de doble imposición, si es que existe, pero de no ser así, el problema que surja será muy grave.

3.2. La obligación real de contribuir.

Pasando al concepto de obligación real de contribuir en la LIS, recordaremos el artículo 4.b) el cual establece que estarán sujetos por obli-

---

71 COLMENAR VALDES, S.: *Las Exenciones, la Residencia y el Domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, 1982, pág. 165. Véase el análisis que de los tres requisitos del artículo 9 de la LIS hace el citado autor (págs. 164 a 167).

72 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1988, págs. 82-83.

gación real los sujetos pasivos, que sean no residentes en España, que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español. A esto añade el citado artículo que se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español, o por personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio o por establecimientos permanentes situados en el mismo. Como se puede apreciar, el contenido es casi idéntico al del artículo 11.Uno.b) de la LIR.

La legislación fiscal española anterior a la modificación efectuada por la Ley 18/1991 de 6 de junio, contemplaba dos criterios para gravar las rentas obtenidas por los no residentes en España. Uno era el criterio de la territorialidad o de la fuente (obtención o producción de renta en territorio español), al cual ya nos hemos referido, y el otro era el llamado criterio del pago.

Según el criterio del pago, se encuentra sometido a gravamen por la soberanía fiscal española, cualquier clase de rendimiento que se satisfaga a un no residente en territorio español por una persona física o jurídica que resida fiscalmente en el mismo. Como bien indica Pérez Rodilla, la característica fundamental de este criterio consistía en que bastaba "el mero hecho material de que el pago del rendimiento se efectúe por un residente en España a un no residente, con independencia de donde se encuentren los bienes o derechos o donde se realizan las actividades o prestaciones de los que se derivan o de las que se generen los mismos, respectivamente".[73] Por tanto, al utilizar dicho criterio, debia de evitarse la aplicación extraterritorial del impuesto.

Actualmente, con la nueva redacción del artículo 4.b) de la LIS, se ha eliminado toda la problemática que creó el criterio del pago. Numerosos fueron los problemas surgidos a raíz de la aplicación de dicho criterio a los cuales no merece la pena referirnos ahora. Tan sólo diremos que la aplicación estricta del mismo significaba extender extraterritorialmente el ámbito de aplicación de los impuestos españoles colisionando con la so-

---

73 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las Inversiones Extranjeras en España*, Ediciones Deustuo, Bilbao, 1990, pág. 26.

beranía fiscal de otros Estados. Por tanto, con la nueva redacción del artículo 4.b), similar a la del artículo 11 de la LIR ya analizado, subsiste tan sólo el criterio en cuestión limitado para el caso de rendimientos satisfechos por los sujetos indicados en el último párrafo del artículo citado, el cual no es necesario citar nuevamente.

De otro lado, el artículo 6.2 de la LIS establece que los sujetos pasivos por obligación real, "únicamente estarán sometidos al Impuesto por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español" a que se refiere el artículo 7 de la LIS.[74] Existe una problemática entre los artículos 4.1.b) y 6.2 de la LIS. De acuerdo con este último artículo, el único criterio de conexión para gravar al sujeto pasivo no residente es el criterio de la obtención, no considerándose el criterio del pago. Esta afirmación se fundamenta en que mientras el artículo 4.1.b) establece como sujetos por obligación real a los sujetos pasivos no residentes tanto que "obtengan" rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en España como que perciban rendimientos "satisfechos" por empresarios individuales, etc.; el artículo 6.2 restringe lo indicado por el artículo 4 cuando señala que "únicamente" se gravan el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español (la misma contradicción se observa entre los artículos 15 y 18 del RIS).[75]

---

74 Respecto al concepto de "rentas obtenidas" véanse las *Contestaciones a Consultas Vinculantes Nos. 14 y 15* (Orden de 17 de junio de 1981, B.O.E. del 18 de julio).

75 Al respecto, Cubillo Valverde señala, en relación a las rentas del sujeto pasivo no residente, que se trata de un "concepto que está verdaderamente confuso en la Ley I.S. Mientras el artículo 4°,1,b), de la Ley citada considera que tales rentas incluyen dos supuestos, como son la obtención de rendimientos en territorio español y la percepción de los mismos cuando sean satisfechos por un residente, el artículo 6°, 2, de dicho texto legal limita la tributación al primero de ellos. La contradicción entre los citados artículos, que es la causa de la confusión aludida, es bien evidente. La misma contradicción se observa al examinar los artículos 15 y 18 del Reglamento I.S. No obstante, la carencia de apoyo doctrinal que justificase la tributación en España de rendimientos de los no residentes por el sólo hecho de que se satisfagan por residentes parece que ha conducido al Reglamento del I.S. para tomar una solución razonable -aunque quizás poco ortodoxa en el plano jurídico- en armonía con los criterios internacionales dominantes sobre tan importante cuestión. En esta linea de pensamiento, el artículo 333 del Reglamento I.S., que considera rentas sometidas al I.S. las obtenidas en territorio español, se remite al artículo 19, con lo cual... deja aislada y sin contenido la definición del artículo 15 de dicho texto reglamentario, y, en definitiva, vacía también la norma del artículo 4°,1,b), de la Ley I. S." No estamos de

No compartimos esta posición. Si bien existe una contradicción, y es una lástima que la Ley 18/1991 al modificar el artículo 4° de la LIS no haya corregido el artículo 6° con el fin de armonizarlos, no puede desconocerse el contenido del último párrafo del artículo 4°, más cuando se trata de una normativa en perfecta concordancia con el tratamiento de la obligación real para las personas físicas no residentes como ya se trató. Al respecto, consideramos con González Poveda que "al utilizar el criterio del pago, a tener en cuenta por imperativo legal que no se puede desconocer, hay que actuar de forma que no se graven hechos imponibles realizados en el extranjero y cuyo único punto de conexión con el territorio español sea el simple hecho de haber sido pagado el rendimiento por una entidad española. Así, nunca podría sujetarse al Impuesto sobre Sociedades la contraprestación satisfecha a un contratista extranjero por la ejecución de una obra en el extranjero, o el pago de un alquiler a una sociedad no residente en España por un inmueble situado fuera de nuestro territorio".[76]

---

acuerdo con el argumento señalado el cual nos parece, por cierto, jurídicamente errado ya que si bien es cierta la existencia de estas contradicciones en la LIS y en el RIS, en todo caso la norma que en nuestra opinión no debe quedar "vacía" es precisamente el artículo 4.1.b) de la Ley, en virtud del principio de reserva de ley. Añade el referido autor lo siguiente: "Pensamos, en consecuencia, que cuando se trata de entidades no residentes, y salvo el caso del establecimiento permanente... sólo serán sometidas a tributar en España las rentas obtenidas en territorio español. Lo cual elimina la confusión que presenta la Ley y el propio Reglamento del I.S., sitúa en sus justos términos nuestras normas jurisdiccionales, evita distorciones contraproducentes para la competencia de nuestras empresas en los mercados, racionaliza el sistema y lo hace operativo, y, en fin, lo aproxima en alguna medida al de los países con fiscalidad internacional evolucionada" (CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Rentas empresariales de los no residentes*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987, pág. 146).

76 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., págs. 80-81. Indica este autor que "hay que tener en cuenta que el lugar de obtención de un rendimiento es difícil precisarlo en algunos casos. Por ejemplo, parece claro que los resultados de un establecimiento permanente se obtienen en el Estado en que está situado, pero en los numerosos supuestos en que el rendimiento no está ligado a una instalación fija, se acude a criterios pragmáticos para determinar el lugar en que se considera obtenida la renta. Uno de ellos es el criterio de considerar obtenido el rendimiento en el Estado en que reside la persona pagadora del mismo. Así, los Convenios de doble imposición, cuando se trata de intereses, dividendos y cánones, consideran obtenidos estos rendimientos en el Estado en que reside el pagador y se concede a este Estado el derecho a gravarlos dentro de los límites del convenio. Sin embargo, hay que reconocer que la utilización de este criterio que considera obtenidos los rendimientos en territorio español por el simple hecho de que los mismos hayan

Además, "si el legislador hubiera querido utilizar solamente el criterio de la obtención para definir el ámbito de aplicación del impuesto hubiera utilizado simplemente como punto de conexión el lugar de obtención de la renta, sin hacer ninguna referencia al lugar de residencia de la entidad pagadora. En este sentido se manifiesta el TEAC en su Resolución de 27 de julio de 1989...".[77]

Una vez que se conoce el alcance de la obligación real de contribuir en la LIS, habrá que referirse a los puntos de conexión empleados por la misma para vincular los rendimientos e incrementos de patrimonio con el territorio español. Por tanto cabe preguntarse ¿cuáles son los rendimientos e incrementos de patrimonio considerados por la legislación

---

sido pagados por una persona residente en el mismo, no se debe aplicar literalmente, porque extendería indebidamente el ámbito de aplicación del impuesto español".

77 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 72-73. La *Resolución del TEAC de 27 de julio de 1989* estableció lo siguiente: "A tenor de los arts. 4.1.b) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no aplicable éste al caso controvertido por razón de su vigencia temporal pero de indudable alcance interpretativo, dos son los puntos de conexión utilizados para gravar las rentas de las personas jurídicas no residentes en territorio español: 1) el de la obtención de la renta en territorio español, o 2) el del pago de un rendimiento hecho por un residente a un no residente; sin embargo, este criterio ha sido discutido a la vista del art. 6.2 de la Ley 61/1978, que al tratar de la atribución de rentas dispone que los sujetos pasivos por obligación real únicamente estarán sometidos al Impuesto por el importe de los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español a que se refiere el art. 7 de la Ley, habiéndose defendido que el único punto de conexión utilizable para someter a imposición a un no residente sería el de la obtención de las rentas en territorio español, interpretación que no puede ser aceptada por cuanto ello privaría de contenido al último párrafo del ap. b) del art. 4.1 de la ley y porque, además, tal interpretación conduciría al absurdo de resultar más favorecido un residente de un Estado con el que España no tenga establecido convenio para evitar la doble imposición que el residente en un Estado con el que existiera, dado que en dichos convenios se utiliza el criterio de residencia de la entidad pagadora para sujetar a gravamen determinadas rentas, tales como intereses y cánones, por lo que en definitiva carece de trascendencia práctica que el art. 6.2 haga omisión del criterio de residencia de la entidad pagadora si el legislador en otro lugar del artículado hace expresa mención al mismo". González Poveda observa acertadamente que la última afirmación que hace el TEAC no es cierta debido a que "los convenios de doble imposición no sujetan a gravamen ninguna renta, se limitan a distribuir el derecho a gravar las rentas entre los dos Estados que los suscriben, pero ello no supone modificación alguna en los puntos de conexion utilizados por las legislaciones nacionales en cuanto al alcance de la obligación de contribuir. Una renta no sujeta en España

fiscal española que deben de ser considerados obtenidos en España? La respuesta la encontramos en el artículo 7° de la LIS.

El mencionado artículo considera, "en todo caso", rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los siguientes:

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español. Cuando en el siguiente capítulo estudiemos los establecimientos permanentes y su concepto, analizaremos en qué casos, de acuerdo a la LIS, se entiende que una Sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente.

b) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquier otra prestación de trabajo o de capital realizada o utilizada en territorio español.

c) Los rendimientos de los inmuebles situados en España o de los derechos establecidos sobre los mismos.

d) Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades residentes en España, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, de dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España.

e) Los incrementos de patrimonio derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España.

De la relación de rendimientos indicados por el artículo 7 en cuestión, debemos resaltar dos aspectos: en primer lugar, que dicho artículo, al igual que el artículo 16.2.1 de la LIR, establece dos regímenes de tributación completamente diferentes dentro de la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre Sociedades ya que señala, de un lado, en su apartado a), las rentas que se consideran obtenidas mediante establecimiento permanente situado en territorio español. Estas rentas tendrán un

---

en virtud de su ley nacional continuará sin estar sometida a tributación aunque un convenio atribuya a España el derecho a gravarla" (Ibid., pág. 73).

régimen determinado de tributación que estudiaremos en los siguientes capítulos. De otro lado, en los apartados restantes se señala una diversidad de rentas obtenidas por entidades no residentes sin la mediación de establecimiento permanente. Dichas rentas también gozarán de un régimen tributario especial que se estudiará en el siguiente apartado de este capítulo.

En segundo lugar, el mencionado artículo hace mención a tres criterios de conexión. Estos son los siguientes:

a) Criterio del lugar de situación del bien;

b) Criterio de realización o utilización de un servicio; y

c) Criterio del lugar de residencia de la entidad emisora.

Se sujetan al criterio de situación del bien los rendimientos de actividades empresariales por intermedio de establecimiento permanente, los rendimientos de inmuebles, de dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios y de incrementos de patrimonio. Pero, ¿bajo qué reglas estableceremos el lugar de situación de un bien determinado? La LIS no nos facilita nada al respecto por lo que debemos recurrir al Derecho Privado. Efectivamente, el artículo 10 del Código Civil Español, al referirse a normas de Derecho Internacional Privado, nos proporciona las siguientes reglas:

a) Los bienes inmuebles se considerarán situados en el lugar en que se hallan.

b) La misma regla será de aplicación para los bienes muebles, incluyendo a los automoviles y otros medios de transporte por carretera.

c) Con respecto a los buques, aeronaves y medios de transporte por ferrocarril, se entenderá situados en el lugar de abanderamiento, matrícula o registro.

d) Finalmente, los títulos valores se sitúan en el lugar en que se emiten.

Con relación a los otros dos criterios, el de la realización del servicio o el de la utilización del mismo, existe algo de confusión en la doctri-

na. La comprobación de la realización de un servicio en territorio español no es ningún problema por lo general. Si fuere este el caso, se gravará a la sociedad no residente por los rendimientos del servicio prestado en territorio español.

El problema surge cuando se trata de comprobar la utilización de un servicio en territorio español, así como definir qué se entiende por "utilizado" en territorio español. Ante este problema, González Poveda hace referencia a la *Contestación a Consulta Vinculante de 30 de agosto de 1982*, en la que la Dirección General de Tributos, en adelante DGT, interpreta el término "utilizado" en el sentido de que el servicio aprovecha a la actividad desarrollada en territorio español por la entidad que paga dicho servicio. El referido autor indica que este criterio "llevaría a gravar todo servicio prestado por una sociedad no residente a cualquier persona residente en España, ya que es difícil pensar un servicio que no aproveche o beneficie a la persona que lo paga". Y continúa señalando que hay que distinguir entre la expresión "prestación utilizada en territorio español" con la de "prestación utilizada por una persona residente en territorio español".[78] Esta distinción es, en nuestra opinión, perfectamente válida. Un servicio prestado en el extranjero y utilizado en el extranjero, no tiene por qué sujetarse al impuesto español alegando el nexo de utilización en territorio español, salvo que se trate de una de las situaciones de aplicación del criterio del pago a que se refiere el último párrafo del artículo 4 de la LIS. Es el caso, por ejemplo, de una sociedad de profesionales residente en España que contrata los servicios de una sociedad residente en el extranjero para que dichos servicios sean a la vez utilizados en el extranjero. Los rendimientos que obtenga la sociedad de profesionales en el extranjero estarán gravados en aplicación del último párrafo del artículo 4 de la LIS. Aún así, la discusión en la doctrina continúa ya que no queda claro qué es lo que ha querido decir el Legislador al referirse al término "utilizado en territorio español". El reglamento no aporta nada nuevo al respecto.

78 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 588.

C. LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Hasta aquí se ha podido apreciar cómo las personas físicas o jurídicas, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades respectivamente y dependiendo de su condición de residentes o de no residentes, se encuentran sujetas por obligación personal o real de contribuir. Sin embargo, hemos constatado cómo dentro de esta última clase de obligación, encontramos a su vez dos modalidades o formas de tributar dependiendo de si el sujeto pasivo actúa en España mediante establecimiento permanente o sin él.[79] De la modalidad de actuación que tenga en territorio español dicho sujeto pasivo, dependerá el régimen de tributación dentro del cual se vea incluido.

Nuestra intención en este apartado es la de trazar los lineamientos generales de la obligación real de contribuir sin la mediación de establecimiento permanente, para así poder tratar en los siguientes capitulos la segunda modalidad o forma de tributar dentro de la obligación real de contribuir, esto es, la tributación tanto de entidades como de personas físicas no residentes mediante establecimiento permanente.[80]

---

79 Con razón observa Baena Aguilar lo siguiente: "En el seno de la obligación real de contribuir por estos dos impuestos (IRPF y el Impuesto sobre Sociedades), por tanto, conviven dos obligaciones tributarias distintas, con hechos generadores diferentes. Si lo que identifica a un tributo es la configuración de su hecho imponible, distinto es el presupuesto de hecho de la obligación real según la riqueza gravada se obtenga con o sin mediación de establecimiento permanente" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 140).

80 Para comprender mejor este régimen de tributación, es conveniente que recordemos un poco cómo fue tratado, en conjunto, la tributación de los no residentes por la reforma de 1978. El régimen de tributación de los no residentes fue uno de los peor tratados en la reforma mencionada. De acuerdo con Carbajo Vasco, existían diversas razones o causas para que así fuera. Estas causas eran, entre otras, las siguientes: a) los presupuestos de la reforma fiscal venían condicionados por la reforma política en curso; b) el componente histórico del sistema tributario español el cual transmitió la escasa incidencia de la problemática fiscal internacional del sistema anterior al nuevo modelo tributario; y c) la escasez de técnicos fiscales con buena preparación en el campo del Derecho Tributario Internacional así como la concentración de los esfuerzos de dichos técnicos en una reforma tan radical lo cual "impidió tomar en cuenta las especificidades impositivas de los no residentes" (CARBAJO VASCO, Domingo: *La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación actual y lineas de reforma en la imposición personal*, op. cit., págs. D-88 y D-

La tributación de los no residentes sin establecimiento permanente, tanto en el caso de personas físicas como jurídicas, se caracteriza por que el hecho imponible consiste en la obtención instantanea de rendimientos e incrementos de patrimonio en territorio español.[81] Al contrario de lo que sucede en la obligación personal y en la real de contribuir con establecimiento permanente en donde el hecho imponible consiste en la obtención continuada de renta durante un periodo limitado de tiempo, en la modalidad en cuestión, la noción de periodo impositivo carece de relevancia. Por tanto, puede afirmarse que en general, "el concepto renta pierde su entidad para desmembrarse en manifestaciones aisladas, pun-

---

89). Añade el citado autor que en general, "la normativa fiscal de los no residentes en España aparecía tratada con pobreza, carácter fragmentario, descoordinación y absoluta inadecuación a la realidad socioeconómica española. En estas condiciones, el tratamiento jurídico en este área se enfrentó inmediatamente con problemas de gestión administrativa y de resistencia social, los cuales sólo se agravaron a medida que la liberalización de la economía española, la apertura económica exterior y el inicio de las negociaciones de España para ingresar en la CEE reflejaban una postura de plena incorporación a la economía mundial, factores todos ellos que contrastaban con el tratamiento fiscal precario de los no residentes. Esta situación se veía, además, agravada por la paralización en la negociación de Convenios de Doble Imposición, al volcarse la Administración Tributaria española en la implantación de la reforma fiscal; de esta forma, la red de Convenios de España quedó muy reducida, no abarcando siquiera a todos los estados (sic) miembros de la CEE y no limitó los negativos efectos que las disposiciones unilaterales ejercían sobre la fiscalidad de los no residentes; además, devino obsoleta, al no adecuarse al nuevo modelo OCDE - 1977, de forma tal que fenómenos como el 'treaty-shooping' eran fácilmente utilizables en España a través de los Convenios vigentes" (Ibid., pág. D-90).

81 Ver al respecto, entre otros, a: FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *La tributación por obligación real (II) (Rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente)*, Carta Tributaria (Monografias), Nº 9 de 15 de julio de 1985; MARTINEZ LAFUENTE, Antonio: *Notas sobre la tributación de los no residentes*, op. cit., pág. 23 y ss.; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español*; op. cit., pág. 100 y ss.; del mismo autor: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., pág. 83 y ss.; ECHEVERRIA i NOCI, Fsc. Xavier: *La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones*, op. cit., pag. 88 y ss.; PONT i CLEMENTE, Joan Francesc: *Los impuestos sobre la renta y el patrimonio de los no residentes: un análisis doctrinal*, op. cit., pág. 68 y ss.; FRANCO SANCHEZ, Antonio Jesús: *La tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes tras la reforma de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, op. cit., pág. 159 y ss.; RODRIGUEZ ONDARZA José A. y RUBIO GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. 51 y ss.; y DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 215 y ss.

tuales, autónomas, de ingresos y ganancias de capital... estructuralmente, por tanto, el hecho imponible del Impuesto es simple, constituido por un hecho único y aislado, pero genérico, esto es, susceptible de diversas manifestaciones previstas en la norma".[82]

Para comprender el sistema de tributación de no residentes sin establecimiento permanente, debemos partir del artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, actualizada por las sucesivas Leyes Generales de Presupuestos del Estado. Esta norma fue reglamentada posteriormente por la Orden de 29 de julio de 1983 la cual, a su vez, ha sido derogada por la Orden de 31 de enero de 1992 (B.O.E. del 1 de febrero). La mencionada Ley modificó de manera radical la tributación de esta clase de rentas. Con anterioridad a ella, se aplicaba un sistema de tributación personalizado por el cual se gravaba las rentas aisladas obtenidas por esta clase de contribuyentes como si de residentes se tratara, aplicándose los mismos criterios utilizados para la obligación personal de contribuir.

A partir de la Ley 5/1983 se modifica pues el sistema de tributación aplicable a los no residentes sin establecimiento permanente, instaurándose de forma generalizada el sistema denominado de *withholding tax*. Ello significaba la aplicación de tipos efectivos y proporcionales (*flat rate*) a los importes íntegros devengados, no permitíendose deducción alguna, salvo para determinados casos como, por ejemplo, los gastos de personal declarados y los provenientes de suministros de materiales. Bajo este sistema, el Impuesto sería cobrado como retención en la fuente al igual que un impuesto de producto u objetivo. Es lo que se ha llamado el *pay as you earn*, lo cual conlleva mayores facilidades recaudatorias y de control administrativo. De más está decir que bajo este sistema se dejan de lado las consideraciones de tipo personal o familiar del sujeto pasivo no residente.

Como características generales de este régimen tributario podemos mencionar las siguientes:[83]

---

82 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 147.

83 DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 216.

a) El artículo 17.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, contempla la tributación separada por cada devengo total o parcial de determinados rendimientos e incrementos de patrimonio, esto es lo que se ha denominado como el principio de separación de rentas.[84] De acuerdo con este principio, "el devengo del impuesto correspondiente (IRPF o Impuesto sobre Sociedades) se produce operación a operación, es decir, no existe un periodo impositivo, generalmente anual, en el que se acumulen los rendimientos de distinto signo que afluyan regularmente al sujeto pasivo no residente para una vez acumulados y compensados ser gravados definitivamente, sino que, al contrario, la obligación de tributar nace con cada obtención parcial de renta dentro de un periodo impositivo, que por definición no existe. El devengo, en definitiva, se produce por cada percepción aislada de cualquier clase de rendimiento".[85] De allí que, de acuerdo con el artículo 17.5 de la Ley, se establezca la no aplicación de la compensación de pérdidas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimientos permanentes en España por personas o entidades no residentes en territorio español.

b) La base imponible sobre la cual se aplican los tipos efectivos coincide exactamente con las cuantías íntegras devengadas por el no residente, lo cual significa que se gravan los importes brutos obtenidos sin que exista posibilidad alguna de deducir gasto o partida alguna que los minore. La razón de que se prescinda de deducciones radica en que sería muy difícil, por no decir imposible, que los no residentes sin establecimiento permanente en España pudieran cumplir con todas las obligaciones formales necesarias para la respectiva comprobación de las partidas deducidas. De allí que los tipos efectivos de gravamen aplicables sean in-

---

84 El artículo 17.3 de la Ley 5/1983 establece en su primer párrafo lo siguiente: "Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo *tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos* a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador" (el subrayado es nuestro). Esta norma ratificó el principio de separación de rentas señalado por el artículo 16 del Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre.

85 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 44. Añade el citado autor que "este principio permite agilizar la tributación de estos no residentes por la posibilidad de gravar cada rendimiento a medida que se obtiene sin esperar a que finalice el periodo impositivo, se establezca el plazo de presentación de declaraciones, etc. con los retardos e inconvenientes que este procedimiento supondría para las transacciones internacionales".

feriores, en general, a los establecidos para los sujetos pasivos residentes. De esa manera se busca compensar los gastos deducibles no considerados en la base imponible. Así, por ejemplo, sólo en determinados casos, se permite la deducción de ciertos gastos que pueden ser comprobados sin dificultad por la Administración Tributaria.[86]

c) Serán de aplicación tipos efectivos distintos de acuerdo a la naturaleza de la renta gravada. Existirá, en principio, un tipo impositivo único aplicable en general a todos los rendimientos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, actualmente establecido en una 25%, tanto en el I.R.P.F. como en el Impuesto sobre Sociedades. Al lado de este tipo de gravamen existirán otros tipos impositivos aplicables a determinadas clases de rendimientos que, por ejemplo, en el caso del I.R.P.F. se encuentran señalados por el artículo 19 de la LIR y en el caso del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra en el artículo 23.3 de la LIS, el cual, por cierto, es modificado todos los años por las respectivas Leyes Generales de Presupuestos del Estado.

d) De acuerdo con el artículo 17.1 de la Ley 5/1983, existe un tratamiento fiscal homogéneo de los no residentes sin establecimiento permanente independientemente de la naturaleza jurídica que posean, es decir, las normas serán aplicables tanto a las personas físicas como a las entidades no residentes.[87]

---

86 Es el caso, por ejemplo, del artículo 17.2 de la Ley 5/1983 referente a los casos de asistencia técnica, gastos de instalación y montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, "el sujeto pasivo deberá de aplicar el tipo del 16 por 100 a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan".

87 Ello se desprende de la redacción del artículo 17.1 de la Ley 5/1983 el cual señala lo siguiente: "Las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir del 1 de enero de 1983, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas...". Una excepción a este tratamiento fiscal homogéneo la constituye el artículo 17.4 de la Ley, referente a los incrementos de patrimonio ya que el régimen de aplicación será el de la obligación personal contenido en las respectivas normas del I.R.P.F. e Impuesto sobre Sociedades de acuerdo a la naturaleza jurídica del titular de dichos incrementos de patrimonio.

e) Por último, cabe añadir como característica de este régimen de tributación, la formación de bases imponibles diferentes para cada categoría de rentas. Cada base imponible será gravada con un tipo específico señalado por la Ley y cuando la Ley no lo establezca, será de aplicación el tipo impositivo general como ya se señaló.

Hay que tener en cuenta que las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente "plantea dos problemas fundamentales: uno, delimitar el ámbito de aplicación del Impuesto, fijando claramente los criterios o puntos de conexión que determinen el gravamen de estas rentas; otro, la determinación de la base imponible. Es decir, supuesto que una determinada renta está sometida al impuesto en aplicación de los criterios anteriores, hay que determinar el rendimiento neto obtenido por la entidad no residente, lo cual puede presentar dificultades insuperables, en cuanto no existe una contabilidad en España que permita concretar los gastos imputables a los ingresos".[88] Veamos brevemente a continuación el tratamiento de las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en el I.R.P.F. y en el Impuesto sobre Sociedades.

1. Tributación de las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente.

1.1. Devengo de las rentas y devengo del impuesto.

El legislador ha sistematizado, de manera más correcta, la obligación real de contribuir al tratar ésta temática en un capítulo especial lo cual ha significado una novedad positiva de la nueva LIR. El artículo 16 de esta norma subdivide la obligación real de contribuir en dos regímenes dependiendo de si la persona física no residente obtiene rentas en España mediante establecimiento permanente o no. En el caso de que las personas físicas no residentes obtengan rentas en territorio español sin la mediación de establecimiento permanente, el artículo 16.2.2 establece que dichas personas físicas "tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen...". De esta manera

---

88 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., págs. 606-607.

se instaura en la LIR el principio de separación de rentas para este régimen de tributación.[89]

En relación al momento en que nace la obligación tributaria, el artículo 16.2.2.a) hace referencia al devengo de "las rentas" pero no al devengo del impuesto en sí. El artículo en cuestión establece la regla general de que los rendimientos se entienden devengados cuando resulten exigibles "o en la fecha del cobro si fuera anterior".[90] Coincidimos con Baena Aguilar cuando señala que ante esta problemática y teniendo en cuenta la significación de la reforma operada por el Decreto Ley 24/1982 y la Ley 5/1983, "se llega a la conclusión de que no cabe otra solución al respecto que la adelantada por el R.I.S. Tanto el rendimiento como el impuesto se devengan en el momento de exigibilidad del ingreso correspondiente. Es decir, devengo del rendimiento y devengo del impuesto coinciden, son una misma cosa. De ahí que se hable de devengo instantaneo, coetáneo de la exigibilidad del rendimiento".[91]

---

89 Al respecto, Baena Aguilar señala lo siguiente: "De esta forma, la obtención de cada rendimiento o incremento de patrimonio constituye la realización de un hecho imponible distinto, da lugar al nacimiento de una obligación tributaria diferente. Al desaparecer el periodo impositivo, se quiebra el aspecto temporal del hecho imponible existente en el régimen general de los dos impuestos personales sobre la renta. Si en el arranque de las dos figuras impositivas personales sobre la renta la diferencia con la obligación real era la diferente extensión del elemento espacial del hecho imponible, con la transformación del elemento temporal el régimen de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente distorsiona la personalidad hasta hacerla irreconocible". Y con respecto al significado de la expresión "devengo total o parcial", compartimos la opinión del citado autor el cual indica: "...creemos que se refiere, con escaso rigor técnico, a las operaciones a plazos... deben entenderse devengados los ingresos, proporcionalmente, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, pues el devengo coincide en todo caso con la exigibilidad, sin que el sujeto pasivo pueda imputarlos al momento del nacimiento del derecho" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 148-149).

90 En esto coincide con el artículo 339 del RIS el cual establece que el *devengo del impuesto* se entenderá producido en el momento en que resulten exigibles los ingresos por la Entidad no residente en territorio español. Lamentablemente esta norma tiene tan sólo nivel reglamentario y está referida al Impuesto sobre Sociedades por lo cual no es aplicable al I.R.P.F.

91 BAENA AGUILAR, Angel: Ibid., pág. 149.

Así mismo, además de señalarse la regla de que los rendimientos se entenderán devengados cuando resulten exigibles, se indica que tendrá prioridad el momento del cobro sobre el de la exigibilidad del rendimiento si el primero ocurre antes. De otro lado, se establecen dos reglas especiales a efectos del momento en que se consideran devengadas las rentas: una para los rendimientos inmuebles de uso propio los cuales se considerarán devengados al 31 de diciembre; la otra regla es para los incrementos de patrimonio los cuales se consideran devengados cuando tenga lugar la alteración patrimonial del sujeto pasivo.

1.2. Rentas sujetas y criterios de conexión aplicables.

En relación a los criterios de conexión aplicables a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, podemos comenzar mencionando, a modo de antecedentes, que la LIR de 1978 aplicaba básicamente dos criterios: el criterio general del pago (art. 4.1.b. de la LIR de 1978) y el criterio del lugar de realización de la actividad (art. 19 del RIR de 1981), ya que el criterio del lugar de utilización de las prestaciones sólo era mencionado por el artículo 7.b) de la LIS refiriéndose a las Entidades no residentes sin mencionar a las personas físicas no residentes.[92] Posteriormente, la reforma de 1991 introdujo algunas modificaciones en cuanto a los criterios de conexión como son la delimitación del criterio del pago efectuada por el artículo 11 de la LIR así como la introducción del criterio de la utilización de las prestaciones, criterio recogido en el artículo 70 del RIR.

---

92 El artículo 4.1.b) de la Ley 44/1978, de 8 de setiembre, señalaba lo siguiente: "Son sujetos pasivos del Impuesto: ...b) Por obligación real, cualquier otra persona física que obtenga rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español o satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en dicho territorio". Así mismo, el artículo 19.d) del anterior Reglamento del I.R.P.F. aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, consideraba, en todo caso, como rendimientos e incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español los provenientes de cualquier prestación de trabajo o capital "realizada en territorio español a una persona o Entidad residente en el mismo o a un establecimiento permanente situado en dicho territorio". Por último, el artículo 7.b) de la LIS señala que se considerarán en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España "las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español".

La delimitación del criterio del pago ya fue tratada anteriormente. En relación con el criterio del lugar de realización de la actividad, éste se encuentra implícito en el artículo 18 de la LIR, artículo que recoge básicamente el mismo tratamiento señalado por el artículo 17.2 de la Ley 5/1983.[93] El artículo 70 del RIR, al referirse a las rentas consideradas obtenidas o producidas en territorio español por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, además de delimitar la aplicación de los dos criterios mencionados, introduce el denominado criterio de la utilización de las prestaciones. Dichas rentas sujetas son las siguientes:

a) Los rendimientos de actividades empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio español (art. 70.1.b). Aquí se puede apreciar la aplicación del criterio del lugar de realización de la actividad ya recogida por el artículo 18 de la LIR.[94]

b) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, "cuando la prestación se *realice* o se *utilice* en territorio español" (art. 70.1.c). Ya anteriormente hemos hecho referencia a la problemática de ilegalidad del artículo 70, en relación al principio de reserva de ley, originada tanto por la introducción de nuevos criterios de conexión, como el de utilización de las prestaciones, así como por la delimitación del concepto de renta obtenida o producida en España, por lo que no será necesario referirnos nuevamente a dicha problemática.[95]

---

93 El artículo 18.2 de la LIR señala lo siguiente: "En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas *realizadas en España* sin mediación de establecimiento permanente..." (el subrayado es nuestro).

94 El artículo 70.1.b) del RIR añade una excepción la cual originará un problema con el artículo 334 del RIS, tema que se estudiará más adelante. Esta excepción es la de no considerar obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español "cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados".

95 Al respecto, González Poveda afirma acertadamente que "el criterio reglamentario de la utilización de las prestaciones en territorio español es de dudosa legalidad, pues no parece tener apoyo legal alguno en la LIR91, en cuanto esta Ley no lo men-

Como se puede apreciar, el artículo 70.1.c) además de mencionar el criterio del lugar de realización incluye el criterio de la utilización ya mencionado. El mismo artículo define este criterio entendiendo por utilizadas en territorio español todas aquellas prestaciones "que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo". Hasta el actual RIR y a pesar de constituir un criterio conocido en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ninguna otra norma había señalado lo que debía entenderse por "utilizado" en territorio español. Inclusive, diversas Resoluciones a Consultas planteadas a la DGT no responden a la problemática de qué tipo de actividades realizadas en el extranjero deben de considerarse que sirven a actividades realizadas en España. Esta problemática continúa sin aclarar.[96]

c) Por último y en aplicación del criterio del pago, debemos mencionar como rentas sujetas las pagadas por las personas y establecimientos enumerados por el artículo 11 de la LIR también señalados en el artí-

---

ciona ni expresa ni implícitamente" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 173).

96 Véanse los comentarios al respecto en: LACASA SALAS, José Hernani y DEL PASO BENGOA, Jesús María: *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, op. cit., págs. 550-552. Señalan estos autores lo siguiente: "En resumen y por lo que a esta letra concierne tenemos dos extremos perfectamente configurados: 1. Servicio realizado en el extranjero que se refieran a un bien situado en España. Renta utilizada en España y gravada aquí. 2. Servicio realizado en el extranjero y relacionado con actividad desarrollada allí -apertura de un mercado en Malasia- Renta no obtenida en España, ni por tanto, gravada aquí. Entre ambos extremos se abre todo un enorme abanico de posibilidades, que llevará de cabeza a las partes en conflicto, igual que venía sucediendo hasta ahora en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya que respecto de la Ley y del Reglamento de este Impuesto, hemos avanzado en que sabemos que si los servicios se refieren a bienes situados en España, se trata de rendimientos gravados, pero ¿cuándo y cómo hemos de entender que los servicios sirvan a actividades realizadas en España? Hubiera sido deseable de una vez por todas que el criterio de la 'utilización' estuviese perfectamente perfilado pues, además de los problemas de sujeción o no sujeción al Impuesto, la calificación de la retribución del servicio como renta no sujeta va ligada a la no presentación de la declaración, y esto resulta muy importante desde el punto de vista de residentes en países convenidos que, ante la posible duda, presentarán declaración como renta exenta acogiéndose al convenio. Lo cual significa que estos sujetos pasivos van a enfrentarse a un trabajo burocrático que repercutirá negativamente en su actividad, dada la pérdida de tiempo que ello llevará consigo y que además no resolverá el problema esencial de la calificación de la renta".

culo 70.2.a) con las excepciones correspondientes que se estudiarán a continuación.

1.3. Exenciones y rentas no sujetas.

En relación a las exenciones y rentas no sujetas aplicables a las personas físicas no residentes que operen en España sin establecimiento permanente, debemos comenzar haciendo una breve referencia a las denominadas "rentas exentas" señaladas por el artículo 17 de la LIR.[97] En primer lugar, cabría preguntarse lo siguiente: ¿se trata de verdaderas exenciones o de supuestos de no sujeción? Pont i Clemente señala que si bien la norma indica que lo regulado constituye una exención, ello "no empece que la verdadera naturaleza jurídica de la institución descrita sea la de supuesto de no sujeción, particularmente claro en este caso, dado que el objeto del tributo son las rentas *producidas* en territorio español y la excepción delimita rentas *no obtenidas* en España".[98] De otro lado, González

---

97 Al respecto, véase: CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *No residentes: rentas libres de circulación*, Impuestos N° 9, mayo de 1993, pág. 6 y ss.; BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 151 a 166; RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de las personas fisicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 49-50; FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 14-15; y CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit. págs. 1193-1194.

98 PONT i CLEMENTE, Joan Francesc: *Los impuestos sobre la renta y el patrimonio de los no residentes: un análisis doctrinal*, op. cit., pág. 59. Así mismo, Pérez Rodilla señala que mediante esta norma, "se trasladan a la Ley del IRPF las rentas calificadas como no sujetas -no obtenidas- por la Ley 31/1990 de Presupuestos para 1991 y el Real Decreto-Ley 5/1990. Es de destacar el no traslado de esta *no sujeción* al Impuesto sobre Sociedades, pues en la tramitación parlamentaria se ha eliminado la Disposición Adicional que así lo preveía, sin que exista justificación fundada de tal supresión" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit. pág. 84). Pont Mestres opina que "el artículo 17 de la Ley regula un conjunto de verdaderos supuestos de no sujeción, como se deduce de la segunda parte del propio título y de que cuando esta norma fue aprobada por vez primera (en el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de medidas fiscales urgentes) no se hiciera para nada mención en ella del término *exención*" (PONT MESTRES, Magín: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 235). De otro lado, Domínguez Rodicio señala que se debe "aplaudir la calificación no por la naturaleza del gasto fiscal, sino por la seguridad jurídica que provoca el saber el índole del beneficio, circunstancia no constatada en la redacción inicial del Proyecto que se limitaba a titular el artículo

Poveda indica, en nota a pie de página, lo siguiente: "La incongruencia del título es palmaria, si se trata de supuestos de exención de rentas, éstas serán rentas obtenidas en España, pero exentas y si se trata de rentas no obtenidas, habría que hablar de supuestos de no sujeción. Evidentemente, tal como se define el campo de aplicación del impuesto en el artículo 11 de la Ley, se trata de rentas obtenidas en España que el legislador ha considerado conveniente, por diferentes razones, declarar exentas".[99]

Compartimos la opinión de González Poveda en el sentido de que los casos señalados por el artículo 17 de la LIR constituyen auténticas exenciones. Creémos que no puede ser de otra manera. Descartamos pues la posibilidad de que dichos casos sean considerados como supuestos de no sujeción. Si bien es cierto que "los supuestos de exención y de no sujeción tienen en común la ausencia de obligación tributaria como consecuencia de su verificación, la diferencia entre unos y otros es, no obstante, capital. En los primeros, en efecto, se está produciendo el hecho imponible del tributo, al estar los supuestos exentos incluidos en aquél. En los segundos, por contra, no hay realización del hecho imponible, tra-

---

como 'Rentas no obtenidas en España'" (DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 217). En relación al tratamiento que tuvo el artículo 17 en el Proyecto de Ley del I.R.P.F. véase: MAROTO SAEZ, Amelia: *Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF*, op. cit., págs. 174-175.

99 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., pág. 422. Respecto a las razones aludidas, el citado autor señala lo siguiente: "Este precepto sintetiza la postura española, puesta ya de manifiesto en disposiciones coyunturales... cara a la liberalización plena de los movimientos de capitales en el año 1992 dentro del Mercado Común, después del fracaso de las conversaciones entre los Estados miembros de la CEE para lograr una armonización en la fiscalidad del ahorro. Además, el artículo 17, condicionado por la necesidad de financiar el déficit público, trata de seguir atrayendo capitales exteriores a través de emisiones de Deuda Pública. En definitiva, el artículo 17 limita el campo de aplicación del impuesto no por razones de técnica impositiva, sino, fundamentalmente, por razones de política económica. Otras limitaciones... son la solución parcial a problemas de carácter general que plantean los ámplios e indefinidos puntos de conexión que ha venido utilizando el legislador español para gravar las rentas de los no residentes. El panorama de exenciones del artículo 17 de la Ley distingue un área de relaciones económicas y financieras a las que da un tratamiento particular, es el área de los Estados que forman la Comunidad Económica Europea, para cuyos residentes se establece un régimen fiscal que podríamos llamar privilegiado" (Ibid., loc. cit.).

tándose de presupuestos que caen fuera de su órbita, aunque en ocasiones guarden proximidad con el".[100]

Detengámonos un momento y veamos lo que indica la doctrina respecto a las exenciones y los supuestos de no sujeción. De acuerdo a la teoría clásica del profesor Sainz de Bujanda, en los supuestos de exención no nace la obligación tributaria debido a la existencia de una norma, la de exención, que enerva los efectos de la realización del presupuesto de hecho del tributo, bien porque dispone que "no se desarrollen respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas exenciones subjetivas), o impidiendo que se apliquen a determinados supuestos incluidos en éste que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas). En uno y otro caso, se trata, pues, de hipótesis en las que se verifica el hecho imponible del tributo, debiendo nacer en principio la obligación aneja a su realización, pero, sin embargo, no llega a producirse esta circunstancia al evitarlo la norma de exención".[101]

La exención no llega pues a definirse sino en comparación al tributo y como una excepción a la aplicación de éste. De allí que el profesor Lozano Serrano afirme que "la exención no es un instituto puramente negador del tributo, sino que también incorpora en muchas ocasiones un contenido positivo, un contenido propio de justicia que se proyecta en la configuración del hecho imponible, matizando la obligación tributaria en los supuestos en que una excesiva uniformidad de la misma pudiera con-

---

100 MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 317.

101 Ibid., págs. 316-317. Ver al respecto: SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Teoría jurídica de la exención tributaria*, Hacienda y Derecho, Vol. III, IEF, Madrid, 1965; SOLER ROCH. M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983; CALVO ORTEGA, R.: *La interpretación de las exenciones tributarias*, Hacienda Púbica Española Nº 13, 1972; DE JUAN PEÑALOSA, J. L. y DE LUIS MONASTERIO, F.: *Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales*, XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1963, págs. 173 y ss.; DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.: *Estudio jurídico de las exenciones en el Derecho Tributario español*, XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1963, págs. 201 y ss.; MOSCHETTI, Francisco: *Las exenciones fiscales como norma-límite susceptibles de integración analógica*, Hacienda Pública Española Nº 86, 1974; PONT CLEMENTE, J. F.: *La exención tributaria*, Edersa, Madrid, 1988; y PIÑA GARRIDO, María Dolores: *Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria*, Crónica Tributaria Nº 61, 1992, págs. 83 y ss.

ducir a tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia. En este sentido, cada vez aparece más nítidamente la función que cumple la exención como elemento codefinidor del hecho imponible". Y añade que "la exención ya no es algo extraño al tributo, que opera fuera del mismo, sino que es un instituto que coadyuba a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve. Por eso resulta ya innegable que la norma de exención forma parte de la disciplina jurídica del hecho imponible, contribuyendo a una más justa y exacta consideración del mismo".[102]

Por tanto, podemos afirmar con respecto a la exención, que ésta "constituye una forma de ser del tributo, una modalidad de la imposición, constituyendo, por ende, expresión del deber de contribuir, que efectivamente no admite excepciones en cuanto a la sujeción al mismo, pero que no exige la absoluta uniformidad de posiciones y consecuencias jurídicas para quienes realizan los distintos supuestos de hecho previstos por las leyes tributarias. Abarcando los supuestos gravados, los exentos y los parcialmente exentos, en todos ellos habrá sujeción al tributo y, en consecuencia, todos ellos serán manifestación y expresión del deber de contribuir, sin perjuicio de que éste no se traduzca, en algunas de las modalidades sujetas, en la existencia de una obligación de pago".[103]

En relación a los supuestos de no sujeción, si bien es cierto que, al igual que en el caso de las exenciones, no nace la obligación tributaria, existe toda una diferencia conceptual entre ambas instituciones. Como indica el profesor Lozano Serrano, "la norma de exención encierra ese contenido positivo de justicia o, en general, de un fin público que se quiere lograr, y en virtud de lo cual la norma tributaria antepone esa necesidad a la del pago del tributo, nada de esto ocurre en los supuestos de no sujeción, en los que no puede detectarse finalidad alguna que haya sido tomada en consideración por el legislador... en éstos, que quedan fuera de los presupuestos de hecho de los tributos, no hay ningún fin público que se quiera alcanzar, ni ninguna proyección particular de los principios de

---

102 LOZANO SERRANO, Carmelo: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 38-39. Así mismo, véase el excelente trabajo de Pedro Manuel Herrera Molina: *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1990 págs. 35 y ss.

103 MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 321.

justicia, sino que al no darse esos criterios materiales no existe tampoco ese deber de contribuir genuino del Derecho Tributario... por eso es absolutamente insuprimible la norma de exención, mientras que sí puede prescindirse de la que contiene las hipótesis de no sujeción".[104]

Podemos pues concluir, de acuerdo con la doctrina indicada, que los supuestos mencionados en el art. 17 de la LIR constituyen verdaderas exenciones, ya que dichos supuestos hacen referencia a rendimientos e incrementos de patrimonio considerados como obtenidos en territorio español por la LIS y que de no ser por la norma en cuestión, constituirían renta gravada pero que por diversas razones, de política económica por ejemplo, el Legislador a determinado no gravarlas.[105]

---

104 LOZANO SERRANO, Carmelo: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pág. 42. Indica el referido autor que "desde la óptica de la norma tipificadora del hecho imponible, se trataría de que el 'interés' en el cobro del tributo que ésta expresa, cuando se dan los hechos indicativos de capacidad económica que configuran el presupuesto del tributo, cede ante otros intereses igualmente públicos que el legislador entiende que deben prevalecer en ciertos supuestos, y que son los que inspiran la norma de exención; sin olvidar que esos 'otros intereses' pueden ser una más detallada evaluación de los propios criterios materiales de reparto de la carga, que lleva a considerar que en supuestos específicos o respecto de determinadas personas no se da la aptitud para contribuir que en general se manifiesta con la realización del hecho imponible. Nada de esto ocurre en las hipótesis de no sujeción, en las cuales son esos mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imponibles, los que mantienen en la irrelevancia jurídica a los restantes". Asi mismo, véase los argumentos de Lozano Serrano en relación a las consecuencias patrimoniales importantes que podrían derivarse de tipificar un determinado hecho como exención o como supuesto de no sujeción (Ibid., págs. 21-23).

105 Al respecto, Baena Aguilar indica que "resulta insostenible afirmar que las rentas que se pretende exonerar quedan fuera del hecho imponible, pues son rentas evidentemente obtenidas o producidas en España. Rentas, por tanto, ínsitas en el presupuesto de hecho de la obligación real de contribuir sin establecimiento permanente, que únicamente por disposición expresa del legislador quedan exentas de tributación en España. A ello hace referencia el propio texto del precepto, al intitular los supuestos recogidos como exenciones y comenzar reconociendo 'No obstante lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del art. 11 de esta Ley'; con lo que se alude inequívocamente a la inclusión de estas rentas en el ámbito de la obligación real de contribuir. En puridad, para esta teoría clásica, son rentas obtenidas en España, a las que el legislador decide otorgar el mismo tratamiento que a las no producidas en nuestro territorio". Además, queremos indicar que estamos de acuerdo con el citado autor cuando afirma que "el art. 17 'redefine' el aspecto espacial del presupuesto objetivo de la obligación real sin establecimiento permanente; o, más correctamente, contribuye a delimitar explícitamente, corrigiéndolo, el significado usual de la expresión 'rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español',

1.3.1. Exenciones.

Queremos realizar, a continuación, una breve referencia de las exenciones señaladas por el artículo 17 y en especial de aquéllas que afecten a las personas físicas no residentes que operen en España sin establecimiento permanente.

En primer lugar, se consideran rentas exentas los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, cuando correspondan a personas físicas no sujetas por obligación personal de contribuir que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea y no operen a través de establecimiento permanente en España. Se trata pues de una exención aplicable a los residentes de la C.E.E.[106] Hasta aquí tenemos cuatro condiciones para gozar de esta exención:

- Que se trate de persona física;

- Que no se esté sujeta a obligación personal de contribuir;

- Que tenga su residencia habitual en otros Estados miembros de la C.E.E.; y

- Que no se opere a través de establecimiento permanente.[107]

único sentido aplicable ante la indefinición de la Ley" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 153).

106 En relación a los sujetos pasivos residentes en países comunitarios, ver: RAVENTOS CALVO, Stella: *Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, residentes en la Comunidad Europea*, Revista Técnica Tributaria Nº 20, 1993, pág. 114 y ss.

107 España se adelantó, con esta primera exención, a la aprobación de la Propuesta de Directiva del Consejo de la C.E.E. referente al establecimiento de un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses. España era uno de los pocos países de la C.E.E. en donde se gravaba los intereses abonados a no residentes lo cual lo hacía poco atractivo para el inversor comunitario. Esta exención, otorgada por razones exclusivas de política económica, busca incentivar la inversión procedente de los países comunitarios. Como indica Carbajo Vasco, "la norma se explica... por la necesidad de mantener el flujo de la inversión extranjera en España y en el marco de la competencia fiscal que el advenimiento del Mercado Unico desatará entre los países de la C.E.E. Sin embargo, el beneficio fiscal es menor de lo supuesto a simple vista, pues la mayoría de los potenciales beneficiarios gozan de Convenios de

Por lo tanto, bastará que se opere por intermedio de un establecimiento permanente para que ya no se goce de la exención. Cabe mencionar en este momento que existe una norma similar con respecto al Impuesto sobre Sociedades, aplicable a personas jurídicas o Entidades no residentes en España. Esta norma fue creada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, en su artículo setenta, al modificarse el artículo 23 de la LIS. A ello nos referiremos más adelante.

Una problemática señalada por diversos autores en relación con esta primera exención es la relativa al significado o alcances del término "intereses". Así, por ejemplo, Pérez Rodilla destaca simplemente la "confusión que ha planteado la controvertida redacción del mismo por entender que *la no sujeción* se refiere no solamente a los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, sino también a los intereses, también derivados de esta clase de bienes. Si, como parece, la intención es que *la no sujeción* se refiera a los intereses -a secas-, se debería haber redactado con más precisión este apartado. También surgen dudas en cuanto a la extensión de *la no sujeción* a los rendimientos implícitos del capital mobiliario al ser esta última categoría de renta totalmente diferente de los rendimientos explícitos del capital mobiliario (intereses) y de los incrementos de patrimonio desde la entrada en vigor de la Ley de Activos Financieros" (los subrayados son nuestros).[108] Así mismo, Carbajo

---

Doble Imposición, los cuales gravan las variaciones patrimoniales en su país de residencia (art. 13) y los intereses a una alícuota normalmente del 10 por 100 de retención" (CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit. pág. 1193). Respecto a esto último, puede decirse que la exención en cuestión, "tiene una aplicación en el ámbito comunitario muy restringida por cuanto afectaría exclusivamente a personas residentes en Grecia como país que no tiene suscrito Convenio de doble imposición con España, y a residentes en Francia y Luxemburgo por cuanto los Convenios con estos países prevén la posibilidad de gravamen en España de tales incrementos de patrimonio" (RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de las personas fisicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. 50).

108 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit. pág. 84. Obsérvese que el citado autor se refiere a la exención en cuestión como si se tratara de un supuesto de no sujeción. Así mismo, Domínguez Rodicio indica que "la exclusión del gravamen no afecta a otros rendimientos de los bienes muebles (dividendos, por ejemplo) dado que éstos tienen en cuenta otras variables sobre las que las medidas fiscales, en tanto que incluibles entre las medidas de política económica, tienen menor influencia. Además, al referirse la exención exclusivamente a los

Vasco señala al respecto que han de ser los Comentarios al Modelo de la O.C.D.E. los que establezcan "los criterios interpretativos básicos y, en el caso de los intereses, habrá que acudir al artículo 11 del citado Convenio. Sólo en el supuesto de no existir norma expresa al respecto se acudirá a la legislación interna, en virtud del propio artículo 3.2 del Convenio...".[109]

Opinión parecida nos ofrece Baena Aguilar cuando señala que "la redacción del artículo 17.1 es engañosa, pues el término 'intereses' es un concepto no definido en la imposición convenida, cuya noción exacta puede variar de un Convenio a otro. Como fuente común de todos ellos, deberíamos remitirnos al Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1977 (similar es el de 1992); de esta forma, podrían definirse los intereses como aquellos rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, que deben ser distinguidos de los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por.." y se menciona el caso de los dividendos y cánones. Añade el citado autor que "la desafortunada expresión 'intereses derivados de bienes muebles' debe entenderse comprensiva de todos los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, ya sean rendimientos explícitos, implícitos o mixtos, tal y como se definen en el art. 37.1-2 de la Ley del Impuesto. Por contra, 'incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles' incluye, en principio, el aumento del patrimonio del sujeto no residente como consecuencia de la enajenación de cualquier elemento integrante del mismo que tenga la consideración de capital mobiliario (títulos-valores, derechos de crédito y bienes muebles, incluidos negocios y minas).[110] Comparti-

---

intereses y siendo éstos una especie del género de los rendimientos del capital, aquellos del capital mobiliario, tanto explícitos como implícitos, que no sean intereses, lógicamente no podrán considerarse exentos" (DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 218).

109 CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit. págs. 1193-1194. En el capítulo tercero del presente trabajo se estudiará el tratamiento de los intereses en el Modelo de la O.C.D.E. y su relación con los establecimientos permanentes.

110 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 156. González Poveda indica al respecto lo siguiente: "La exención se extiende, en primer lugar, a los 'intereses', término que en la Ley 18/1991 se emplea con un contenido más limitado que el de la expresión 'rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios' utilizada por el artículo

mos la opinión del citado autor. El término "intereses" debe entenderse abarcando todos aquellos rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Las excepciones a este primer caso, salvo lo establecido en Convenios o Tratados Internacionales, las encontramos en relación a los incrementos de patrimonio provenientes de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad, persona jurídica o Entidad, cuando ocurran los siguientes casos:

a) Cuando las acciones, participaciones o derechos provengan de una sociedad, persona jurídica o Entidad cuyos activos consistan principalmente, ya sea directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español. Esta excepción es muy importante para evitar la comisión de fraudes mediante los cuales, por ejemplo, se enajenaban inmuebles mediante transferencia de acciones. En este caso pues, sí se estará obligado a tributar por obligación real. Dentro del concepto de activos podemos incluir, además de las acciones y participaciones, otros derechos sobre los fondos propios de una Entidad como los bonos de disfrute, las partes de fundador e inclusive derechos de suscripción preferente. Así mismo, la LIR al utilizar el término "sociedad" está incluyendo, además de las personas jurídicas o sociedades, cualquier tipo de Entidad como aquellas que, por ejemplo, carecen de personalidad jurídica, como es el caso de los "trusts" (organismos de inversión colectiva) o los "timesharing" (Entidades de multipropiedad).

Un problema a considerar es el de establecer cuándo el activo de una sociedad se encuentra conformado "principalmente, directa o indirec-

---

37.2.b) de esta Ley, y que comprende una categoría particular de rendimientos: los llamados rendimientos explícitos y como categoría particular de ella, los 'intereses'. Una interpretación literal del precepto negaría la exención a los rendimientos implícitos de los capitales prestados, puesto que en la Ley estos rendimientos no se definen como 'intereses'. Sin embargo, aunque el legislador al establecer la exención debió referirse exactamente a todos los rendimientos de capital cedidos a préstamo, es evidente que el excluir de la exención a los rendimientos implícitos iría en contra de los fines perseguidos con la exención, y discriminaría, no en razón del tipo de rendimientos obtenidos por el no residente, sino simplemente por la forma de instrumentarse la retribución de los capitales, lo cual sería absurdo a todas luces" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., pág.423).

tamente" por bienes inmuebles situados en territorio español. Al respecto, es interesante mencionar que en los Convenios para evitar la doble imposición, no se ha llegado tan lejos en lo referente al requisito de los activos. En dichos convenios se indica que el "objeto social" de estas empresas, a efectos de perder la exención, debe ser "exclusivamente" la tenencia de bienes inmuebles. El Modelo de la O.C.D.E. en sus Comentarios, en lugar de referirse a la proporción principal que los bienes inmuebles representen en el activo de la sociedad, hace referencia al hecho de que el objeto exclusivo o esencial consista en poseer bienes inmuebles o a la enajenación de los mismos. La LIR indica que "el activo de dicha sociedad, persona jurídica o entidad, consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles". Por lo tanto, en los Convenios se menciona el "objeto social". En cambio nuestra LIR se refiere al concepto de activo. La jurisprudencia será la encargada de delimitar este requisito y los alcances de la palabra "principalmente".[111]

En relación a las sociedades cuyo activo esté formado "indirectamente" por bienes inmuebles, coincidimos totalmente con González Poveda que, al respecto, señala lo siguiente: "Ello quiere decir que el in-

---

111 Al respecto, Baena Aguilar señala que a efectos de solucionar esta problemática, deberá de tenerse en cuenta lo siguiente: "- Para consistir 'principalmente', el activo de la Entidad deberá estar compuesto, en más de su 50 por 100, por bienes inmuebles radicados en España. - 'Directa o indirectamente' hace referencia a la posibilidad de que el porcentaje de bienes inmuebles en el activo se materialice bien directamente en inmuebles, bien en una cartera de títulos pertenecientes a entidades cuyo activo, a su vez, consista principalmente en inmuebles. - A diferencia del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, no se exige para destruir la exención que la transmisión proporcione al adquirente un determinado poder (titularidad, control) sobre dicho patrimonio. Por lo que la transmisión de un sólo título, en estas condiciones, genera una alteración patrimonial susceptible de gravamen" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 157). Asi mismo, Pérez Rodilla opina que hubiera sido más acertado adoptar la posición del Modelo de la O.C.D.E, es decir, que el objeto social de la sociedad consistiese en poseer bienes inmuebles o el enajenarlos. Según dicho autor, esto evitaría que la norma se aplicara indiscriminadamente a determinadas sociedades que inclusive cotizan en Bolsa, y cuyo activo se encuentra constituido principalmente por bienes inmuebles pero que sin embargo, "realizan una clara actividad industrial, comercial o de servicios y en las que el accionista transmitente de las acciones de las mismas no persigue ninguna finalidad evasora ni la transmisión indirecta de inmueble alguno" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit. pág. 84).

cremento de patrimonio obtenido en la enajenación de acciones de una sociedad cuyo activo esté formado por participaciones en sociedades principalmente inmobiliarias estará sujeto y no exento del impuesto sobre la renta. El problema está en precisar hasta qué grado de participación indirecta debe llegarse. Parece claro que una sociedad propietaria de todas las acciones de otra sociedad, cuyo activo está formado por bienes inmuebles, debe considerarse como una sociedad principalmente inmobiliaria. Pero, ¿lo será una sociedad de cartera que posee el 51 por 100 de las acciones de otra cuyo activo está formado en su 51 por 100 por bienes inmuebles? ¿Se consideran como sociedades principalmente inmobiliarias aquellas que dominan a otra sociedad que a su vez domina a otra preponderantemente inmobiliaria?"[112] Es claro que este requisito establecido por la LIR es mucho más amplio que el expresado en los convenios. En los siguientes capítulos, cuando se estudie la concepción y el tratamiento otorgado en los convenios a los establecimientos permanentes, se podrán apreciar mejor las reglas aplicables al caso de las empresas inmobiliarias.

b) Una segunda excepción contempla el caso del sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive, que durante los doce meses precedentes a la transmisión hubieren participado directa o indirectamente, en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha sociedad, persona jurídica o Entidad. Si fuere este el caso, se estará obligado a tributar por los incrementos de patrimonio fruto de la transmisión. En esta segunda excepción, al igual que en la anterior, no se exige un porcentaje mínimo de enajenación por lo que bastará con la transmisión de un sólo título. Así mismo, deben de computarse las participaciones indirectas a través de personas interpuestas.[113]

---

112 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., pág. 424.

113 González Poveda observa acertadamente lo siguiente: "Esto obliga al fisco a conocer, en cada caso particular, la distribución del capital social entre el transmitente de la participación y las personas con él vinculadas y a sumar las participaciones directas e indirectas que puedan existir. Esta condición, dice la ley, tiene que haberse dado 'durante el periodo de doce meses precedente a la transmisión', lo que lleva a hacerse la pregunta de si el precepto es aplicable solamente cuando la condición se ha dado sin interrupción a lo largo de todo el periodo o simplemente cuando se ha producido en un momento cualquiera de este periodo. Los casos que pueden darse son muy variados: por ejemplo, el sujeto pasivo seis meses antes de la transmisión puede poseer más del 25 por 100 del capital de la sociedad cuyas acciones transmi-

En segundo lugar, se consideran rentas no obtenidas en España, los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, siempre y cuando dicha renta sea obtenida por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España. Es una norma que busca incentivar la inversión extranjera en Deuda Pública. Esta segunda exención es aplicable *erga omnes* ya que no se limita, como la anterior, a los residentes en los países comunitarios.

Un problema que surge en relación con esta exención es el referente al alcance del concepto de "Deuda Pública". El artículo 28 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria considera Deuda Pública "los capitales tomados a préstamo por el Estado o sus Organismos Autónomos". En virtud de esta definición, debemos entender el concepto de "préstamo" en un sentido amplio o general, abarcándose todo ingreso público que genere en el ente público que lo obtenga la obligación de devolver la cantidad ingresada. De allí que coincidamos con Baena Aguilar, cuando afirma que, en sentido lato, "Deuda Pública comprende todas aquellas relaciones contractuales asimilables a un préstamo en las que un ente público ocupa la posición deudora; por lo que abarca objetivamente, tanto operaciones singulares de crédito como la emisión de empréstitos en el mercado anónimo de capitales y, subjetivamente, la Deuda contraida tanto por la Administración territorial como institucional".[114]

Cabe destacar que la norma hace referencia tan sólo a los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, sin mencionar otras formas de inversión a través de otros mecanismos distintos a la

---

te, y en el momento de la venta poseer menos del 25 por 100, por haber vendido antes parte de sus acciones" (Ibid., pág. 425).

114 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 160. Comenta este autor que "sin embargo, de la redacción de la Disposición Adicional 15a. de la Ley 18/1991 y del Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, parece desprenderse -lo que no afirmamos sin reticencias- que la Ley está contemplando únicamente la Deuda Pública emitida por el Estado, en sus dos modalidades: Deuda del Tesoro y Deuda del Estado propiamente dicha". El Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, establece un sistema más dinámico de devolución del impuesto retenido (25%) sobre los intereses de la Deuda Pública externa. Sin embargo, dicho Real Decreto se dicta respecto a los intereses de la Deuda Pública exenta en virtud de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 y de la Ley 17/1991, de 27 de mayo de 1991, sobre Medidas Fiscales Urgentes.

Deuda Pública. Al respecto, González Poveda señala que "se están planteando problemas respecto a la deuda emitida por entes de carácter más o menos público que pretenden que las obligaciones y títulos similares emitidos por ellos tienen el carácter de Deuda Pública y, por consiguiente, están exentos. La Administración viene negando la exención en base a la definición de Deuda Pública hecha por la Ley General Presupuestaria... cualquier clase de deuda emitida por un ente que no tenga la consideración legal de Organismo autónomo no puede acogerse a la exención prevista...".[115] Sin embargo, en la *Contestación a Consulta de 17.4.1991*, la D.G.T. establece que la expresión "intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública", incluye los rendimientos de cualquier clase que sean procedentes de los instrumentos de la Deuda Pública del Estado y sus Organismos Autónomos así como de la Deuda Pública de las Comunidades Autónomas, Diputaciones Forales y Corporaciones Locales. Como puede verse, el concepto es más amplio que el establecido en la Ley General Presupuestaria.[116]

En tercer lugar, se excluye de lo señalado en las dos exenciones anteriores a todos los intereses e incrementos de patrimonio que provengan de los países o territorios denominados paraísos fiscales. Para estos efectos, el Real Decreto 1080/1991 de 5 de julio, establece los países y territorios que son considerados paraísos fiscales. Del mismo modo, el Real Decreto 1841/1991 de 30 de diciembre que aprueba el nuevo reglamento del I.R.P.F., en su Disposición Adicional Tercera, confirma la aplicación del arriba citado Real Decreto 1080/1991 en lo que a paraísos fiscales se refiere. Una medida muy adecuada "para evitar que personas residentes en España gocen de estas exenciones mediante inversiones circulares a través de sociedades constituidas en territorios de baja presión fiscal...".[117]

En cuarto lugar, no se consideran rentas obtenidas en España, los rendimientos del capital mobiliario e incrementos o disminuciones de pa-

---

115 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., pág. 426.

116 CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Tributación de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 222-223.

117 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 89.

trimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes, sin mediación de establecimiento permanente. No se considerarán pues obtenidos o producidos en territorio español, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al inversor titular de los valores, cualesquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actuen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de los valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos o incrementos de patrimonio mencionados quedarán sujetos al Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta que se practicará por la institución financiera residente que, de acuerdo con la normatividad vigente de control de cambios, actue como depositaria de los valores.[118]

Con respecto a esta exención cabe destacar que la norma hace referencia a cualquier rendimiento del capital mobiliario, lo cual incluye, además de los intereses, toda una gama amplia de rendimientos de esta clase vinculados a valores que reunan las condiciones señaladas por el Legislador en la norma. Así mismo, el objetivo de esta exención es la de incentivar la emisión de empréstitos en España ya sea por organismos internacionales o instituciones públicas o privadas, nacionales o extranjeras, es decir, razones de política económica delimitan esta exención.[119]

---

118 Acertadamente observa Baena Aguilar que "la referencia del precepto a las entidades financieras que actúen como mediadoras en los pagos, emisión o transmisión de los valores es esclarecedora, ya que el hecho de su residencia en España podría plantear dudas sobre la sujeción de estas rentas en nuestro país en virtud del criterio del pago. La mediación de estas entidades es necesaria, pues aunque, en puridad, estas operaciones no constituyan inversión extranjera en España, la transferencia de fondos al exterior se instrumenta en los términos establecidos para las inversiones extranjeras en cartera..." (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 161).

119 La redacción recogida por la LIR de esta exención tiene su origen en el Real Decreto Ley 7/1989 como medida dirigida a favorecer el mercado de los llamados "bonos matador". Dichos bonos fueron reglamentados por la Orden Ministerial de 3 de febrero de 1987. Posteriormente, la Orden de 18 de diciembre de 1992 (B.O.E. de 28 de diciembre), sobre emisiones de valores por no residentes, deroga la Orden del 3 de febrero de 1987 y declara libre la emisión y colocación de valores extranjeros en los mercados españoles. Estas emisiones, sin embargo, deberán de ser comunicadas previamente al Ministerio de Economía y Hacienda.

Por tanto, se encuentra exento de tributar por el I.R.P.F. el inversor titular de los valores que:

a) Obtenga rendimientos del capital mobiliario, incrementos o disminuciones de patrimonio;

b) Que provengan de valores emitidos en España; y

c) Que dichos valores sean emitidos por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente. Esta exención se vuelve inaplicable si el titular de los valores es residente o si es un establecimiento permanente en España.

Por último, no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional. Como puede apreciarse, esta última exención es la única que no se fundamenta en criterios de política económica. Su finalidad es delimitar los alcances del criterio del pago y el de utilización. Esto a fin de evitar posibles efectos de extraterritorialidad de la legislación fiscal española, aún en el caso de que dichos rendimientos sean pagados por personas residentes en territorio español o que los bienes sean utilizados en el mismo. En estos casos, tales rendimientos no serán considerados como obtenidos en territorio español ya que el alquiler de contenedores o el alquiler de un buque o de una aeronave puede beneficiar a diversos Estados.[120] Así mismo, en cuanto a la definición de lo que debe entenderse por "navegación internacional", habrá que recurrir a lo señalado en los Convenios y en los Modelos internacionales como el de la O.C.D.E. por ejemplo.[121] Cabe añadir que esta exención es aplicable a todas las personas no residentes en general, incluyendo aquellas que tengan su domicilio fiscal en paraisos fiscales.

---

120 Al respecto, véase la *Contestación a Consulta de 25.7.1991* (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Circular informativa*, Nº 57, de la Dirección General de Tributos, año 1991, segundo semestre, tomo II, consultas, Secretaría General Técnica - Centro de Publicaciones, págs. 37 y 38).

121 De acuerdo con el artículo 3.1.d) del Modelo de la O.C.D.E. de 1977, definición que se repite textualmente en el Modelo de la O.C.D.E. de 1992, "la expresión 'tráfico internacional' significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado

Cabe añadir que todas las exenciones anteriormente mencionadas, incluidas en el artículo 17 de la LIR, se encuentran recogidas en el artículo 23.tres.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, dichas exenciones serán igualmente aplicables a las Entidades no residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades que operen en España sin establecimiento permanente.[122]

Además de las exenciones establecidas por el artículo 17 de la LIR, existen otras exenciones aplicables a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente señaladas en la propia LIR así como en otras normas. Entre las más importantes podemos mencionar las siguientes:

a) Exención de los rendimientos correspondientes a los empresarios de la navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes. Dicha exención, de acuerdo con el artículo 9.2 de la LIR, podrá ser declarada por el Ministro de Economía y Hacienda, a condición de reciprodidad. La misma exención se establece, respecto del Impuesto sobre Sociedades, para las entidades de navegación maríti-

---

por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante". Por tanto, podemos considerar que existe navegación internacional cuando ésta se realiza entre dos puntos situados en Estados diferentes. Así mismo, cabe mencionar que en el Modelo de 1977, España realizó una reserva al artículo 8 y una observación al artículo 12 del mismo. En el artículo 8, relativo a los beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea, España se reservaba el derecho de proponer en las negociaciones para la conclusión de convenios con otros países Miembros, que el alquiler de contenedores, incluso a titulo complementario o accesorio, sea considerado como actividad distinta del transporte marítimo y aéreo, y consecuentemente, sea excluida del campo de aplicación del artículo. En relación al artículo 12, referente a los cánones, España observó que el rendimiento proveniente del arrendamiento de contenedores pueda ser considerado como cánones. Posteriormente, en el Modelo de 1992 ya no figuran tanto la reserva como la observación mencionada al considerar el nuevo Modelo el alquiler de contenedores como beneficios empresariales incluidos en el artículo 7 del mismo.

122 La vigencia de los apartados uno, dos y tres del artículo 23 de la LIS, es renovada cada año por la respectiva Ley General de Presupuestos del Estado. Así por ejemplo, para el ejercicio 1995, la vigencia de dichos apartados ha sido renovada por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre (B.O.E. del 31 de diciembre), de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

ma o aérea residentes en el extranjero (art. 5.4 de la LIS y art. 34.1 del RIS).

b) El artículo 8 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, señala la exención del incremento de patrimonio que afecte a los socios, personas físicas o jurídicas, que realicen las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores, si el socio es residente en un país comunitario o en terceros Estados inclusive, cuando los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España. Por tanto, tenemos dos situaciones: de un lado, en el caso que el socio transmitente sea residente de un país comunitario, el incremento de patrimonio ya estaría exento al ser de aplicación el artículo 17.1 de la LIR. Así mismo, no sería aplicable la exención de acuerdo con la LIR, si son títulos de una sociedad inmobiliaria o de una sociedad con una gran concentración de capital o que hubiesen sido obtenidos por intermedio de un paraiso fiscal. De otro lado, en aplicación del artículo 8 de la Ley 29/1991, se encontrarían exentos también los incrementos de patrimonio derivados de títulos de sociedades inmobiliarias o de concentración de capital. Solamente se mantendría la excepción referente a la mediación de paraisos fiscales para que no sea aplicable la exención. Así mismo, si el socio transmitente reside en un país que no pertenece a la Comunidad, para que pueda gozar de la exención, los valores recibidos deberán de pertenecer al capital de una entidad residente en territorio español.

1.3.2. Rentas no sujetas.

En relación a los rendimientos no sujetos producidos por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, éstas se encuentran recogidas principalmente en el artículo 70.2.b) del RIR como excepciones al criterio del pago. Debemos indicar que los supuestos señalados en dicho artículo constituyen una ampliación importante del artículo 334 del RIS, el cual señala las rentas no obtenidas en España a efectos del Impuesto sobre Sociedades. De un lado encontramos aspectos coincidentes entre estos dos artículos pero de otro nos hallamos ante aspectos que difieren en el artículo 70.2.b) del RIR de lo indicado por el artículo 334 del RIS. No debe olvidarse que, de acuerdo con el artículo 69 del RIR, el artículo 70 del RIS es aplicable "cuando proceda" a la LIS. De allí la pro-

blemática que existe entre la armonización de estos dos artículos. Cuando analicemos la tributación de las entidades no residentes y sus redimientos no sujetos podremos analizar esta problemática con un poco más de detenimiento. Por ahora nos basta con dejar indicada su existencia.

Los rendimientos no sujetos obtenidos o producidos en territorio español por personas físicas no residentes serían por tanto los siguientes:

a) Rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando dicha instalación o montaje sean realizadas por el proveedor de la maquinaria o instalación o su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados.[123] Esta excepción tiene como antecedente el artículo 334.2.c) del RIS en donde, de manera genérica, no se consideran rentas obtenidas en España los gastos de instalación y montaje de maquinaria e instalaciones importadas. La doctrina ha emitido diversos juicios referentes a esta excepción. De un lado, algunos la consideran una verdadera exención. Otros simplemente no le ven ningún sentido a su aplicación.[124]

---

123 La filosofía de esta renta no sujeta deriva del artículo 19 del antiguo reglamento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, sobre el lugar de realización de las entregas de bienes. En dicha norma el porcentaje era del 15%. Actualmente, el artículo 68.Dos.2 de la nueva Ley del IVA, aprobada por Ley 37/1992, de 28 de diciembre, repitiendo el mismo contenido, señala lo siguiente: "El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes: ...Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto: ...2. Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio. Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15 por 100 de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados".

124 Así por ejemplo, de un lado, José Hernani Lacasa Salas y Jesús María del Paso Bengoa consideran lo siguiente: "En nuestra opinión estamos ante una exención ya que el supuesto contemplado cumple las premisas de la primera parte de la letra b) del apartado Uno: Se trata de una actividad empresarial realizada en territorio español, luego en principio es una renta obtenida en España y sujeta por tanto. La no sujeción - exención técnicamente hablando-, pensamos se debe a la escaza cuantía relativa del montaje respecto del precio de la maquinaria o instalación importada. Cuando el importe del montaje sí supere el 20% del precio de adquisición de la maquinaria o instalación importada, la renta se considera obtenida en España, lo que

b) Rendimientos satisfechos por razón de actividades empresariales cuando sean realizadas íntegramente en el extranjero, en particular, los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos. La lógica de esta excepción es clara. Si las actividades empresariales son realizadas íntegramente en el extranjero no generan pues una renta de fuente española.[125] La duda surge en el caso de actividades realizadas en parte en territorio español y en parte en el extranjero. El texto del artículo 70.Dos.b).1 no permite otra posibilidad: se declaran no sujetos los rendimientos de actividades empresariales realizadas íntegramente en el extranjero. De no darse ésta situación se gravarán

---

confirma nuestra opinión de que estamos en presencia de una exención, distinción técnica que ni al legislador ni al reglamentista parece importarles demasiado dada la profusión de ocasiones en que utilizan, uno u otro término indistíntamente como si de la misma cosa se tratase, cuando la distinción, sobre todo a efectos de obligaciones formales, es ciertamente importante" (HERNANI LACASA SALAS, José y DEL PASO BENGOA, Jesús María: *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, op. cit., pág. 550). De otro lado, González Poveda opina que la excepción en cuestión carece de "justificación económica alguna" y añade lo siguiente: "Esta excepción, similar a la establecida, sin ninguna limitación, en el artículo 334.2.c) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no tiene, al igual que ésta, cobertura legal alguna. Tanto en el caso de Sociedades como en el de personas físicas no residentes la realización de una actividad empresarial en territorio español da lugar, sin discusión, a una renta de fuente española. Por otra parte, la excepción no es objetiva, sólo se aplica cuando la actividad de instalación o montaje se refiera a maquinaria importada y la misma se lleve a cabo por el propio proveedor de la maquinaria. Finalmente, ¿qué sentido tiene declarar no sujetos los beneficios de obras de instalación de considerable importancia, por el hecho que recaigan sobre maquinaria importada, mientras se gravan los de pequeñas obras en las que no se da esta circunstancia? La excepción no tiene paralelo en las legislaciones comparadas cuando gravan el beneficio empresarial obtenido sin mediación de establecimiento permanente" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (Un análisis económico de los puntos de conexión)*, op. cit., págs. 51-52).

125 Véase la *Contestación a Consulta del 17.2.1992* en donde la D.G.T. establece, en relación a las cantidades satisfechas a no residentes en concepto de comisión por la mediación en operaciones de exportación a países no comunitarios, que la exclusión operada en esta norma "ha de entenderse condicionada al requisito exigible con carácter general a las actividades empresariales contempladas en primer lugar en este apartado, esto es, a la realización de la actividad de mediación íntegramente en el extranjero y a su carácter subordinado o accesorio respecto de la operación de compraventa a la que vienen referidas (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., pág. 431).

las rentas en su totalidad al ser considerados rendimientos obtenidos en territorio español. En relación a la mención de las compraventas internacionales de mercancías, el RIR es más preciso en este aspecto que el artículo 334.1.b) del RIS que señala, en general, la no consideración como rentas obtenidas en España a las "operaciones del tráfico mercantil internacional de la Entidad pagadora, realizadas en el extranjero por Entidades no residentes en territorio español".[126]

c) Rendimientos satisfechos que provengan de servicios o de la realización o utilización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión y servicios profesionales, cuando dichos servicios o prestaciones sean realizados íntegramente fuera del territorio español y se encuentren directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo en el caso que se refieran a bienes situados en España.[127]

d) Por último, debemos mencionar que no tendrán la consideración de rentas obtenidas en España, de acuerdo con el artículo 70.Uno.g) del RIR, los rendimientos de los depósitos y operaciones que cumplan análo-

---

126 Al respecto, Carmona Fernández indica lo siguiente: "La referencia 'en particular' a los rendimientos satisfechos 'por razón de compraventas internacionales de mercancias...' que tampoco se consideran sujetos, no entra en contradicción con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en la medida que el artículo 334 R.I.S. (y con él una dispersa normativa de rango menor; Orden Ministerial de 10 de mayo de 1988, Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de julio de 1986, etc., que de hecho o derecho configuraban supuestos de exoneración de gravamen, siguiendo sus pautas) también considera como supuestos de no sujeción, ya tradicionales, los pagos por razón del tráfico mercantil internacional" (CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes*, op. cit. págs. 58-59).

127 Por ejemplo, la retribución que paga una empresa residente en España a una sociedad residente en Perú, en contraprestación a un estudio de mercado realizado por ésta para que la empresa española abra en dicho país, una fábrica de embutidos y quesos. Véase la Contestación a *Consulta de 23.7.1992* en donde la D.G.T. indica que para considerar como rentas no obtenidas en España los pagos a no residentes por servicios realizados íntegramente fuera de España y vinculados a actividades empresariales del pagador en el extranjero, deben cumplirse necesariamente con los tres requisitos mencionados por el artículo 70.Dos.b).2 (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., pág. 433).

gas funciones en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas que se satisfaga a personas o entidades no residentes en España sin establecimiento permanente. Cabe recordar que "este tipo de rendimentos están exentos cuando sus perceptores residen en países comunitarios, no operen mediante establecimiento permanente y no actúan a través de paraísos fiscales, y ello al amparo de lo dispuesto en el artículo 17 Uno de la Ley 18/91...". Por tanto, se podría preguntar: "¿Cómo puede conciliarse que un mismo rendimiento se considere exento cuando su perceptor reside en países comunitarios (excepto si se obtiene a través de paraísos fiscales) y no sujeto cuando su perceptor resida en países no comunitarios, o cuando se obtiene a través de paraísos fiscales? Creemos que en este punto concreto el Reglamento respetando el principio de jerarquía normativa debería haber seguido idéntico criterio en la calificación del rendimiento que la Ley, que en nuestra opinión realiza una calificación correcta al considerar el rendimiento en cuestión como 'exento'".[128] Compartimos este punto de vista.

1.4. Base imponible y deuda tributaria.

1.4.1. Regla general.

Como regla general, debemos indicar que la base imponible aplicable a las personas físicas no residentes que obtengan rentas en España sin establecimiento permanente estará conformada por la cuantía íntegra devengada. Así lo establece el artículo 18.1 de la LIR y el artículo 71.1 del RIR. Esto significa que se gravará el importe bruto de los rendimientos sin admitirse gasto alguno. El tipo de gravamen aplicable en general es de 25% de acuerdo con el artículo 19.1.a).[129] Para compensar esta medida se establecerán tipos de gravamen más bajos. Ya hemos mencionado anteriormente que debido a la dificultad, entre otras, por parte de la Administración Tributaria de comprobar la correcta deducción y justificación de los gastos es que el Legislador optó por objetivar el gravamen para estos casos.

---

128 HERNANI LACASA SALAS, José y DEL PASO BENGOA, Jesús María: *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, op. cit., pág. 555.

129 Este tipo de gravamen se mantiene vigente desde la promulgación del Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y tributarias urgentes.

Así mismo, debemos indicar que el propio artículo 18 en su apartado cinco, señala que las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente no tendrán derecho a compensación de ningún tipo respecto a las rentas que obtengan. Esta norma es coherente con la regla general enunciada en el párrafo anterior. Efectivamente, la compensación de pérdidas es una característica de la obligación personal de contribuir, "es el nexo subjetivo el que permite compensar resultados positivos y negativos de un mismo contribuyente. Este vínculo personal necesita además, de una referencia temporal para fijar el periodo durante el cual se permiten las compensaciones. Sin embargo, en el sistema de imposición de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente se eliminan ambos datos".[130]

Por último, en aquellos casos en que se realicen pagos en moneda extranjera, la Orden de 31 de enero de 1992 estableció en su Disposición Adicional Tercera el tipo de cambio aplicable, ya que el impuesto debe pagarse en moneda nacional. Dicho tipo de cambio es el "vendedor" al cierre del mercado de divisas de Madrid en la fecha en que se hubiesen devengado los ingresos o producido los gastos correspondientes. En caso que en esa fecha estuviere cerrado el mercado de divisas, será aplicable el tipo de cambio "vendedor" inmediatamente anterior.[131]

1.4.2. Excepciones a la regla general.

Los artículos 18 y 19 de la LIR, los cuales han recogido casi todo lo señalado por el artículo 17 de la Ley 5/1983, señalan los dos casos en donde son admisibles la deducción de gastos. Estos casos son los siguientes:

---

130 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 180. La *Contestación a Consulta de 6.4.1992* confirma esta regla al indicar que las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente en España no podrán compensar minusvalías con plusvalías (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., págs. 80-81).

131 Esta regla ha reemplazado a lo establecido en el apartado 5 de la Norma Primera de la Orden de 29 de julio de 1983.

a) Para los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje (suponemos que debe tratarse de "obras" de instalación o montaje y no de "gastos") derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, se establece que la base imponible estará conformada por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos. Se incluyen pues todos los rendimientos de carácter empresarial o profesional. Sin embargo, hay que tener en cuenta que para que los gastos mencionados sean deducibles deben de estar "incorporados a las obras o trabajos". Esta misma condición se encontraba en el artículo 17.2 de la Ley 5/1983. Como es lógico, la condición mencionada origina problemas en relación a otras clases de gastos. González Poveda observa que esta condición "viene planteando problemas en las prestaciones de servicios que lleven aparejados cuantiosos gastos de otra naturaleza que no se 'incorporan' a la obra o servicio realizado en España. Como la Ley no admite la posibilidad de tributar por el tipo general sobre el rendimiento efectivamente obtenido, resulta un gravamen muy superior, a veces, al establecido para las personas sujetas por obligación personal que pueden deducir todos sus gastos y en definitiva conduce a tributación manifiestamente injusta".[132]

Así mismo, el RIR establece ciertas condiciones para la deducibilidad de los gastos indicados por la Ley. Estas condiciones se encuentran señaladas en el artículo 71.2 del RIR. En realidad, las deducciones indicadas en el mencionado artículo constituyen supuestos excepcionales al régimen en cuestión, al constituir éste un sistema de gravamen sobre producto. Asi mismo, cabe mencionar que mediante este artículo se incorporan los conceptos y requisitos contenidos en la Norma Cuarta de la Orden de 29 de julio de 1983, Orden posteriormente derogada por la Orden de 31 de enero de 1992. Las deducciones indicadas son las siguientes:

---

132 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 182. Recuérdese que debido a la problemática de justificar los gastos ante la Administración, la Orden de 26 de febrero de 1979 fijó coeficientes de gastos aplicables a las rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente dejando sin embargo al sujeto pasivo la facultad de optar por el régimen general. La Ley 5/1983 deja sin efecto esta facultad y establecen un sólo régimen aplicable.

1) Podrán deducirse los sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España, o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de los ingresos, con la condición de que se justifique o garantice debidamente el ingreso del impuesto o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.[133] Esto quiere decir que solo pueden deducirse las retribuciones por el trabajo dependiente y no las correspondientes al trabajo de profesionales.

2) También pueden deducirse los materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del Impuesto al Valor Agregado. Por tanto, tenemos como condición el respeto de la legislación aduanera correspondiente. Así mismo, se repite la condición de "incorporación" del material importado sin considerarse los gastos por conceptos no incluidos o incorporados en las obras o trabajos.

3) Por último, son deducibles los aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en el mismo. La condición para que sea viable esta deducción es que las facturas respectivas hayan sido expedidas con los requisitos formales que establecen las normas pertinentes sobre la obligación de expedición y entrega de facturas por parte de profesionales y empresarios. Por tanto, deberán aplicarse las reglas señaladas por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre referente a facturas.

Cabe añadir que la base imponible así determinada para los rendimientos empresariales o profesionales será gravada al tipo del 25% de acuerdo con el artículo 19.Uno.a) de la LIR. La aplicación de este tipo da como resultado que el impuesto a pagar sea a veces excesivo, es decir, superior al 35% e inclusive desproporcionado, cuando los gastos que tengan naturaleza distinta a los anteriormente mencionados sean considerables.

---

133 Cabe recordar que el artículo 42.Uno.d) del RIR establece la obligación de retener o ingresar a cuenta a todos los sujetos pasivos por obligación real que operen en España sin establecimiento permanente, "en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan".

b) El segundo caso en donde la LIR permite la aplicación de deducciones para determinar la base imponible del Impuesto es el de los reaseguros. Esta segunda excepción a la regla general de gravar el importe íntegro devengado, consiste en que si bien el artículo 19.Uno.f) de la LIR establece el tipo del 4% aplicable a los rendimientos que provengan de operaciones de reaseguro, también define esta clase de rendimientos como aquellos "importes brutos satisfechos en cada *periodo impositivo* al asegurador no residente, una vez *deducido* el importe de las comisiones e indemnizaciones recibidas de éste" (los subrayados son nuestros). Este segundo caso contiene dos problemas que explicaremos brevemente a continuación.

El primero es el referente al "periodo impositivo" mencionado por la norma.[134] A primera vista puede parecer contradictorio que la LIR haga referencia a la existencia de un periodo impositivo dentro de un régimen de gravamen sobre producto. Pero si consideramos las características propias del contrato de reaseguro podrá comprenderse mejor este sistema. Debemos partir teniendo en cuenta que la mayoría de contratos de reaseguro son contratos pactados en donde las partes, reasegurador y reasegurado, acuerdan el reaseguro de un paquete o conjunto de seguros de una clase determinada. Como bien indica González Poveda, "por regla general, este contrato incluye un pacto de cuenta corriente que regula el

---

134 Véase la *Contestación a Consulta de 18.1.1991,* la cual, refiriéndose al artículo 21.3 del Real Decreto Ley 7/1989, indica lo siguiente: "La referencia a un periodo impositivo contenida en dicho artículo, extraña en principio a la naturaleza de la obligación real, venía exigida por la consideración de las indemnizaciones por siniestros como partida a detraer, además de las comisiones, de las primas cedidas a la aseguradora no residente y la falta de coincidencia temporal de ambas magnitudes, y sus efectos se limitan a ese cálculo, sin que se modifique otros aspectos del régimen de obligación real. En particular, en ausencia de una definición expresa del periodo impositivo, debe entenderse que la obligación de tributar se origina a medida que se hace efectiva la cesión de primas al reasegurador extranjero. En ese sentido, de la redacción de la norma citada no se sigue necesariamente la exigencia de vinculación, siempre respecto de un mismo reasegurador, de primas e indemnizaciones a efectos de la deducibilidad de éstas, por lo que parece posible que en el cálculo de los rendimientos se integren las primas cedidas y las indemnizaciones percibidas hasta el momento en que se practique la liquidación del impuesto, aún cuando las indemnizaciones puedan corresponder a primas gravadas en un momento anterior" (CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Tributación de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 131-132).

pago de los créditos recíprocos que nacen del contrato y las fechas en que ha de liquidarse la cuenta. En la fecha pactada para la liquidación es cuando nace un crédito o débito a favor o en contra del reasegurador, según el signo de la cuenta, y sólo en esta fecha, a nuestro juicio, nacerá la obligación de pagar el impuesto a cargo del reasegurador. Pero, dado que el contrato de reaseguro... constituye un contrato único durante toda su vigencia que puede ser dividido en periodos y en que es única la causa que motivó su estipulación, puede mantenerse que el impuesto se devenga a la terminación del contrato, momento en que son ciertos los resultados del mismo para el sujeto pasivo reasegurador".[135]

El segundo problema es el que se refiere a lo que se debe entender por "importe bruto". Para resolver ésta problemática debe hacerse referencia a la denominada "Cuenta Técnica del Reaseguro". De esta cuenta constituyen partidas a favor del reasegurador las siguientes: las primas cedidas, los intereses devengados sobre las reservas o provisiones técnicas y las provisiones técnicas constituidas al comienzo del ejercicio. Y como partidas con cargo al mismo tenemos: las comisiones, los gastos de administración, los siniestros a cargo del reasegurador y las provisiones técnicas dotadas al final del ejercicio. El saldo de esta cuenta constituiría el resultado, a la fecha de liquidación, del reaseguro pactado.[136]

---

135 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 183. Sobre la peculiar configuración del contrato de reaseguro y la aplicación del impuesto a los rendimientos de operaciones de reaseguro, ver: RUIZ ZAPATERO, G.: *El nuevo régimen fiscal de las operaciones de reaseguro exterior*, Impuestos Nº 14, 1990, págs. 7 y ss. También véanse a BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 178-179; y del mismo autor: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1994, págs. 360-365. Este autor sigue a Ruiz Zapatero en su exposición.

136 Ibid., loc. cit. Así mismo, Baena Aguilar señala que de los rendimientos brutos (primas del reaseguro) se debe aplicar la deducción de dos partidas: de un lado, las comisiones y participaciones de primas cedidas, de cartera y participación de beneficios a los que el Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, así como la LIR denominan genéricamente comisiones. Y de otro lado, las prestaciones y gastos de siniestros con cargo al reaseguro denominadas indemnizaciones por la terminología legal (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 179).

Cabe añadir que el mismo artículo 19.Uno.f) señala que los rendimientos de capital satisfechos a los aseguradores no residentes tributarán, en todo caso, por el tipo general. Esto quiere decir que todos aquellos intereses de depósitos recibidos por el reasegurado para la cobertura de sus riesgos constituirán rendimientos del capital mobiliario tributando con el 25%. González Poveda observa acertadamente lo siguiente: "Aunque esta norma está de acuerdo con la postura que tradicionalmente se ha seguido de gravar los intereses de las reservas técnicas de las compañías reaseguradoras, no está de acuerdo con la naturaleza de estos rendimientos, que no son más que un componente positivo del resultado del reaseguro y no un puro rendimiento del capital mobiliario. En segundo lugar, no está nada claro si debe eliminarse la parte que al reasegurador le corresponde en las reservas técnicas constituidas por el reasegurado, o mejor dicho, el salvo (sic) entre las dotaciones iniciales y finales que puede ser positivo o negativo. Dado el tenor literal de la Ley, parece que debe incluirse este saldo".[137]

En relación a la aplicación del 14% sobre los gastos generales imputables a que se refiere el artículo 13.n) de la LIS, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa central sin mediación de establecimiento permanente, sólo queremos mencionar que este tema será tratado en el tercer capítulo cuando se estudie la determinación de los beneficios de entidades y personas físicas no residentes con establecimiento permanente en España.

1.4.3. Rendimientos del capital inmobiliario.

En relación a los rendimientos del capital inmobiliario, la LIR señala que éstos se determinarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la Ley.[138] Dicho artículo trata sobre los rendimientos de inmuebles de uso propio, en donde la base imponible se encuentra constituida por el 2%, con carácter general, sobre el valor del inmueble a efectos del valor del Impuesto sobre el Patrimonio, y los rendimientos de inmuebles arrendados. El rendimiento se gravará en España siempre y

---

137 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 184.

138 El artículo 34 inciso b) de la LIR ha sido modificado por el artículo 60 de la Ley 41/1994 de 30 de diciembre (Ley de Presupuesytos Generales del Estado para 1995).

cuando el inmueble o el derecho que recae sobre el mismo, de acuerdo con el artículo 70.1.h) del RIR, se encuentre situado en territorio español. El tipo de gravamen para esta clase de rendimientos es del 25% (art. 19.1.a) de la LIR) y el devengo, para los rendimientos de inmuebles de uso propio, se producirá "el último día del año natural" (art. 16.2.2.b de la LIR).[139]

Al no mencionarse al artículo 35, relativo a los gastos deducibles de esta clase de rendimientos, el artículo 18.4 de la LIR está siendo consecuente con el principio de gravar la renta íntegra devengada sin admitir ningún tipo de deducciones. Sin embargo, compartimos la opinión de diversos autores en el sentido de criticar esta negativa de aceptar, al menos, la deducción de ciertos gastos necesarios.[140] Cabe mencionar que, de acuerdo con el artículo 40.2 de la LIR, el arrendamiento de inmuebles podría constituirse como actividad empresarial cuando en el desarrollo de dicha actividad, se utilice al menos, un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y se emplée, al menos, a una perso-

---

139 Al respecto, Carbajo Vasco señala que "precisamente, esta regla de devengo produce el problema de considerar que sólo el sujeto no residente detentador del inmueble a 31 de diciembre está sometido al mismo, pero ¿podrá porratear la renta por el número de días a lo largo del año que posea el inmueble? La cuestión es discutible, por un lado, la naturaleza 'instantánea' del devengo no parece permitir tal prorrateo, pero la remisión para el cálculo de la base imponible al artículo 34 de la Ley 18/1991, lo es también al nuevo art. 6.2 del RIR-91, el cual establece el prorrateo de las rentas estimadas por el número de días que se haya usado el inmueble" (CARBAJO VASCO, Domingo: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. D-631). Véase al respecto las *Contestaciones a Consultas de 31.1991, de 24.3.1992 y 19.6.1992* (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., págs. 78-80).

140 Así por ejemplo, Domínguez Rodicio opina que "al no hacerse mención al artículo 35 se está negando la posibilidad de deducir gastos vinculados al rendimiento, lo cual es criticable tratándose de bienes en régimen de arrendamiento, por su parangón con las explotaciones económicas. Una vez más se confirma no ya la ausencia de 'personalidad', sino el carácter exclusivamente real y de producto de la obligación real de contribuir" (DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit. pág. 221). Así mismo, Baena Aguilar señala que "la imposibilidad legal de deducir los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos es, sin embargo, censurable en este supuesto, pues, a diferencia de otro tipo de rendimientos, los gastos incurridos por el propietario podrían ser debidamente justificados" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 179).

na con contrato laboral para el desempeño de la actividad. De darse esta situación, la persona física no residente constituiría un establecimiento permanente con lo cual pasaría a tributar como tal y se evitaría la aplicación del tipo de gravamen de 25% a los ingresos brutos del arrendamiento de inmuebles.

1.4.4. Rendimientos del trabajo personal.

De acuerdo con el artículo 19 de la LIR, los rendimientos del trabajo personal de personas físicas no residentes se encuentran gravados al tipo del 25% sobre el importe bruto. Sin embargo, la citada norma establece un tipo de gravamen del 8% para los siguientes casos:

a) Rendimientos de trabajo de personas físicas no residentes en España que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, siempre y cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de Tratados Internacionales en los que España sea parte;[141] y

b) Pensiones y haberes pasivos que no superen la cuantía anual de 1.600.000 pesetas, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción. El artículo 19.1.c) establece pues un mínimo gravado con el 8%.[142] Las cuantías que superen esta cantidad estarán gravadas con el 25%. ¿Se trata de una escala continua o por escalones? Los más justo y coherente es que se trate de una escala por escalones en donde las cuantías que superen el mínimo establecido por la LIR tributen con el 25% encontrándose, por tanto, las primeras 1.600.000 pésetas gravadas tan sólo con el 8%. De no ser así, se produciría un "error de salto"

---

141 Baena Aguilar observa que "las rentas descritas únicamente pueden ser gravadas en virtud del criterio del pago. No podría aplicarse la excepción prevista en el artículo 70.2.3 del Reglamento del Impuesto, referente a que el pago se realice por un establecimiento permanente en el extranjero con cargo al mismo, pues los Organismos públicos en el extranjero nunca tienen la consideración de establecimientos permanentes. Los citados trabajadores extranjeros serán gravados, lógicamente, por obligación ilimitada en sus países de residencia. Quizás para atenuar esta sobreimposición y facilitar su contratación, España exige un tipo de gravamen tan reducido" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 188).

142 Modificado por el art.58 de la Ley 41/1994 de 30 de diciembre.

el cual deberá de ser reducido de oficio por la Administración Tributraria de acuerdo con lo señalado por el artículo 56 de la LGT.[143]

1.4.5. Incrementos y disminuciones de patrimonio.

Debemos comenzar indicando que los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes en España sin la mediación de establecimiento permanente tributan separadamente conforme al principio general de tributación separada. El artículo 18.3 de la LIR así lo indica, en concordancia con el artículo 16.2.2 de la misma norma.[144] Así mismo, los incrementos de patrimonio serán gravados al tipo proporcional del 35% de acuerdo con el artículo 19.1.b) de la LIR. En relación a la tributación separada de esta clase de rentas, la LIR no ha hecho otra cosa que recoger lo establecido en el artículo 17.4 de la Ley 5/1983 con ciertas modificaciones. Este artículo remitía al régimen general de la obligación personal a efectos de la determinación de la base imponible y la aplicación de los tipos de gravamen. Lo interesante de este aspecto es que siendo el artículo 17 de la Ley 5/1983 una norma cuya finalidad era la aplicación del principio de renta separada para las rentas obtenidas por no residentes sin

---

143 En la *Contestación a Consulta de 16.9.1992*, la D.G.T. no aclara nada al respecto ya que simplemente responde, a un pensionista de la Seguridad Social española residente en Costa Rica que percibe una pensión sobre la que le practican retenciones en España, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de la LIR, las pensiones con una cuantía anual superior a 1.500.000 pesetas, percibidas por no residentes, tributan al tipo impositivo del 25 por 100, añadiendo que "si su pensión se encuentra por debajo de 1.500.000 pesetas anuales, le es aplicable una tributación del 8 por 100" (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., pág. 84).

144 Ver al respecto: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes*, Impuestos, tomo I, 1988, pág. 134 y ss.; del mismo autor: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., pag. 85; SIMON ACOSTA, Eugenio: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito*, Civitas Nº 75, julio-setiembre 1992; DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio*, Impuestos Nº 5, 1991; RAMALLO MASSANET, Juan: *Incrementos patrimoniales por operaciones entre no residentes*, Crónica Tributaria Nº 66, 1993; FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág.17; y RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. 51.

mediación de establecimiento permanente, en el caso de incrementos de patrimonio se aplicaba este principio a medias ya que si bien se indicaba el gravamen separado de cada incremento, a su vez se remitía su tratamiento al régimen general. La Ley 18/1991 modifica pues este tratamiento.

Efectivamente, el artículo 18.3 de la LIR remite a efectos de establecer el cálculo del incremento patrimonial, al régimen general del Impuesto, es decir, a los artículos 44 a 49 de la Ley con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del apartado uno y en el apartado cuatro del artículo 44. Serán válidas, por tanto, para los incrementos de patrimonio de no residentes sin establecimiento permanente, la reglas referentes a la determinación del incremento o disminución de patrimonio, las que determinan los valores de adquisición y transmisión, las normas referentes a la transmisión de valores mobiliarios, aportaciones no dinerarias, amortizaciones, canje y conversión de valores mobiliarios, traspasos de negocios, etc.[145]

En relación a los incrementos no justificados señalados en el artículo 49, si bien en principio es aplicable este artículo, en la práctica no va a ser así ya que la no justificación del incremento dependerá de la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo. Así mismo, cabe mencionar que la exención por reinversión indicada en el artículo 50 de la LIR no le es aplicable a los incrementos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente. Las razones de esta exclusión son lógicas ya que "el propio concepto de la reinversión (enajenación de elementos materiales del activo fijo afectos a actividades empresariales o profe-

---

145 En la *Contestación a Consulta de 23.9.1992* efectuada por una persona física no residente respecto a si son deducibles como gastos inherentes a la transmisión de un inmueble, los honorarios satisfechos al Agente de la Propiedad para su gestión en la venta, la D.G.T. respondió indicando que, de acuerdo con el artículo 46.Uno de la LIR, los honorarios que se pueden pagar a un Agente de la Propiedad Inmobiliaria pueden considerarse como gastos inherentes a una transmisión y por tanto, pueden ser incluidos en el cálculo del valor de enajenación o de adquisición, según proceda, a fin de establecer el incremento de patrimonio (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., pág. 78). Así mismo, véase la *Contestación a Consulta de 14.1.1992* en donde la D.G.T. explica todo el régimen aplicable a las personas físicas no residentes en lo que a incrementos de patrimonio se refiere (Ibid., págs. 76-77).

sionales que se reinvierten en bienes de la misma naturaleza y destino, tanto para personas físicas como jurídicas, y por enajenación de la vivienda habitual, sólo para personas físicas) resulta virtualmente inaplicable a no residentes sin establecimiento permanente...".[146]

En cuanto a las excepciones al régimen general, éstas son las siguientes:

a) No será aplicable la exención, señalada por el artículo 44.1 de la LIR en su segundo párrafo, de los incrementos de patrimonio producidos en transmisiones onerosas cuando el importe global de las mismas, durante el año natural, no supere las 500.000 pesetas. Por tanto, las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente tributarán por todos los incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, cualquiera que sea la cuantía de éstos. La no aplicación de esta exención armoniza con el régimen que estamos tratando ya que sería contradictorio con el mismo computar las transmisiones durante el "año natural" a efectos de conocer si supera o no las 500.000 pesetas. El devengo es instantáneo sin que se tenga en cuenta la existencia de un periodo impositivo como puede ser el año natural.[147]

---

146 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 181. El citado autor señala dos razones, perfectamente válidas, para la no aplicación del artículo 50 de la LIR. Estas son: "- La adquisición de dichos activos fijos va a suponer, con toda seguridad, la existencia de un establecimiento permanente, dada la amplitud de su definición en la legislación interna española. Podrían enajenarse en España activos fijos de empresas no residentes sin establecimiento permanente y reinvertirse su producto en otros activos en nuestro país, pero en este caso, la tributación separada ignoraría toda eventual reinversión posterior. - La persona física no residente no puede poseer una vivienda habitual en España. El art. 78.4.b) de la Ley define ésta como la vivienda en la que el sujeto pasivo resida durante un plazo continuado de tres años (o, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda). Es decir, para disponer de una vivienda habitual en España, es necesario ser sujeto por obligación personal". Aquí cabe mencionar la *Contestación a Consulta de 23.4.1987*, citada por Baena, en la cual se declaró, "en relación con la enajenación de un estudio (apartamento, no local comercial) por un no residente sin establecimiento permanente que el pago del impuesto por la obtención del incremento es independiente de la utilización posterior del dinero; es decir, que la reinversión no le exime del pago".

147 El apartado Uno del artículo 44 de la LIR ha sido modificado por el artículo 3 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (B.O.E. de 31 de diciembre), de medidas fiscales,

sionales que se reinvierten en bienes de la misma naturaleza y destino, tanto para personas físicas como jurídicas, y por enajenación de la vivienda habitual, sólo para personas físicas) resulta virtualmente inaplicable a no residentes sin establecimiento permanente...".[146]

En cuanto a las excepciones al régimen general, éstas son las siguientes:

a) No será aplicable la exención, señalada por el artículo 44.1 de la LIR en su segundo párrafo, de los incrementos de patrimonio producidos en transmisiones onerosas cuando el importe global de las mismas, durante el año natural, no supere las 500.000 pesetas. Por tanto, las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente tributarán por todos los incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, cualquiera que sea la cuantía de éstos. La no aplicación de esta exención armoniza con el régimen que estamos tratando ya que sería contradictorio con el mismo computar las transmisiones durante el "año natural" a efectos de conocer si supera o no las 500.000 pesetas. El devengo es instantáneo sin que se tenga en cuenta la existencia de un periodo impositivo como puede ser el año natural.[147]

---

146 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 181. El citado autor señala dos razones, perfectamente válidas, para la no aplicación del artículo 50 de la LIR. Estas son: "- La adquisición de dichos activos fijos va a suponer, con toda seguridad, la existencia de un establecimiento permanente, dada la amplitud de su definición en la legislación interna española. Podrían enajenarse en España activos fijos de empresas no residentes sin establecimiento permanente y reinvertirse su producto en otros activos en nuestro país, pero en este caso, la tributación separada ignoraría toda eventual reinversión posterior. - La persona física no residente no puede poseer una vivienda habitual en España. El art. 78.4.b) de la Ley define ésta como la vivienda en la que el sujeto pasivo resida durante un plazo continuado de tres años (o, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda). Es decir, para disponer de una vivienda habitual en España, es necesario ser sujeto por obligación personal". Aquí cabe mencionar la *Contestación a Consulta de 23.4.1987*, citada por Baena, en la cual se declaró, "en relación con la enajenación de un estudio (apartamento, no local comercial) por un no residente sin establecimiento permanente que el pago del impuesto por la obtención del incremento es independiente de la utilización posterior del dinero; es decir, que la reinversión no le exime del pago".

147 El apartado Uno del artículo 44 de la LIR ha sido modificado por el artículo 3 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (B.O.E. de 31 de diciembre), de medidas fiscales,

b) La segunda excepción señalada por el artículo 18.3 de la LIR es la referente a la no aplicación del apartado 4 del artículo 44 de la Ley.[148] Por tanto, en los casos de división de la cosa común, disolución de una comunidad de bienes o en la separación de un comunero en donde existan comuneros o partícipes no residentes, se tendrá un incremento o disminución de patrimonio. González Poveda observa que el problema radicaría entonces en determinar el incremento producido ya que la norma, si bien señala los casos en los que se considera que no existe incremento o disminución de patrimonio, no señala forma alguna de determinar el cálculo de los mismos para los casos señalados en la norma. En relación al supuesto de disolución de sociedad de gananciales o el de extinción del régimen económico matrimonial de participación, el mencionado autor señala acertadamente que dicho supuesto esta pensado para sujetos pasivos residentes en España y en ningún caso para personas no residentes en

---

administrativas y de orden social. El nuevo apartado Uno del artículo 44 de la LIR establece lo siguiente:

"Uno. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

No estarán sujetos los incrementos netos del patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas.

Si el importe global a que se refiere el párrafo anterior procede, en todo o en parte, de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de éstas estarán sujetos al impuesto".

A pesar que el artículo 18.3 de la LIR no ha sido aún modificado para coordinarlo con las modificaciones introducidas en el apartado citado, modificaciones que tienen su origen en la Ley 22/1993 de 29 de diciembre, entendemos que la no aplicación de la exención para las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente sigue vigente.

148 El artículo 44.4 de la LIR establece lo siguiente: "Se estimará que no existe incremento o disminución de patrimonio:

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

d) En los supuestos de reducción de capital. No obstante, cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta minorará el valor de adquisición de los valores afectados, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

las que el estado civil y las circunstancias familiares carecen de relevancia.[149]

Por último, con respecto a la reducción de capital de una sociedad, debemos detenernos un momento. Al respecto, el Legislador ha querido evitar, por medio del artículo 44.4.d) de la LIR, las denominadas "operaciones acordeón". Por medio de estas operaciones, las sociedades, en lugar de repartir beneficios a sus accionistas extranjeros, en especial a los accionistas residentes en países con los cuales existe convenio de doble imposición, y para evitar el gravamen al tipo reducido recogido en los convenios, reducían capital devolviendo las aportaciones a los socios, lo cual suponía para éstos una disminución o un incremento de patrimonio dependiendo de si el socio adquirió su participación en la sociedad a un precio distinto del valor nominal de la aportación. De esta manera, las utilidades se iban acumulando en las reservas de la sociedad como beneficios no distribuidos para ser luego repartidos al momento de efectuarse una reducción de capital. Posteriormente, la sociedad compraba las acciones de sus accionistas a un valor superior al nominal y de esta manera, el beneficio no distribuido dejaba de estar gravado ya que la reducción de capital de una sociedad, así como su aumento, son operaciones que no tienen relevancia a efectos del Impuesto sobre la Renta. Cuando se reponga el capital de la sociedad, las reservas serán repartidas sin que sean éstas gravadas.[150] Para evitar estas situaciones, el Legislador ha calificado como rendimiento del capital mobiliario el exceso que provenga de la devolución al accionista o socio sobre el valor de adquisición de su participación.[151]

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos".

149 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., págs. 433-434.

150 Inclusive, en el caso de separación de socios o cuando se amorticen acciones, la reducción de capital podría producir no sólo la devolución del capital aportado por el socio sino también la entrega de la parte proporcional de las reservas acumuladas y que, además, se le pague al socio una cantidad a efectos de compensar su separación de la sociedad así como el dejar de participar en los beneficios que a futuro obtenga la sociedad.

151 Al respecto, González Poveda señala que "esta regla no es de aplicación al socio no residente persona física, aunque sí lo es, paradójicamente, cuando el socio es una persona jurídica... La razón de esta diferencia de tratamiento fiscal parece estar en que el párrafo d) del artículo 44.2 (sic) de la Ley, que califica de rendimiento del

Por tanto, la reducción de capital de una sociedad que afecte a una persona física no residente socio de dicha sociedad, dará lugar siempre a un incremento o a una disminución de patrimonio y no a rendimientos de capital mobiliario. A pesar que la LIR no establece una norma específica, será gravada la diferencia entre el importe devuelto al socio por su participación y el valor de adquisición de la misma. Además serán aplicables las reducciones correspondientes de acuerdo al tiempo de permanencia de la participación en el patrimonio del sujeto pasivo.[152]

1.4.6. La retención a cuenta sobre las transmisiones de bienes inmuebles.

El artículo 19.1.b) de la LIR, además de indicar el tipo aplicable para los incrementos de patrimonio, establece para los casos de transmisiones de bienes inmuebles situados en España por sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, la obligación por parte del adquirente de retener e ingresar el 10% del precio acordado en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos. Además se indica que esta obligación de retener a cuenta no será aplicable cuando se trate de bienes inmuebles adquiridos con más de veinte años de antelación a la fecha de la transmisión así como que éstos no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo.[153]

---

capital mobiliario la ganancia obtenida por el socio en una reducción de capital, no figuraba en el texto de la Ley del IRPF aprobada por las Cortes, añadiéndose por el Senado mediante una enmienda. Una modificación similar se hizo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades redactando de nuevo el artículo 15 de la Ley 61/1978, pero esta modificación no ha ido acompañada de la modificación del ámbito de aplicación de la obligación real de contribuir en un sentido similar al de la nueva Ley del IRPF. Al no modificarse en la Ley 18/1991 la remisión que hacía su artículo 18 (base imponible de los no residentes) al apartado 4 del artículo 44, se produce esta diferencia de tratamiento fiscal de las reducciones de capital según que el socio no residente sea una persona física o una persona jurídica" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., pág. 434).

152 Al respecto, Pérez Rodilla observa que en este último supuesto, "queda confuso cuál es la calificación y el tratamiento fiscal que corresponde dar al exceso que pudiera resultar en esta clase de operaciones" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., pag. 85).

153 El artículo 23.5 de la LIS establece la misma obligación. Dicho apartado fue añadido por la Disposición Adicional Cinco de la Ley 18/1991. El segundo párrafo de la norma citada establece lo siguiente: "Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el titular del inmueble sea una persona física y dicho inmueble

Diversos problemas y dudas ha originado la retencion en cuestión. Para Baena Aguilar, esta retención "constituye, en puridad, la única retención a cuenta que subsiste en la obligación real sin establecimiento permanente, pues las demás retenciones son definitivas o a título de tributo (otra cuestión es que la persona obligada a retener no acierte a hacerlo con el porcentaje debido al no residente, bien por desconocer su condición, bien porque el no residente no la acredite oportunamente; en este caso existirá un crédito a favor de la Administración por la diferencia no retenida, o un derecho a la devolución si la retención fue excesiva)".[154] De allí, señala Baena, el contenido del artículo 43.2.g) del RIR cuando establece que no existirá obligación de retener o ingresar a cuenta sobre los rendimientos que se satisfagan o abonen a sujetos pasivos por obligación real de contribuir que actuen sin mediación de establecimiento permanente, "cuando se acredite el pago del Impuesto". Así mismo, Carbajo Vasco observa que "la estructura de este 'pago a cuenta' plantea enormes problemas interpretativos, pues ni siquiera está clara su naturaleza: por un lado, su ubicación en el artículo 19 de la Ley 18/1991, titulado 'Deuda tributaria', llevaría a considerarlo como un impuesto autónomo porque, además, el concepto de deuda tributaria contenido en el artículo 58 de la LGT es el cierre del proceso sustancial de liquidación de todo tributo...".[155]

El artículo 73.2 del RIR, al delimitar esta retención a cuenta, establece dos situaciones en las cuales el adquirente se libera de la obligación de retener. La primera excepción busca evitar que el adquirente tenga dificultades para conocer si el transmitente es o no residente en España. Para ello, el artículo 73.2.a) establece que el adquirente queda libera-

---

hubiese sido adquirido con más de veinte años de antelación a la fecha de transmisión sin que haya sido objeto de mejoras durante ese tiempo". Véanse al respecto las *Contestaciones a Consultas de 16.1.1992 y de 7.7.1992* (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., págs. 77-78).

154 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 189-190. Acertadamente comenta este autor que con todo, se trata de "una obligación *sui generis*, pues en el momento de devengarse la obligación principal no es futura ni incierta".

155 CARBAJO VASCO, Domingo: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. D-632.

do de la obligación de retener "cuando el transmitente acredite su sujeción al régimen de obligación personal del impuesto mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria o mediante la exhibición de la declaración por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiese vencido". Con la presentación de estos documentos se estaría evitando pues aplicar el artículo 12 de la LIR, a efectos de conocer con rapidez si el transmitente es o no residente en territorio español.[156] Carbajo Vasco observa que "de manera sorprendente la Disposición Adicional Cuarta de la Orden de 31 de enero de 1992 regula otro procedimiento a instancia de parte, *completamente distinto* del anterior, incluso procedimentalmente, ¿se trata de dos vías alternativas para probar la residencia en España o, dado el rango jerárquico de las normas, la contenida en la Orden es subsidiaria de la primera?" (el subrayado es nuestro).[157] No compartimos esta apreciación. Lo que determina la Orden de 31 de enero de 1992 en la mencionada Disposición Adicional es simplemente el procedimiento mediante el cual el transmitente puede obtener la certificación mencionada por el RIR. La Orden complementa pues lo señalado por el Reglamento.[158]

---

156 Con respecto a conocer si el transmitente es o no residente, Pérez Rodilla indica que esta circunstancia "va a ser difícil que conozca con toda seguridad el adquirente porque depende de un conjunto de variables (posible residencia fiscal en otro país, imposibilidad en la fecha de transmisión de realizar el cómputo de los 183 días, etc.) difícilmente comprobables por el responsable del ingreso del pago a cuenta. En transmisiones de inmuebles en que la plusvalía gravable sea reducida por mediar, por ejemplo, un corto plazo entre la fecha de adquisición y enajenación, el 10% de este último valor puede suponer ingresar a cuenta un elevado montante que desincentive esta clase de operaciones con no residentes por la inmovilización financiera que estos pagos a cuenta puedan originar" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., pág. 86).

157 CARBAJO VASCO, Domingo: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. D-633.

158 La Disposición Adicional Cuarta de la Orden de 31 de enero de 1992 establece lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades que vayan a transmitir mediante precio un bien inmueble situado en España podrán solicitar que se les expida una certificación acreditativa de su sujeción a dichos impuestos por obligación personal.

2. El escrito de solicitud contendrá los siguientes datos:

a) Apellido y nombre o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del solicitante y, en su caso, del representante.

La segunda excepción es la que se refiere a los inmuebles adquiridos con más de veinte años de antelación a la fecha de la transmisión y que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo, excepción ya mencionada en la Ley. Pero además, el artículo 73.2.b) del RIR añade que el sujeto pasivo "deberá hacer constar expresamente en documento público que el inmueble no ha sido objeto de mejoras en el referido periodo". Lo señalado por este artículo es redundante ya que el artículo 45.2.e) de la LIR declara no sujetos al impuesto la transmisión de inmuebles bajo estos supuestos. Igualmente, el artículo 45.3 de la Ley, en relación a las mejoras, establece que la parte del incremento proporcional a las mejoras es independiente de la plusvalía que corresponda al valor de adquisición al momento de la determinación del periodo de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo.

Por último, el obligado a retener deberá presentar declaración en el órgano competente de la Administración del lugar de situación del inmueble y tendrá como plazo un mes a partir de la fecha de transmisión para ingresar el importe retenido en el Tesoro Público. Así mismo, el sujeto pasivo deberá declarar e ingresar el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido por el adquirente. El plazo señalado para estos efectos por el artículo 73.4 del RIR es de tres meses a partir

---

b) Solicitud de la certificación acreditativa de estar sujeto por obligación personal al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades.

c) Identificación del inmueble cuya transmisión motiva la solicitud con indicación de los siguientes datos: Calle, número, identificación del piso o local, lugar de situación, localidad, municipio y provincia.

d) Fecha en que se prevea realizar dicha transmisión.

e) Documentos y justificantes que, en su caso, se aportan junto con la solicitud, con el fin de probar la residencia en territorio español.

f) Fecha y firma del solicitante.

3. Las solicitudes se presentarán en la Administración o en la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del solicitante.

4. El órgano de gestión deberá expedir el certificado positivo o negativo en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes a aquél en que fue solicitado.

5. El certificado se expedirá por duplicado, entregándose un ejemplar al solicitante y quedando otro en poder del órgano de gestión para su posterior archivo en la carpeta fiscal del interesado.

6. Los certificados positivos expedidos tendrán validéz en relación con el periodo impositivo a que se refieran cuando se trate de personas físicas. Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los certificados positivos expedidos tendrán validez durante el mes siguiente a la fecha de su expedición".

del término del plazo establecido para el ingreso de la retención. En caso de que hubiere exceso ingresado a cuenta, la Administración procederá a la devolución respectiva una vez realizadas las comprobaciones necesarias. Pero si el obligado no hubiere llevado a cabo el ingreso de la retención, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del impuesto. A nuestro parecer, ésta garantía señalada por la Administración es igualmente aplicable cuando el obligado no hubiere efectuado la retención. Todas estas medidas "exigirán la creación de un ágil procedimiento que garantice conjuntamente el pago del Impuesto, la seguridad jurídica del adquirente y la agilidad de las transacciones internacionales de esta clase de bienes inmuebles".[159] Cabe añadir que, de acuerdo con la Orden de 7 de enero de 1992 (B.O.E. de 13 de enero), el modelo de declaración de esta retención a utilizar es el modelo 211.

1.4.7. Deducciones en la cuota.

Tratándose de obligación real de contribuir, las deducciones no son muchas, especialmente en un régimen de tributación como el que estamos tratando en el que el gravamen se aplica sobre la cuantía íntegra devengada. Las únicas deducciones de la cuota señaladas por la LIR en su artículo 20.1 serían las siguientes:

a) Deducciones por *donativos*, en los mismos términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir. Así, por ejemplo, se deberán de justificar los donativos de acuerdo a lo señalado por el artículo 79 de la LIR mediante la documentación apropiada; y

b) Las *retenciones* que les hayan sido efectivamente practicadas así como "*otros pagos a cuenta*" efectuados, "sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Regímen Fiscal de Determinados Activos Financieros". En relación a las retenciones, la única retención que podemos deducir de la cuota a la fecha es la del 10% del precio acordado aplicable sobre las transmisiones de bienes inmuebles situados en España. De otro lado, al no existir en la obligación real sin establecimiento permanente los denominados pagos fraccionados, cuando la LIR

---

159 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., pág. 86.

se refiere a otros pagos a cuenta, se esta refiriendo a los ingresos a cuenta realizados sobre pagos en especie.

1.5. Obligaciones formales y declaración del impuesto.

En relación a las obligaciones y deberes formales, el artículo 21 de la LIR se remite a las obligaciones señaladas en el Título X de la misma, esto es, los artículos 96 a 104 en lo aplicable a los sujetos pasivos por obligación real sin establecimiento permanente, así como al artículo 75 del RIR.

1.5.1. El domicilio fiscal.

La obligación de indicar domicilio fiscal está contenida en el artículo 45 y 46 de la LGT ya que la LIR no indica nada al respecto.[160] Efectivamente, el artículo 45.1 de la LGT establece que el domicilio fiscal de las personas naturales será el de su residencia habitual[161] siendo el artículo 46.1 el que señale, para los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses, la obligación de nombrar representante "con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública". Por tanto, el domicilio fiscal de las personas físicas no residentes que operen en España sin establecimiento permanente será el de su representante en territorio español.[162]

---

160 Ver: ACOSTA ESPAÑA, Rafaél: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo I, Ley General Tributaria, Edersa, 1982, págs. 384 y ss.; GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho Financiero*, Vol. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, pág. 485 y ss.; ALONSO FERNANDEZ, F.: *El domicilio fiscal*, en: Comentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma, homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Vol. I, IEF, Madrid, 1991; y BAENA AGUILAR, Angel: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., págs. 472 y ss.

161 No hay que confundir residencia habitual con domicilio aunque ambos puedan coincidir. El domicilio tributario se refiere al lugar señalado a la Administración de la Hacienda Pública, a efectos de todo lo que sean notificaciones, inspecciones, etc. Es decir, las relaciones jurídico-tributarias de tipo administrativas que pueda tener el contribuyente con la Administración. En cambio, la residencia habitual o efectiva es un concepto más vinculado al hecho imponible de un tributo personal determinado.

162 En relación al domicilio, el artículo 40 del Código Civil Español establece en su primer párrafo, referido a las personas naturales, lo siguiente: "Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas

Como se puede apreciar, las personas físicas no residentes carecen de domicilio fiscal en España en sentido estricto. Toda su vinculación con la Administración Tributaria se efectuará por intermedio de un representante. De allí que pueda decirse que el domicilio de dicho representante constituye el domicilio fiscal de la persona física no residente.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá exigir a los sujetos pasivos, personas físicas o jurídicas residentes como no residentes, la declaración de su domicilio fiscal. En el caso que el sujeto pásivo cambie su domicilio, deberá poner en conocimiento de la Administración dicho cambio mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta el momento en que se presente la citada declaración tributaria. Del mismo modo, la Administración podrá rectificar el domicilio fiscal de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.[163]

---

naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil". Sobre el concepto civil y tributario de domicilio fiscal, Albiñana señala que la Jurisprudencia suprema ha establecido en reiteradas sentencias, que el concepto civil de domicilio se refiere no a la permanencia en sí, interrumpida más o menos en un lugar determinado, sino a la voluntad de la persona de establecerse de manera efectiva y permanente. Esto quiere decir, que el concepto civil de domicilio apunta más al plano subjetivo de la persona, es decir, su voluntad, que al objetivo en sí de permanecer en un lugar por un tiempo determinado (ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *Sistema tributario español y comparado,* op. cit., pág. 136). El Derecho tributario opta, en cambio, por un concepto de domicilio más funcional u objetivo. Al respecto, Carbajo Vasco y Arévalo Arias señalan lo siguiente: "...desde el punto de vista fiscal, y a efectos de evitar prácticas fraudulentas, interesa más la efectividad de la residencia de una persona física o jurídica que su voluntad de fijarla en uno u otro lugar" (CARBAJO VASCO, Domingo y AREVALO ARIAS, Julián: *Una nota sobre el Domicilio Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, Crónica Tributaria, Nº 43, pág. 57). Para De Juan y Peñalosa el domicilio fiscal "...es una circunstancia de lugar cuyos efectos fiscales no son los de atribuir una jurisdicción fiscal -propiamente dicha- sino unas facultades administrativas-fiscales a determinadas autoridades con poderes circunscritos a una demarcación administrativa. Es el lugar donde deben presentarse declaraciones, o pagar, o ser controlado, etc." (DE JUAN Y PEÑALOSA, José luis: *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria.* op. cit., pág. 165).

163 Cabe mencionar que el artículo 10.2.a) del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio (B.O.E. del 10 de agosto), por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios, establece la obligación de presentar una declaración de modificación cuando varíe cualquiera de los datos de la declaración de comienzo de una actividad, entre los que se encuentra el domicilio fiscal del sujeto. Del mismo modo, el artículo 16

1.5.2. Obligación de nombrar representante.

De acuerdo con el artículo 22 de la LIR, existe la obligación general de nombrar representante, ya sea persona física o jurídica, que domicilie en territorio español.[164] El primer apartado de este artículo reproduce la obligación, señalada en el artículo 46.1 de la LGT, para las personas físicas no residentes de nombrar un representante con domicilio en España.[165] Así mismo, el artículo 22 establece el plazo de dos meses, a partir de la fecha del nombramiento, para ponerlo en conocimiento de la Administración. Sin embargo, la norma en cuestión plantea diversos problemas como los siguientes:[166]

---

de la misma norma establece el procedimiento a seguir cuando se produzca a instancia de la Administración, el cambio de domicilio fiscal en el ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de Hacienda.

164 El artículo 22 de la LIR, modificado en su apartado Uno por la Ley 29/1993 de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, establece lo siguiente:
"Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto.
El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración el nombramiento debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.
No existirá obligación de nombrar representante cuando sólo se disponga en España de una vivienda y ésta se designe como domicilio a efectos de notificaciones.
Dos. A efectos de este Impuesto, se consideran representantes de los *establecimientos permanentes* quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.
Cuando estas personas no estuviesen domiciliadas en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior.
Tres. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado uno constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas" (el subrayado es nuestro).

165 Véase la *Contestación a Consulta de 31.1.1991* en donde se establece la obligación por parte de un residente en el Reino Unido de nombrar representante por el Impuesto sobre la Renta, cuando únicamente posee una vivienda de uso propio en Canarias (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., pág. 88).

166 Sobre la obligación de nombrar representante ver: RODRIGUEZ ONDARZA, josé A. y RUBIO GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op, cit., págs. 56-57; FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 27-28; DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impues-*

a) En primer lugar, ¿cuándo se debe nombrar representante en España y cuál es el plazo para efectuar el nombramiento del mismo? ya que el indicado plazo de dos meses es tan sólo para "poner en conocimiento de la Administración" el nombramiento cuando éste se efectue. Existe aquí pues un vacío importante ya que el no residente podría permanecer indefinidamente sin representante.[167]

b) En segundo lugar, la norma no indica si el nombramiento debe de ser específico para cada renta que obtenga el no residente en España o general, es decir, único para todas las rentas que dicho no residente obtenga.

c) En tercer lugar, la norma no señala qué forma jurídica debe revestir el nombramiento del representante.

d) Y en cuarto lugar, con respecto a la responsabilidad del representante, la norma en cuestión no indica nada al respecto. Puede decirse

---

to sobre la Renta de las Personas Físicas, op. cit., pág. 224; ACOSTA ESPAÑA, Rafaél: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Ley General Tributaria, Tomo I, Edersa, 1982, págs. 370 y ss.; LEJEUNE, E.: *Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 115, 1975, pág.153; CAYON GALIARDO, A.: *Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria.*, Crónica Tributaria Nº 50, 1984, pág. 161; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: *Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria.*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 209, set.-oct. 1990, pág. 1125; y PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, quinta ed., Edersa, Madrid, pág. 258 y ss.

167 Pérez Rodilla, con toda lógica, señala que esta omisión hace que el plazo de comunicación a la Administración sea inoperante "si previamente no se establece en qué supuestos debe realizarse el mismo y de qué plazo se dispone para realizar materialmente dicho nombramiento" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., pág. 88). Sobre esta problemática, González Poveda observa lo siguiente: "El legislador parece suponer que el no residente es una persona que opera habitualmente en territorio español, lo cual no es cierto en muchos casos. Por ejemplo, una persona que se limita a realizar una compra de valores para venderlos a los quince días obteniendo una ganancia debe presentar su declaración en el plazo de un mes, y sin embargo tiene dos meses para comunicar a la Administración que ha nombrado un representante. Parece lógico que el nombramiento del representante se hiciera con anterioridad al devengo del impuesto, pero la Ley no dice nada al respecto" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 473).

que convierte al representante en un simple gestor, es decir, lo limita al simple cumplimiento de las obligaciones formales del no residente sin que recaiga ninguna clase de responsabilidad sobre dicho representante.

Veamos brevemente cada una de estas cuestiones. En primer lugar, en relación al vacío señalado en la norma, es decir, al no conocerse a partir de qué momento debe producirse el nombramiento del representante y el plazo para efectuarlo, somos de la opinión que la obligación de nombrar representante nacería en el momento en el que se realice el hecho imponible, esto es, cuando la persona no residente obtenga rentas en España. A partir de dicho momento, el sujeto pasivo no residente dispone de los dos meses señalados en la norma, para comunicar el nombramiento a la Administración Tributaria.[168]

En segundo lugar, en relación a los alcances de la representación, es decir, si debe nombrarse un representante para cada renta que se vaya obteniendo en España o si basta un representante único para todas las rentas que se obtengan en general, opinamos de un lado, que es perféctamente válido el nombramiento de un único representante a efectos de todas las rentas que pueda obtener el sujeto no residente. Así mismo, compartimos la opinión de Baena Aguilar en el sentido de considerar también admisible la posibilidad de apoderamientos parciales o limitados, relacionados con determinadas rentas.[169] El objetivo de la norma y lo que desea la Administración es tener una persona que represente al no residente para todas las rentas que éste obtenga en España, al margen de que este representante tenga poderes amplios y generales o tan sólo especiales para la obtención de determinadas rentas como pueden ser, por ejemplo, la negociación de acciones en Bolsa y la obtención de los rendimientos producto de dichas negociaciones. De otro lado, tampoco le interesará en sobremanera a la Administración que el sujeto no residente tenga uno o varios representantes en España siempre y cuando exista efectivamente un representante con quien relacionarse al momento de la obtención de la renta por el no residente, cosa que por cierto no es muy frecuente como veremos más adelante.

---

168 Baena Aguilar es de la misma opinión (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 217).

169 Ibid., págs. 215-216.

En tercer lugar, en cuanto a la forma jurídica que debe revestir el nombramiento de representante o, lo que es lo mismo, cómo se debe acreditar la representación, la D.G.T. establece en su *Contestación a Consulta de 6.8.1985* que "el documento acreditativo de la representación habrá de otorgarse ante fedatario público conforme a la Ley general del país de residencia del interesado (Cód. Civil, art. 9°). La firma del fedatario deberá ser legitimada por la representación diplomática o consular española en el mismo país. La aceptación expresa, preceptiva, del mandato, por parte del representante, se hará constar en el documento o copia autorizada del mismo, en el que se constituye o en otro documento".[170]

Por último, respecto a la problemática entre responsabilidad y representación, será necesario que pasemos a analizar brevemente el artículo 46 de la LGT para posteriormente referirnos al tema de la responsabilidad en la representación y su vinculación con las figuras del gestor, el depositario y el pagador.

En relación al artículo 46 de la LGT,[171] Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano le dan carácter mixto, entre representación legal y voluntaria, al citado artículo ya que obliga a designar representantes en España a los no residentes, pero respetando la libre designación por parte de éstos.[172] Al margen de éste comentario, son muchas las críticas que ha recibido el artículo 46 de la LGT, en especial su apartado primero ya que, como podrá verse en el último capítulo, aquellas personas jurídicas no residentes que operen mediante establecimientos permanentes en España estarán representadas por quienes figuren como tales en el Registro

---

170 CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., pág. 39.

171 El artículo 46 de la LGT establece lo siguiente:
"1. Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural, vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública.
2. Las personas jurídicas residentes en el extranjero, que desarrollen actividades en España, tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios."

172 MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 381.

Mercantil o en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.

Efectivamente, si bien la función del artículo 46.1 de la LGT era la de establecer un vínculo entre el no residente con la Administración tributaria a efecto de notificaciones, comprobaciones, investigaciones de la Inspección de los Tributos, etc. para algunos autores dicho artículo carece de vigencia efectiva o de viabilidad operativa. En otras palabras, el artículo 46.1 carece de sentido. Tal es la opinión, por ejemplo, de José Luis De Juan y Peñalosa el cual critica severamente dicho artículo no sin razón. El referido autor señala que el artículo 46.1 de la LGT "tiene una apariencia de lógica que desaparece en cuanto se lee su contenido y se pretende medir su alcance real". Es un punto de vista eminentemente práctico. Creemos que vale la pena citar a éste autor cuando nos habla de la existencia de "...un mundo prácticamente infinito de no residentes con obligación de designar representante con domicilio en España. A todos, sin excepción, se refiere el artículo 46.1. Mucho nos tememos que la inmensa mayoría no conoce siquiera tan dudosa obligación. El precepto es hoy incumplible y afortunadamente no se cumple porque significaría un obstáculo insalvable para la inversión extranjera en valores y, en general, para nuestras relaciones económicas exteriores".[173]

---

173 DE JUAN Y PEÑALOSA, José Luis: *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria.*, op. cit., págs. 171-172. Este autor comprende la necesidad de este artículo en 1963 cuando España se encontraba aún aislada, las inversiones extranjeras eran algo singular y "cuando el sistema fiscal estaba basado en unos impuestos a cuenta -única tributación de los no residentes- y en los que el llamado sujeto pasivo era -según alguna doctrina- el pagador de las rentas siempre residente en España. En estas circunstancias el no residente, que fuera al propio tiempo sujeto pasivo, era un supuesto excepcional. Por otra parte nos parece que el artículo 46.1 no está pensado para los impuesto indirectos y otros tributos distintos de los que gravaban la renta. A decir verdad, no sabemos a quien se aplicaba el artículo 46.1". Otro autor que critica, tanto el artículo 46.1 de la LGT como, en general, el tratamiento que la legislación fiscal española da a la figura del representante en materia tributaria, es Antonio Cayón Galiardo. Señala dicho autor que "la institución de la representación no puede regularse con la mirada puesta en los principios de comodidad recaudatoria y gestora, que parece fueron las guías fundamentales" del modo como el Legislador a tratado a dicha institución. Añade que se utiliza "la técnica de confundir al representante con alguna suerte de responsabilidad tributaria" y que existe una "tendencia a convertir a los representantes en deudores tributarios" (CAYON GALIARDO, A.: *Capacidad de obrar y representación en la LGT,* op. cit. pág.160). Estamos de acuerdo con el referido autor cuando indica lo siguiente: "La forma en que el legis-

De acuerdo con el citado autor, hoy la situación a cambiado, cosa que es verdad, los sujetos pasivos residentes en el extranjero "son innumerables y la fluidez de inversiones y relaciones económicas con el exterior es infinitamente superior a la de la época en que nace la LGT." Por todo ello sostiene que el artículo 46.1 no debe de mantenerse ya que carece de aplicación real en la práctica.[174] Podemos decir que, en general, el tratamiento de la representación de los no residentes en la LGT ha sido muy criticado.

En lo que a la responsabilidad de las personas físicas no residentes se refiere, el artículo 19.3 de la LIR señala en su primer párrafo lo siguiente:

---

lador tributario contempla al representante está tan alejada de su configuración jurídica en el Derecho privado, en que responde frente a terceros sólo en cuanto poseedor de fondos del mandante que a tal efecto le hayan sido provistos, que, por el contrario, en el campo tributario se comienza por imponer tal condición a determinados sujetos y se termina por convertirlos en deudor del tributo." (Ibid., pág.161). Por último, en relación con la obligación de los no residentes de nombrar un representante en España, compartimos la opinión y argumentos de Carmona Fernández cuando señala que lo que la Ley quiere constituye a menudo un imposible. En primer lugar porque "la práctica consagra la infrecuente existencia de representantes formalmente designados por no residentes". En segundo lugar, porque "el legislador desea un representante habitual y regular para un impuesto no habitual ni regular, sino instantaneo..." ya que excluyendo los casos en que se actúe a través de establecimiento permanente en donde no existen problemas especiales en cuanto a la representación, "las rentas obtenidas sin establecimiento permanente son consideradas fiscalmente de modo aislado, y su devengo separado produce impuestos instantaneos y con frecuencia únicos en dilatados periodos de tiempo. Se quiere pues un representante habitual para un impuesto ocacional, y ello no es lógico ni afortunado". En tercer lugar debe apuntarse "la manifiesta dificultad de exacción de las sanciones impuestas al no residente no representado -por no estarlo- y no personado en el procedimiento". En cuarto lugar debe mencionarse que "la imperativa designación de representante puede chocar abiertamente con la normativa comunitaria sobre libertad de establecimiento y libre circulación de capitales, en la medida que suponga una traba material a la efectividad de dichos principios". Y por último, existe también "la dudosa legitimidad de la exigencia de designación de un representante formal, cuando el no residente no dispone de establecimiento permanente en España y cuando su régimen de tributación no varió substancialmente desde la Ley 5/1983, invalidando en buena parte los presupuestos (su antiguo tratamiento fiscal y mecanismo de declaración) que pudiera justificar, en un momento históricamente superado hoy, el mandato del artículo 46 de la Ley General Tributaria y de los artículos 11 y 10 de las Leyes 44 y 61 de 1978" (CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones*, Impuestos Nº 5, marzo de 1992, págs. 21 y 22).

174 De Juan y Peñalosa da tres sugerencias que, de acuerdo a su postura crítica, debe de tener en cuenta la LGT:

"En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente o el pagador de los rendimientos, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que hayan satisfecho".[175]

En primer lugar, a partir de la vigencia del artículo 19.3 de la LIR así como del artículo 23.6 de la LIS, cuyo texto es similar al citado artículo de la LIR (por lo que los presentes comentarios son válidos también para las entidades no residentes sin establecimiento permanente), ¿cuál es el concepto que tienen las normas en cuestión de "depositario" o de "gestor" para estos casos?[176] La respuesta a esta interrogante es muy impor-

---

"a) Que la designación de un representante es un negocio jurídico que recaba la voluntad de dos personas - el representante y el representado- y que no cabe imponer una obligación a una persona - no residente- cuyo cumplimiento depende de otra -el representante-, que puede aceptar o no.

b) Que tal obligación es muy dudosa en la medida en que trata de obligar a personas o entidades residentes en países donde la soberanía fiscal española no alcanza ni, por consiguiente, la obligatoriedad de nuestras leyes. Podrá exigirse como condición para repatriar, para interponer recursos, etc. pero no por el mero hecho de ser sujeto pasivo no residente...".

c) "Se trata de una obligación perturbadora e inconveniente. Basta pensar en lo que ocurriría si el posible inversor extranjero en títulos, o el empresario extranjero que realiza un trabajo -en el extranjero, vg.: en transporte- para un empresario español o... tuvieran que ocuparse de designar un representante en España. Se añadiría un obstáculo innecesario a la inversión..." (DE JUAN Y PEÑALOSA, José Luis: *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria.*, op. cit., pág.172).

175 Norma similar aparece en el artículo 6 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual reproduce los apartados uno y tres del artículo 22 de la LIR y en el artículo 10 de la LIS. Dicho artículo 6 en su apartado tres establece lo siguiente: "En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada".

176 Sobre el tema de la responsabilidad y los no residentes véase: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 474-476; BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 192-196 y 219-221; ARGILES GARCES DE MARCILLA, José Luis: *La deuda tributaria de las personas físicas no residentes y la responsabilidad tributaria*, Gaceta Fiscal Nº 101, julio de 1992; COLMENAR VALDES, Salvador: *La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes: sus elementos estructurales*, Crónica Tributaria Nº 67, 1993; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: *La representación de los no residentes en los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Fisicas y sobre el Patrimonio*, Revista Técnica Tributaria Nº 20, (enero-marzo) 1993; CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *La nue-*

tante ya que existe a partir del 1 de enero de 1992 una responsabilidad solidaria, tanto del depositario como del gestor, por los bienes y derechos de los no residentes sin establecimiento permanente. Pueden plantearse muchas cuestiones al respecto. Carmona Fernández se pregunta lo siguiente: "¿Habrá necesariamente que acudir a las fórmulas contractuales tipificadas civil y mercantilmente para el depósito o la gestión de intereses ajenos, o bastará que, de hecho, en términos puramente económicos, exista un depósito o una gestión eventual sobre el bien o derecho generador de las rentas? ¿Qué documentación se considerará bastante para probar que la gestión o el depósito está "encomendado" a un tercero? ¿Se requerirá un mínimo de habitualidad en dicha encomienda? Una orden de compra y venta de títulos a una entidad bancaria, ¿Será razón bastante para considerar a ésta como responsable solidario de la deuda tributaria correspondiente a las rentas obtenidas?...".[177]

---

va reponsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones, op. cit., págs. 23 y ss.; y del mismo autor: *El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica*, Impuestos, tomo II, 1988 pág. 92 y ss.; y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *El representante tributario de los no-residentes*, Impuestos Nº1, enero de 1992.

177 CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *La nueva reponsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones*, op. cit., pág. 23. En relación al concepto de pagador, la *Resolución del T.E.A.C. de 24.4.1991* estableció lo siguiente: "Que una interprestación de la normativa citada, en su aplicación al presente caso, a pesar de la *imprecisa redacción* del art. 17,3 de la L 5/1983, no debe llevar a entender que solamente cuando el pagador ha asumido la gestión del rendimiento es responsable solidario de las cuotas debidas, pues tal criterio desvirtúa el sentido de la norma, y de la reforma acometida en 1983, que pretendió asegurar el cumplimieno de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo no residente, debiendo interpretarse en el sentido de entender que *el pagador incurre en esta responsabilidad aunque no se le considere representante legal ni forzoso*, pues ha de entenderse que la ley quiere forzar al pagador a exigir al perceptor de los rendimientos la justificación de haber pagado el impuesto o la constancia de que, en cumplimiento de sus propias obligaciones, se ha nombrado un representante que responda de las obligaciones fiscales del no residente; ni tampoco, a juicio de este Tribunal Central, una acertada interpretación de los preceptos *ha de limitar la responsabilidad solidaria del pagador a que tenga su residencia en territorio español...* en consecuencia, en una primera aproximación al tema, procede concluir que *la responsabilidad solidaria del pagador se impone con independencia de que asuma o no la gestión de los rendimientos y de que tenga o no la condición de residente...* sin embargo, como quiera que al pagador se le impone, por mandato legal, la responsabilidad solidaria del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos que satisface, aunque la ley no exija expresamente que los satisfaga a través de establecimiento permanente ni que tenga la condición de residente a efectos fiscales, *resulta indubitado que*

Ante éste cúmulo justificado de interrogantes y ante la ausencia de cualquier referencia al respecto, somos de la opinión de que se deberá de acudir necesariamente al Derecho Civil y al Mercantil, a efectos de sub-

---

únicamente cuando concurra alguno de estos supuestos, podrá la norma tributaria serle de aplicación..." (Impuestos, tomo II, 1991, págs. 644-647; en el mismo sentido la *Resolución del T.E.A.C. de 9.4.1991*, en: BANACLOCHE, Julio: *CISS - Revista de actualización - Materia fiscal - Jurisprudencia tributaria*, Ed. CISS S.A, Valencia, 1993, págs. 18/1/C-9 a C-11). Respecto al concepto de depositario, gestor o pagador, en la *Contestación a Consulta de 5.2.1992*, una Agencia de Servicios Turísticos con pago de facturas de electricidad, teléfono, reparaciones, pago del Impuesto de los propietarios del inmueble, sitos en territorio español, sin ser ellos residentes fiscalmente en España, desea conocer si por la prestación de estos servicios puede ser considerada representante de los no residentes y cuál es la responsabilidad que les afecta. La D.G.T. respondió que la prestación de los servicios mencionados "no convierte a quien los presta en representante de los sujetos pasivos no residentes, pero sí en gestor de sus bienes y rendimientos, por lo que será considerado como responsable solidario del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuya gestión tenga encomendada, de acuerdo con el artículo 19. Tres de la Ley del Impuesto. Para ser representante habrá de ser nombrado tal por los sujetos pasivos no residentes en territorio español, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la citada Ley". Así mismo, véase la *Contestación a Consulta de 19.2.1992* referente a un notario que va a intervenir en operaciones de compraventa de inmuebles situados en España en régimen de multipropiedad siendo los compradores personas no residentes en España. La intervención de dicho notario consistirá en autorizar las escrituras y en la apertura de una cuenta bancaria a su nombre en la que se ingresará el precio pagado por los compradores y se realizará el pago al vendedor. La D.G.T. respondió que de acuerdo con el artículo 19. Tres de la Ley del Impuesto, "la responsabilidad solidaria del depositario o gestor se refiere a las deudas tributarias correspondientes a las rentas que resulten de los bienes o derechos vinculados al depósito o a la gestión, por tanto, en el caso del consultante (el notario), no habrá responsabilidad solidaria en cuanto a las deudas tributarias correspondientes a las rentas que los compradores no residentes en régimen de multipropiedad puedan obtener de los bienes inmuebles situados en España objetos de la operación y sobre los que recaen sus derechos, puesto que en relación con los mismos el consultante no va a actuar como depositario o gestor. Sin embargo, en el caso que las sumas depositadas por los compradores produjeran un rendimiento, sí se daría el supuesto previsto en el artículo citado en relación con las deudas tributarias que resulten de dichos rendimientos, si el consultante recibiese el depósito o gestionase dichas cantidades". Respecto a si las figuras del depositario o gestor y la del representante de los no residentes son las mismas o distintas figuras tributarias, véase la *Contestación a Consulta de 23.3.1992* (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., págs. 85-86). Por último, véase la *Resolución del T.E.A.C. de 21 de julio de 1993* (Impuestos Nº 6, marzo de 1994).

sanar esta insuficiencia. En cuanto a la figura del depositario, serán de aplicación los artículos 1758 y siguientes del Código Civil Español, así como los artículos 303 y siguientes del Código de Comercio Español. En cuanto a la gestión, se deberá de acudir a los artículos 1888 y siguientes del ya mencionado Código Civil los cuales se refieren a la llamada "gestión de negocios ajenos".[178]

Además de lo señalado anteriormente, cabe mencionar que dichos depositarios o gestores deben de responder solidariamente "del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a...". Debemos añadir que la legislación que se venía aplicando hasta el 31 de diciembre de 1991 se refería a "las cuotas correspondientes" (artículo 17.3 de la Ley 5/1983 de 29 de junio), es decir, la cuota tributaria, concepto mucho más restrictivo que el de "deuda tributaria" que, como se sabe, es más ámplio.

En segundo lugar, con respecto al pagador como responsable solidario, las normas otorgan dicha responsabilidad por las "rentas que haya satisfecho". Es importante tener en cuenta que las normas utilizan los términos "pagador" y no "deudor", "rendimientos" y no "rentas"; finalmente se refiere a rendimientos "satisfechos" y no devengados. Estos matices son importantes ya que será responsable de los rendimientos y no de incrementos de patrimonio. Del mismo modo, será responsable de aquellos rendimientos satisfechos. Aqui surge un problema, pues ¿qué sucede en los casos en que dicho pagador haya obtenido rendimientos devengados más no satisfechos o percibidos en la práctica? Estamos de acuerdo con Carmona Fernández (el mismo problema existe en el caso de rendimien-

---

178 El artículo 1758 del Código Civil Español, referido al depósito, establece lo siguiente: "Se constituye el depósito desde que uno recibe la cosa ajena con la obligación de guardarla y de restituirla". Así mismo, el artículo 303 del Código de Comercio Español, señala lo siguiente: "Para que el depósito sea mercantil se requiere:
1° Que el depositario, al menos, sea comerciante.
2° Que las cosas depositadas sean objeto de comercio.
3° Que el depósito constituya por sí una operación mercantil, o se haga como causa o a consecuencia de operaciones mercantiles."
Con respecto a la gestión de negocios ajenos, el artículo 1888 del Código Civil Español indica lo siguiente: "El que se encarga voluntariamente de la agencia o administación de los negocios de otro, sin mandato de éste, está obligado a continuar su gestión hasta el término del asunto y sus incidencias, o a requerir al interesado para que le sustituya en la gestión, si se hallase en estado de poder hacerlo por sí."

tos presuntos a que se refiere el mencionado autor) en el sentido de no considerar responsable solidario al pagador que tan sólo ha reconocido un rendimiento devengado pero que no lo ha percibido o satisfecho materialmente. Esto se desprende de una interpretación literal de las normas en cuestión.[179]

Cabrían muchas interrogantes con respecto a estas normas. Interrogantes que, esperemos, tanto la doctrina como la jurisprudencia que se vaya produciendo, se encargarán de responder. Carmona Fenández en su interesante trabajo, trata de intentar resolver algunas de estas interrogantes que surgen de la lectura de las normas como, por ejemplo: ¿puede darse el caso de que existan dos o más responsables solidarios, es decir, el depositario, el gestor y el pagador, y por lo tanto existir un orden de prelación entre los mismos? El mencionado autor cree que puede darse el caso y de ser así, deberán de tener prioridad, en su opinión, el depositario o el gestor de negocios sobre el pagador. No podrán ser responsables solidarios los tres juntos ya que las normas al introducir la disyuntiva "o" no dejan alternativa. Deberá de escogerse a uno y a ése exigírsele la totalidad de la deuda tributaria. Esta conclusión se corrobora con la última modificación efectuada en la LGT por el artículo 86 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, el cual añade un apartado 5 al artículo 37 de la LGT que establece lo siguiente: "Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos". Asi mismo, César Albiñana observa que hay que tener en cuenta que "tanto la posición del depositario, como la del gestor de los bienes y derechos, es fruto de una relación contractual, ajena y previa a cualquier actuación de la Administración de la Hacienda Pública".[180] De allí que en el caso que

---

179 CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *La nueva reponsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones*, op. cit. págs. 23-24.

180 ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *El representante tributario de los no-residentes*, op. cit., pág. 21. Algunas de las interrogantes que se plantea el mencionado autor son, por ejemplo, la posibilidad del responsable solidario de autoliquidar el impuesto, o ¿hasta que límites se es responsable solidario ya que las normas se refieren al "ingreso de las deudas tributarias" con lo que habrá que incluir todos los conceptos señalados por el artículo 58 de la LGT referido a los elementos que conforman la deuda tributaria? o ¿qué sucede cuando el responsable solidario es también no residente?, etc. (Ibid., pág. 24 y ss.). Recomendamos la lectura de éste excelente

el no residente no tenga depositario ni gestor, la responsabilidad recaiga en el pagador.

A modo de conclusión del análisis de estas normas podemos afirmar que, en primer lugar, se mantiene la figura del pagador de rendimientos a los no residentes con responsabilidad solidaria, figura introducida por la Ley 5/1983, de 29 de junio. En segundo lugar, la nueva normativa introduce dos nuevas figuras: la del depositario y la del gestor de los bienes y derechos de los no residentes, ambos también con responsabilidad solidaria al lado del pagador. En tercer lugar, la ya indicada responsabilidad solidaria es por las deudas tributarias que correspondan al no residente, dejando de lado el tratamiento anterior referido a la cuota tributaria. Y por último, quizá la conclusión más interesante, puede decirse que se mantiene la figura del representante del no residente pero sin la responsabilidad solidaria que le imponía el artículo 17.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio.[181]

---

trabajo ya que nos plantea problemas muy interesantes que se irán solucionando a medida que se vaya aplicando los ya citados artículos 19.3 de la LIR y 23.6 de la LIS.

181 De lo indicado en la *Contestación a Consulta de 13.10.1992* se concluye que en la LIR -así como en la LIS y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas- la representación de los no residentes se contempla con independencia de la responsabilidad por las correspondientes deudas tributarias. El representante no responde de dichas deudas salvo que sea, a la vez, depositario, gestor o pagador de los bienes, derechos o rentas correspondientes (Carta Tributaria Nº 187, setiembre de 1993, págs. 117-118). Así mismo, a modo de resumen, en la *Contestación a Consulta de 23.1.1992*, la D.G.T. indicó lo siguiente:

"- La normativa de referencia se limita a exigir la acreditación de la representación, es decir, su testimonio documental, sin establecer requisitos particulares respecto de su formalización.

- La responsabilidad de las deudas tributarias precisa declaración por Ley. Dicha declaración se formula por las normas citadas, con referencia al 'depositario o gestor de los bienes o derechos' y al 'pagador de los rendimientos'. Por consiguiente, en ausencia de declaración legal expresa, de la actuación del representante del no residente en esa calidad no se sigue responsabilidad patrimonial alguna por las deudas tributarias de éste.

- La responsabilidad solidaria del depositario o gestor, o del pagador, se extiende a las deudas tributarias del no residente por el I.R.P.F. o el Impuesto sobre Sociedades (tanto si corresponden a rendimientos como a incrementos de patrimonio) o por el Impuesto sobre el Patrimonio según proceda.

- Las expresiones 'depositario o gestor de los bienes o derechos' y 'pagador de los rendimientos' designan a aquellas personas que cumplen esas funciones en relación con los bienes, derechos o rendimientos que determinen el sometimiento a imposi-

1.5.3. Obligación de declarar.

a) *Personas obligadas o facultadas a declarar*: La primera obligación que debemos mencionar es la de presentar y suscribir declaración por el impuesto. En dicha declaración deberá determinarse la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar y forma en que lo establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. La Orden de 31 de enero de 1992 (B.O.E. de 1 de febrero) estableció las normas aplicables a efectos de la presentación de la mencionada declaración así como todo lo relativo a la gestión del impuesto devengado por obligación real.[182] Ade-

---

ción, y su aplicación en cada caso concreto dependerá de la consideración de las correspondientes situaciones de hecho".

Finalmente, en la *Contestación a Consulta de 4.2.1992* referente al caso de una persona física residente que actúa como representante fiscal de numerosas personas fisicas no residentes, se consulta a la D.G.T. lo siguiente: ¿qué responsabilidad frente a la Administración Tributaria alcanza al representante fiscal de una persona física o jurídica no residente tras los cambios normativos introducidos por la Ley 18/1991, de 6 de junio? La D.G.T. respondió que "de acuerdo con los dispuesto por el artículo 19. Tres de la Ley del Impuesto y por el artículo 23.6 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por la Disposición Adicional 5a. de la Ley 18/1991, desaparece la responsabilidad solidaria del representante fiscal de los sujetos pasivos no residentes, trasladándose dicha responsabilidad a la figura del depositario o gestor de los bienes o derechos del sujeto pasivo no residente y a la del pagador de los rendimientos, ya sea el sujeto pasivo no residente persona física o jurídica". En el mismo sentido, la *Contestación a Consulta de 6.7.1992* (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Doctrina de la Dirección General de Tributos*, op. cit., págs. 89-90).

182 Al respecto, Rodriguez Ondarza y Rubio Guerrero señalan lo siguiente: "Toda la regulación recogida en la Ley 18/1991 respecto a la gestión de la tributación de los no residentes responde a un doble principio: por un lado, como principio preferente, asegurar los controles efectivos para que el impuesto sea abonado efectivamente en España, y, en segundo lugar, como principio secundario, reducir en lo posible las obligaciones formales y registrales relativas a la presentación de declaraciones y liquidación de las mismas". Así mismo, en relación a la Orden de 31 de enero de 1992, indican que dicha norma "recoge una importante reforma en el procedimiento de declaración en los impuestos que afectan a los no residentes y, en particular, una reforma del modelo de declaración de las personas o entidades no residentes sin establecimiento permanente, al desvincular, debido al marco de libre circulación de capitales, la tributación de sus rentas de la transferencia de las mismas al exterior. En concreto, esta declaración tendrá el carácter de autoliquidación, sistema de aplicación ya generalizada en las declaraciones que presentan por el IRPF los sujetos pasivos por obligación personal" (RODRIGUEZ ONDARZA, José A., y RUBIO

más de señalar que se encuentran obligados a presentar declaración todos los sujetos pasivos por obligación real que operen en España sin establecimiento permanente, la Orden mencionada señala, como es lógico, que se encuentran exonerados de esta obligación todas aquellas personas que perciban rendimientos que no se consideren obtenidos o producidos en territorio español de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 70 del RIR. También se exonera a todos aquellos que obtengan intereses de la Deuda del Estado en Anotaciones sujetos al procedimiento regulado por el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto.

Se encuentran facultados a efectuar el ingreso de la deuda, lo que implica realizar la declaración, los responsables solidarios señalados en el artículo 19.3 de la LIR, es decir, el depositario o gestor de los bienes o derechos del no residente sin establecimiento permanente así como el pagador de los rendimientos.[183] Las declaraciones deberán de ser presentadas ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del representante del sujeto pasivo. Si la declaración es presentada por el gestor, el depositario o el pagador, ésta se presentará ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal de éstos. Para el caso de incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, las declaraciones deberán de presentarse ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al lugar en donde dichos inmuebles se encuentren ubicados.

Así mismo, en el caso que la presentación la realice el propio sujeto pasivo y exista cuota a ingresar, dicha declaración deberá presentarse directamente en la Dependencia de Gestión Tributaria de la correspondiente Delegación, a efectos del diligenciado del documento de ingreso o devolución antes de efectuar el ingreso. En el caso contrario, cuando se

---

GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., pág. 54).

183 Por tanto, debe entenderse que "el sujeto pasivo y, en su caso, su representante, quedan liberados del deber de declarar si el depositario o gestor de los bienes o derechos o el pagador han cumplido este trámite o, lo que es igual, que el legislador ha previsto la sujeción alternativa al deber de declarar del sujeto pasivo, del gestor/depositario y del pagador" (PONT i CLEMENTE, Joan Francesc: *Los impuestos sobre la renta y el patrimonio de los no residentes: un análisis doctrinal*, op. cit., págs. 72-73).

trate de una declaración sin cuota a ingresar, se deberá de presentar directamente en la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior.

b) *Plazo de presentación*: El plazo de presentación de la declaración es, en general, de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta. En el caso de rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio, éstos deberán declararse en el mismo plazo de presentación aplicable a las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio y no pueden ser objeto de declaración trimestral. Se establece así, para estos rendimientos, el mismo plazo aplicable para los sujetos pasivos por obligación personal. De otro lado, en el caso de incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de bienes inmuebles, las declaraciones se presentarán dentro de los tres meses siguientes al plazo de un mes (la Orden se remite al art. 73.3 del RIR) contado desde la fecha de la transmisión.

c) *Declaraciones trimestrales*: La Orden de 31 de enero de 1992 admite que la declaración pueda efectuarse trimestralmente siempre y cuando ésta sea presentada por el representante, el depositario, gestor o pagador de las rentas. La norma no admite la presentación trimestral en los siguientes casos:

- Incrementos de patrimonio.

- Ingresos con deducción de ciertos gastos mencionados en el artículo 71.2 del RIR (sueldos, gastos de instalación o montaje, materiales, etc.).

- Rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio.

- Rendimientos obtenidos a través de países o territorios considerados por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, como paraísos fiscales.

La presentación de estas declaraciones deberá efectuarse dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, junio, octubre y enero. Así mismo, comprenderán los rendimientos devengados en el trimestre natural anterior.

d) *Formalidades*: En relación con este aspecto, las formalidades dependerán de la situación ante la cual nos encontremos:

- En el caso que sean aplicables tipos inferiores a los señalados en el artículo 19 de la LIR o se invoque una exención, por razón de la residencia del sujeto pasivo, deberá adjuntarse el certificado de residencia correspondiente expedido por las autoridades fiscales competentes del país de residencia. Estos certificados tendrán un plazo de validez de seis meses a partir de la fecha de su expedición.

- Si la causa invocada, en relación con lo anterior, es debida a la aplicación de un convenio de doble imposición, deberá constar en el certificado de manera expresa que es residente en el sentido definido en el convenio.

- Cuando se consignen en la declaración pagos a cuenta, deberá adjuntarse el documento justificativo correspondiente.

- Por último, en las declaraciones presentadas por un depositario, gestor o pagador, es decir, responsables solidarios de acuerdo con el artículo 19.3 de la LIR, bastará con que las mismas conserven a disposición de la Adminstración Tributaria los certificados o documentos justificativos durante el periodo de prescripción del impuesto.[184]

1.5.4. Número de Identificación Fiscal.

En relación al Número de Identificación Fiscal, en adelante NIF, el artículo 1 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo (B.O.E. de 14 y 16 de marzo), que regula la composición y la forma de utilización del NIF, establece que toda persona física o jurídica tendrá un NIF "para sus rela-

---

184 En general, las declaraciones deberán presentarse en el impreso denominado "modelo 210" contenido en el Anexo I de la Orden de 31 de enero de 1992. Dicho modelo consta de cuatro impresos y un sobre contenedor. El primer impreso deberá de cumplimentarse en todos los casos. Pero los tres impresos restantes sólo se cumplimentará uno por cada declaración presentada, según corresponda. Existirá uno con carácter general (modelo 210 A), otro para ingresos con deducción de ciertos gastos (modelo 210 B) y un tercer impreso para incrementos de patrimonio (210 C). Se presentará, en general, un modelo 210 por cada renta devengada. Si la declaración se efectúa trimestralmente, podrá comprender una o varias rentas correspondientes a uno o varios sujetos pasivos que deberán relacionarse en el impreso 210 A. Así mismo, respecto a la presentación de las declaraciones trimestrales mediante soporte magnético directamente legible por computadora, véase el artículo 1.8 de la Orden de 31 de enero de 1992.

ciones de naturaleza o trascendencia tributaria" (art. 1). Así mismo, los artículos 5 y 6 de la norma citada indican determinados casos en donde es obligatoria la utilización del NIF, tanto para personas físicas como jurídicas residentes o no residentes sin establecimiento permanente en España. Dichos casos los mencionaremos brevemente a continuación:

a) En el caso de empresarios o profesionales que realicen cualquier prestación de servicios distinta de los transportes y de las operaciones accesorias a éstos, el NIF deberá constar en las facturas u otros documentos que expidan o reciban como consecuencia de las operaciones mencionadas.

b) Personas físicas que perciban o paguen rendimientos del trabajo personal dependiente.

c) Personas físicas o jurídicas que adquieran o transmitan valores mobiliarios situados o anotados en territorio español.[185]

d) Personas físicas o jurídicas que realicen actos o contratos cuyo objeto sea la constitución, adquisición, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.

e) Personas o entidades que efectuen operaciones de seguro o financieras con Entidades aseguradoras, mediante establecimientos de las mismas situados en España. Además se encuentran incluidas aquellas personas aseguradas o que perciban las respectivas indemnizaciones o prestaciones. Constituyen una excepción los contratos de seguro en el ramo de accidentes con una duración temporal no mayor de tres meses.

f) Personas titulares de planes de pensiones o que perciban las correspondientes prestaciones.

g) Personas que realicen operaciones con Entidades de crédito a través de establecimientos de las mismas que radiquen en España.[186]

---

185 Al respecto, véase: BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 206-207.

186 Al respecto, el artículo 15.1 y 2 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, señala lo siguiente:

Se entiende que todas las operaciones económicas distintas a las anteriormente señaladas carecen de trascendencia tributaria por lo que no será necesaria la obtención del NIF. Finalmente, debemos señalar que en el caso de empresarios o profesionales, deberá de solicitarse el NIF antes del comienzo de sus actividades en territorio español. Así mismo, deberán consignar su NIF en todas las declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten a la Administración Tributaria. Cabe añadir que las personas físicas que carezcan de la nacionalidad española, les será aplicable el Número Personal de Identificación de Extranjero (N.I.E.) que se les asigne o se les facilite de acuerdo con el Real Decreto 1.119/1986, de 26 de mayo, por el que se aprueba el reglamento de ejecución de la Ley Orgánica 7/1985, de 1 de julio, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España.

1.5.5. Declaración censal.

Sólo queremos mencionar que las personas físicas no residentes que operen en España sin establecimiento permanente se encuentran obligadas a presentar las declaraciones censales señaladas en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio (B.O.E. de 10 de agosto), por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. La obligación de presentar declaraciones censales sólo es aplicable en el caso que dichas personas satisfagan en territorio español rendimientos sujetos a retención.

"1. Quienes entreguen o confien a Entidades de crédito fondos, bienes o valores en forma de depósitos u otras análogas, o recaben de aquellos créditos o préstamos de cualquier naturaleza deberán comunicar su Número de Identificación Fiscal a cada Entidad de crédito con quien operen.

2. El Número de Identificación Fiscal será comunicado y acreditado el mismo día de la constitución del depósito, la apertura de la cuenta o la realización de la operación o dentro del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquél".

Así mismo, se exceptuan de lo anteriormente señalado "las cuentas extranjeras en divisas o en pesetas convertibles u ordinarias a nombre de personas o Entidades que hayan acreditado no ser residentes en España. Esta excepción no se extiende a las cuentas extranjeras en divisas o en pesetas convertibles a nombre de personas físicas residentes en España que mantengan la consideración de no residentes respecto del patrimonio constituido en el exterior hasta la adquisición de su residencia y a efectos del régimen jurídico de control de cambios. Tampoco es de aplicación a las cuentas cuyos rendimientos se satisfagan a un establecimiento de su titular situado en España" (art. 15.8). Véase el artículo 70.1.g) del RIR y 334.1.c) del RIS.

1.5.6. Obligaciones formales.

Con respecto a este tipo de obligaciones consideramos aplicable a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, lo señalado por el artículo 101.1 de la LIR, referente a la obligación de conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas (tipo reducido o exención aplicada en virtud de un convenio de doble imposición para lo cual deberá acreditarse la residencia en el otro Estado), gastos (caso de gastos de personal y de materiales por ejemplo), así como ingresos, reducciones (retenciones soportadas) y deducciones (caso de donaciones efectuadas) de cualquier clase que deban constar en sus declaraciones.

Así mismo, en el caso que la persona física no residente sin establecimiento permanente satisfaga rendimientos del trabajo, éste se encuentra obligado a retener de acuerdo con el artículo 42.1.d) del RIR. Por tanto, le será de aplicación lo señalado en el artículo 102 de la LIR el cual establece para los sujetos obligados a retener la obligación de presentar en los plazos, forma y lugares señalados en el RIR, las declaraciones de las cantidades retenidas o la declaración negativa cuando no se hubiere procedido a la práctica de las mismas. Se deberá de presentar, además, un resumen anual de retenciones así como expedirse una certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.[187]

2. Tributación de las entidades no residentes sin establecimiento permanente.

2.1. Rentas sujetas y criterios de conexión aplicables.

Las rentas sujetas por Entidades no residentes que operan en España sin establecimiento permanente se encuentran bajo las mismas reglas y principios aplicables a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente. Será de aplicación el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, y en el presente caso, la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento. Para saber si una determinada renta se encuentra

---

187 Véase el artículo 59 del RIR.

sujeta o no al impuesto español, será necesario hacer una breve referencia a los puntos de conexión establecidos en la LIS aplicables a las rentas obtenidas por Entidades sin establecimiento permanente así como a las rentas sujetas y su tratamiento.

El artículo 7.b) al e) de la LIS, establece los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España sin establecimiento permanente. Esta norma era repetida en el artículo 19 del RIR, norma derogada por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y modifica otras normas tibutarias, y que dicho sea de paso, no añadía ninguna novedad a lo señalado en la Ley. Por tanto el RIS se limitará simplemente a delimitar aquellas rentas que no tendrán la consideración de obtenidas en España y que estudiaremos más adelante.

2.1.1. Beneficios empresariales.

Debemos comenzar por mencionar los rendimientos de actividades empresariales de las Entidades no residentes sin establecimiento permanente. De acuerdo con el artículo 7.b) de la LIS, se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España "las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica o cualquiera otra prestación de trabajo o de capital realizada o utilizada en territorio español". Esta norma hay que concordarla con el artículo 4.b) de la LIS que introduce el criterio del pago, de donde tenemos que son tres los puntos de conexión aplicables a los rendimientos de actividades empresariales:

- El criterio del lugar de realización de la actividad, en donde hay que tener en cuenta que la construcción de una obra no debe de sobrepasar los doce meses de duración ya que de otra manera se configuraría un establecimiento permanente y se aplicaría el régimen de tributación de éstos;

- El criterio de la utilización del servicio; y

- Criterio del pago, es decir, el de la residencia de la persona o Entidad pagadora del servicio.

El criterio del lugar de realización de la actividad es sencillo ya que implica que todo servicio que se lleve a cabo en territorio español por una Entidad no residente se encontrará sujeta al Impuesto. Pero no debe olvidarse que, de no ser este criterio aplicable en un caso determinado, subsiste la posibilidad de aplicar el segundo criterio arriba mencionado, es decir, el de la utilización del servicio. Respecto a este segundo criterio, se considera que la fuente de la renta se ubica en el lugar de utilización del servicio. El servicio es realizado fuera de territorio español pero es utilizado por una persona residente en dicho territorio que es la que paga el servicio.[188] Por último, por aplicación del criterio del pago se grava cualquier servicio requerido por una persona residente en España sin ser relevante el lugar de realización o utilización del servicio. En virtud de este criterio, se considera que la fuente del rendimiento se encuentra en el lugar de residencia del pagador ya que se entiende que dicho pagador se beneficia de los servicios por los que paga.

González Poveda indica que si bien es cierto no puede aplicarse el criterio del pago de manera generalizada, "ha sido una cuestión no discutida que un industrial no residente que vende sus productos en España no está sujeto a los impuestos españoles sobre los beneficios. Sin embargo, este criterio no se ha seguido con las empresas extranjeras prestadoras de servicios, cuando los presupuestos de hecho son idénticos a los de la empresa industrial o comercial". Efectivamente, el RIS en su artículo 334.2.a) considera como rentas no obtenidas en España las importaciones de mercancías y por tanto no se grava por dicho concepto a la Entidad no residente en España. El citado autor señala que esta misma norma debería de ser aplicable "si nuestra normativa fuera consecuente, en relación con las actividades empresariales de servicios si no se quiere discriminar a las empresas no residentes en función de la naturaleza de la actividad que realicen. Téngase en cuenta que desde el punto de vista económico

---

188 González Poveda observa que no siendo fácil el distinguir cuando un servicio ha sido utilizado o no en España, "hay que tener en cuenta, en primer lugar, que no se puede identificar, como se hace frecuentemente, la expresión 'servicio utilizado en territorio español' con la de 'servicio utilizado por un empresa residente en España'. Es decir, un servicio prestado a una empresa española en el extranjero y utilizado por ésta en el extranjero no puede sujetarse a imposición en España empleando este criterio. Sin embargo, puede entenderse que está sometido al impuesto empleando el tercer criterio, el del 'pago'" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes,* op. cit., págs. 167-168).

(no coincidente con el seguido por la legislación aduanera) las importaciones lo mismo pueden ser de mercancías que de servicios".[189]

Podemos mencionar que, en general, los rendimientos empresariales más comunes obtenidos por Entidades no residentes sin establecimiento permanente son, entre otros, los siguientes:[190]

a) Los procedentes de la propiedad industrial o intelectual.

b) Los derivados de la prestación de asistencia técnica.[191]

---

189 Ibid., pág. 168. Añade este autor que en general, "la empresa extranjera que ha prestado un servicio en su país para otra residente en España no se considera obligada a pagar un impuesto a un Estado extranjero por el desarrollo de su actividad en su propio país. La práctica diaria nos demuestra que cuando la empresa española paga el impuesto para poder transferir al extranjero el precio del servicio no puede cobrarlo al no residente, soportando una carga tributaria que estaba pensada para otro sujeto pasivo" (Ibid., loc. cit).

190 MORENO CEREZO, Félix: *El Impuesto sobre Sociedades - Régimen general*, Ed. Pirámide, Madrid, 1981, pág. 42.

191 La *Resolución del Tribunal Supremo de 27 de setiembre de 1991*, referente a si una sociedad domiciliada en Francia y no residente en territorio español se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades por los emolumentos percibidos en España, por razón de asistencia técnica, de una sociedad española residente en Barcelona y por tanto, si procedía o no la liquidación practicada por dicho concepto por la Delegación de Hacienda, estableció que el artículo 7 de la LIS "cuyo contenido se concierne a rendimientos que deben estimarse obtenidos en España, comprende un ap. b) del siguiente tenor literal: 'Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica... realizada o utilizada en territorio español'. Y en este precepto es donde se cierra todo el ciclo de sujeción o exclusión del Impuesto. Si una sociedad no residente obtiene de una sociedad española o residente en España contraprestaciones por asistencia técnica, hay que atender al lugar donde dicha asistencia técnica se prestó: si tuvo lugar en España, tales rendimientos estarán sujetos; si la asistencia técnica se prestó fuera del territorio nacional, estarán excluidos del Impuesto. De esta forma la Ley atiende a dos principios: uno, la nacionalidad o residencia de la Entidad perceptora, y otro, el lugar de la prestación del servicio". Posteriormente, en virtud de la aplicación del Convenio entre Francia y España para evitar la doble imposición, el Tribunal determinó que el concepto de renta como prestación de una asistencia técnica, constituía un supuesto de renta no mencionada en dicho Convenio y por tanto, se sujetaba a tributación en el Estado del sujeto pasivo, esto es, en Francia, no siendo procedente la liquidación impugnada. En el mismo sentido ver la *Resolución del Tribunal Supremo de 18.9.1991* (Impuestos, Tomo I, 1992, págs. 720-724). Así mismo, la *Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 3.10.1989* estableció que "sí tienen la consideración de rentas obtenidas en España las derivadas del asesoramiento y consejo relacionado con el

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes (excepto el caso de inmuebles), derechos, negocios y minas.

d) Los procedentes del arrendamiento de películas, incluso en forma de participación en ingresos o beneficios.[192]

e) Los procedentes de la utilización o de la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico.

---

montaje e instalación de los equipos suministrados así como los servicios de dirección de proyecto y asesoramiento técnico en cuanto implican transferencia de conocimiento tecnológico han de ser considerados como prestación de asistencia técnica..." (SANCHEZ GALIANA, José Antonio; PALLARES RODRIGUEZ, Rosario y CRESPO MILGIMOLLE, Miguél: *Impuesto sobre Sociedades. Supuestos prácticos comentados, consultas, jurisprudencias*, Granada, 1993, pág. 519 a 522). Sobre los contratos de "transferencia de tecnología", su conceptualización y tratamiento, véanse las dos *Resoluciones del T.E.A.C. de fechas 29.3.1990 y 5.6.1990* (Tribuna Fiscal N° 3, enero, 1991, págs. 24-26) así como la *Resolución del T.E.A.C. de 25.7.1990* (Tribuna Fiscal N° 6, abril, 1991, págs. 20-21) y la *Resolución del T.E.A.C. de 10.6.1992* (Carta Tributaria N° 183, junio de 1993, págs. 99 a 103).

192 Véase la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10.6.1993* referente a la adquisición a entidades no residentes de películas para su explotación en España. El tribunal estableció que las cantidades pagadas a una Entidad no residente, por la adquisición de una película no constituye un rendimiento del capital mobiliario, sino el rendimiento de una explotación económica y por tanto no se encuentran sujetas a retención (Carta Tributaria N°196, febrero de 1994, págs. 117-118. En el mismo sentido la Sentencia del *Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24.10.1991*). Así mismo, véase la *Resolución de 6.11.1990 del Tribunal Económico Administrativo Central* referente a una productora, sociedad extranjera, que obtiene un rendimiento por una película, mediante arrendamiento y cesión de su explotación, cuya contraprestación es pagada por la sociedad distribuidora, española. La citada sociedad presenta el correspondiente modelo 210 para transferir las citadas cantidades al extranjero en la Delegación de Hacienda correspondiente y tras la calificación de las citadas rentas como sujetas al Impuesto sobre Sociedades español, el contribuyente muestra su disconformidad por considerar que los pagos anteriormente descritos no deben ser objeto de retención por tratarse de rentas empresariales. El Tribunal concluye que en virtud del contrato expresado, la entidad reclamante adquiere los derechos de explotación de la obra cinematográfica a cambio de una contraprestación que la legislación fiscal española considera rendimiento sujeto al Impuesto sobre Sociedades (Tribuna Fiscal N° 12, octubre de 1991, págs. 21-22). Por último, debemos señalar que en algunos convenios para evitar la doble imposición, los pagos por asistencia técnica se encuentran incluidos en el concepto de canon. Ver al respecto las *Contestaciones a Consultas de 16.12.1988 y 28.10. 1988* (CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 170-172).

f) Los procedentes de la utilización de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Respecto a estos rendimientos, son interesantes los puntos de vista y argumentos esgrimidos en las diversas contestaciones a consultas efectuadas por los contribuyentes a la Dirección General de Tributos. A continuación mencionaremos las más relevantes en nuestra opinión.

Así por ejemplo, tenemos la *Contestación a Consulta Vinculante de 11.7.1984* en donde se cuestiona si las reparaciones efectuadas por las empresas extranjeras no residentes y en el extranjero, están sujetas al Impuesto sobre Sociedades. La Entidad consultante paga por una prestación de servicios de reparación de sus aviones en el extranjero, para los cual debe obtener las respectivas licencias de Exportación Temporal. La D.G.T. indicó que "no obstante, y a pesar de esta circunstancia, la entidad consultante satisface una contraprestación como consecuencia de los servicios prestados, los cuales al ser posteriormente utilizados en España, deben encuadrarse dentro del concepto de rendimiento obtenido en España y como tal se encuentra sujeto a tributación en virtud del artículo 333 R.I.S.".[193] Por tanto en aplicación del criterio de la utilización, la D.G.T. entiende que estos rendimientos han sido obtenidos en España ya que van a ser posteriormente utilizados en dicho territorio.

Así mismo, tenemos de un lado la *Contestación a Consulta Vinculante de 29.1.1982* referente a una empresa española de publicidad que encarga a una empresa extranjera la confección de unos spots publicitarios para pasarlos exclusivamente por la Televisión Española. La D.G.T. consideró que los rendimientos obtenidos por la empresa extranjera se encuentran sujetos a obligación real por el Impuesto sobre Sociedades y por tanto, "se someten a gravamen los rendimientos de cualquier explotación económica realizada o que se aproveche en territorio español. En este caso, en que se trata de una producción publicitaria realizada en el extranjero pero que se utilizará, en todo o en parte, en medios de comunicación españoles, como modo de promocionar productos en el mercado

---

193 Ibid., pág. 123. Así mismo, véase la *Contestación a Consulta Vinculante de 14.6.1983* referente al régimen tributario aplicable a los suministros de informes de tipo económico y político realizados por entidades no residentes (Ibid., pág. 128 a 131).

español, no puede negarse la utilización en España, por lo que ha de concluirse que deben someterse las correspondientes contraprestaciones a tributación por el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 7.b) de la Ley 61/78".[194]

De otro lado, en la *Contestación a Consulta Vinculante de 28.9.1987* sobre pagos a realizar por la publicidad de productos españoles en el extranjero, la D.G.T. estableció que "los pagos por inserción de publicidad, de productos españoles, realizados y utilizados íntegramente en el extranjero, por su relación con las operaciones del tráfico mercantil internacional y su condición de actividades preparatorias de las exportaciones, pueden considerarse como rentas no obtenidas en España de acuerdo con el artículo 334 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, no se someterán a imposición en nuestro país...".[195]

Como se puede apreciar, el criterio de la utilización es delimitado especialmente en estas dos últimas contestaciones en el sentido que para no considerar obtenida una renta en territorio español, como contraprestación de un servicio realizado en el extranjero, dicho servicio debe de utilizarse exclusivamente en el extranjero. Obviamente siempre de manera indirecta se beneficiará la empresa residente en España, pero de lo que se trata es que no se beneficie de modo directo la empresa española, como en el caso de la publicidad exclusiva por Televisión Española, ya que de ser así, se considerarían los rendimientos pagados a la empresa

---

194 Ibid., pág. 115. Sobre la aplicación del criterio del pago a servicios efectuados por no residentes, véase la *Resolución del TEAC de 27 de junio de 1989.* Así mismo, en relación a los servicios de asistencia técnica, tema al que nos referiremos más adelante a través de la jurisprudencia al respecto, véanse las *Sentencias del Tribunal Supremo del 8 y 27 de setiembre de 1991.*

195 Ibid., pág. 114. Sobre lo mismo, ver la *Contestación a Consulta de 9.1.1991* (págs. 116-117) sobre una campaña publicitaria a realizarse parte en Venezuela y parte en España. Para la realización de la campaña, considerada en su conjunto, se contrata los servicios tanto de personas residentes como de no residentes. La D.G.T. consideró que "los rendimientos *satisfechos* en contraprestación de los servicios prestados por residentes en Venezuela, ya sean personas físicas o jurídicas, y aún siendo ejecutados dichos servicios en Venezuela están sujetos a imposición en España por obligación real de contribuir" (el subrayado es nuestro). Como se ve, en este caso, a pesar que los servicios de publicidad también son utilizados en España, se impone el criterio del pago sobre el criterio de la utilización.

extranjera como rentas obtenidas en España.[196] El caso de la reparación de las aeronaves en el extranjero es menos claro ya que depende del uso o utilización que se les de a dichas aeronaves (vuelos nacionales exclusivamente o internacionales por ejemplo). En todo caso, la Resolución de la D.G.T. de 21 de julio de 1986 declaró posteriormente no sujetas al Impuesto sobre Sociedades los fletes terrestres, marítimos y aéreos de importación y exportación por considerarlas incluidas dentro del concepto de operaciones de tráfico mercantil internacional.

2.1.2. Rendimientos de bienes inmuebles.

En relación a los rendimientos de los inmuebles situados en España, debemos además incluir en éstos todos los derechos establecidos sobre los mismos, tal como lo señala el artículo 7.c) de la LIS. El mencionado artículo establece la regla *locus rei sitae* como punto de conexión aplicable a esta clase de rendimientos lo cual significa que se gravarán de acuerdo con las reglas del lugar en que se encuentren situados los inmuebles. Estos rendimientos serán aquellos que procedan de la propiedad o posesión de inmuebles de naturaleza rústica o urbana, obtenidos

---

196 En la *Contestación a Consulta Vinculante de 30.11.1984*, sobre los servicios prestados para el mantenimiento, conservación y reparación de determinados cables submarinos, la D.G.T. señaló que "los servicios de mantenimiento prestados por la entidad no residente se encuentran perfectamente incorporados dentro de la calificación de rendimientos obtenidos en España por ser *utilizados* en territorio español..." (el subrayado es nuestro). En el mismo sentido véase la *Contestacion a Consulta Vinculante de 18.2.1985* (Ibid., págs. 122, 125-126). González Poveda sostiene que "aunque muchas veces el criterio que parece seguir la Administración para sujetar a gravamen los rendimientos de un servicio determinado es el de su utilización en territorio español, un examen más atento pone de manifiesto que, en realidad, el criterio seguido es el de la residencia de la entidad pagadora"; y en relación con la contestación mencionada, el mencionado autor opina que "se utiliza como punto de conexión el del pago, pues es evidente que el mantenimiento y conservación de los cables submarinos se realizan fuera del territorio español y se utilizan fuera de este territorio" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op, cit., págs. 168-169). No compartimos la opinión del citado autor. Creemos que el mantenimiento y conservación de los cables submarinos beneficia a la Compañía Telefónica española ya que dicho servicio de mantenimiento va a ser utilizado plenamente en todo el territorio español por los usuarios del servicio telefónico. De no ser así, el usuario español quedaría imposibilitado de utilizar el servicio telefónico. Por tanto consideramos que los rendimientos obtenidos por la prestación de tales servicios deben considerarse obtenidos en España.

por una Entidad extranjera en España. Entre estos rendimientos se incluyen los siguientes:

a) El importe que, por todos los conceptos, se reciba del arrendatario, subarrendatario o cesionario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble, tanto si la contraprestación se recibe en metálico como en especie u otras ventajas económicas;

b) Las cantidades que correspondan al aprovechamiento que, en su caso, se reserve el propietario o titular del derecho real de disfrute, siempre que dicho aprovechamiento no constituya, en sí mismo, una actividad empresarial, supuesto éste en el que es aplicable el régimen previsto para los rendimientos derivados de la misma;

c) Los rendimientos procedentes de los derechos reales que recaigan sobre los inmuebles; y

d) El importe de la participación en el precio del subarriendo o traspaso (prórroga arrendaticia) que perciba el propietario o usufructuario.[197]

Por último, queremos mencionar la *Contestación a Consulta de 23.3.1990* en donde se pregunta si las sociedades mercantiles constituidas y domiciliadas en el extranjero, cuyo único punto de conexión con España es el de obtener la titularidad dominical de un bien inmueble que destinan a uso exclusivo de sus directores, deben o no presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades. La D.G.T. respondió que los rendimientos de los inmuebles situados en España, propiedad de empresas extranjeras, se encuentran sujetas a tributación de acuerdo con el artículo 7.c) de la LIS. Así mismo, se indica que "las empresas extranjeras propietarios de inmuebles, deberán tributar por los rendimientos presuntos

---

197 MORENO CEREZO, Félix: *El Impuesto sobre Sociedades - Régimen general*, op. cit., pág. 43. Con respecto a estos rendimientos, González Poveda señala que "la aplicación estricta del criterio del pago (art. 4.1.b LIR 78 y art. 4.1.b LIS) podía llevar a gravar cualquier rendimiento de la propiedad inmueble, con independencia del lugar en que estuviera situada, si el pagador era una persona o entidad residente en España" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 257).

de los inmuebles, teniendo en cuenta los precios de mercado, y una vez deducidos los gastos admisibles. Por ello deberán de presentar declaración anual, ya que realizan transferencias al exterior".[198]

2.1.3. Rendimientos del capital mobiliario.

Dentro de esta clase de rendimientos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, el artículo 7.d) de la LIS menciona los rendimientos de valores mobiliarios, especialmente los dividendos e intereses, emitidos por Sociedades residentes en España, o por Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, de dinero, bienes, derechos (caso de los cánones) u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España.[199] Concordando el mencionado artículo con el 4.1.b)

---

198 CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 182-184. Sobre lo mismo, la *Consulta Nº 17 de la Orden Ministerial de 17 de junio de 1981,* sobre un apartamento utilizado ocacionalmente por el personal directivo de una Entidad no residente propietaria, estableció que se encuentran gravados los rendimientos de los inmuebles de acuerdo con el artículo 3.3 y 7.c) de la LIS y por tanto la Entidad no residente deberá de tributar por los rendimientos presuntos de los inmuebles, considerando que "siempre existe contraprestación, bien como remuneración parcial de servicios que preste el personal de la Sociedad a ésta, o de otra naturaleza. Al no producirse transferencias de rendimientos al exterior se deberá presentar declaración anual por el Impuesto sobre Sociedades en forma y plazo reglamentarios". Véase así mismo, la *Contestación a Consulta de 3.10.1990.*

199 Podemos considerar como rendimientos derivados de valores mobiliarios, entre otros, a los dividendos, primas de asistencia a juntas, participaciones en los beneficios de Sociedades, Asociaciones y cualquier otra utilidad obtenida de una Entidad en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe (incluso copropiedad de buques, Mutuas de Seguros Generales, etc.). Así mismo, podemos considerar como rendimientos derivados de la cesión de capitales, la totalidad de la contraprestación, cualquiera que sea su denominación, percibida u obtenida por el sujeto pasivo, que proceda de capitales colocados en cualquier clase de crédito público o privado; también la contraprestación obtenida por el sujeto pasivo, cualquiera que sea su denominación, como consecuencia de la titularidad de cuentas de toda clase de instituciones financieras. Por último, se incluirá la contraprestación obtenida por el sujeto pasivo, cualquiera que sea su denominación, por cuentas en participación, precio aplazado en compraventas u otras modalidades de imposición de capitales. De los rendimientos en cuestión, se deberá excluir, al margen de que puedan ser considerados como incrementos de patrimonio de capitales mobiliarios, el importe de los derechos de suscripción enajenados, desprendidos de los títulos sociales de participación, de que sea titular la Entidad extranjera poseedora; los incrementos de patrimo-

de la LIS tenemos que bastará que dichos rendimientos sean satisfechos por una sociedad residente en España a una Entidad no residente para que se encuentren gravados. Por lo general, la Sociedad emisora de los valores mobiliarios será la misma que la pagadora de los rendimientos procedentes de los mismos. Así mismo, los rendimientos también pueden proceder de valores emitidos por Entidades no residentes con establecimiento permanente en España que paguen rendimientos a una Entidad no residente.

Cabe indicar que en el caso de los intereses, si bien el artículo 7.b) de la LIS señala que se consideran obtenidas en España las contraprestaciones de los préstamos cuando la prestación haya sido "realizada o utilizada en territorio español", será el criterio del pago señalado en el art. 4.1.b) de la LIS, es decir, el de la residencia del deudor de los intereses el que se imponga en la práctica, además que este es el criterio seguido en los convenios de doble imposición y el señalado por el Modelo de la O.C.D.E.[200] En relación a qué capitales deben considerarse utilizados o no utilizados en España, Moreno Cerezo señala lo siguiente: "Se entienden utilizados en España, aquellos capitales recibidos por personas físicas o jurídicas, residentes en España, y por establecimientos permanentes situados en dicho territorio. No se entenderán utilizados en España, aquellos capitales reci-

---

nio derivados de la enajenación de títulos, incluyendo los derechos de suscripción adquiridos y revendidos; y la entrega de acciones total o parcialmente liberadas (MORENO CEREZO, Félix: *El Impuesto sobre Sociedades - Régimen general*, op. cit., págs. 44-45). Señala este autor, acertadamente, que en relación con el precio aplazado en compraventas, "deberíamos entender que el interés o recargo por la financiación al comprador, no constituye, en la realidad, una remuneración derivada de la cesión de capitales. En todo caso dicho recargo no supone utilidad para el vendedor, dado que, a su vez, tiene que obtener idéntica financiación de otras Instituciones que son las que realmente la practican. Por ello, difícilmente pueden considerarse como rendimientos la cesión de capitales". Inclusive la O.C.D.E. considera que "lo que está detrás de esta forma de actuar, no es una inversión-renta, no es inversión de un ahorro, sino una operación comercial" (Ibid., pág. 45).

200 Sobre la conceptualización y tratamiento de los intereses, véase la *Resolución del T.E.A.C. de 12 de mayo de 1992* (Actualidad Tributaria N°43, noviembre de 1993, págs. j-1024 y ss.) referente a los intereses satisfechos por una entidad residente en España, por el precio aplazado en la compra-venta de bienes de equipo, a una entidad residente en el Reino Unido. Así mismo, véanse al respecto, las diversas Contestaciones a Consultas en: CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 209 a 239.

bidos por personas residentes de España, cuando los mismos se destinen, exclusivamente, a financiar los fines de sus establecimientos permanentes situados en el extranjero, siempre que, además, el pago de los intereses y devolución del principal se realice financieramente y se soporte económicamente por aquellos establecimientos en el extranjero".[201]

2.1.4. Incrementos de patrimonio.

Por último, el artículo 7.d) considera como rentas obtenidas en España los incrementos de patrimonio "derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España".[202] Dentro de los incrementos de patrimonio a considerar obtenidos en España podemos mencionar los incrementos derivados de la aportación o cesión de capitales, los que provengan de la cesión de bienes o derechos y aquellos incrementos derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España y que no se encuentren afectos a establecimientos permanentes en territorio español.

Como puede apreciarse, el criterio *locus rei sitae* es el único criterio utilizado para gravar esta clase de rentas. El artículo 70 del RIR, en lo que pudiera considerarse aplicable al Impuesto sobre Sociedades, no aporta ninguna regla complementaria a las señaladas en la LIS al respec-

---

201 MORENO CEREZO, Felix: *El Impuesto sobre Sociedades - Regimen general,* op. cit., págs. 45-46. Comenta este autor que "se trata, pues, del supuesto de capitales prestados a Empresas españolas, por Entidades extranjeras, para financiar los establecimientos permanentes, en el extranjero, de las Empresas españolas prestatarias. Si el pago de los intereses se realiza por el establecimiento permanente en el extranjero, con cargo a sus ingresos, resulta difícil pensar que la empresa extranjera prestamista pudiera ser sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades en España, por la percepción de tales intereses de capitales prestados en el extranjero, utilizados en el extranjero y percibidos en el extranjero. Se entenderá que las operaciones de cesión de capitales no se efectúan por un establecimiento permanente de una Sociedad extranjera, cuando dichas operaciones se formalicen fuera del territorio español y el pago del principal y de los intereses se efectúe en el extranjero, sin que el establecimiento permanente en España tenga intervención alguna en la ejecución de dichas operaciones. Es decir, que los préstamos efectuados por una Entidad extranjera, formalizados fuera del territorio español, en los que el pago del principal y de los intereses se efectúa en el extranjero, no pueden imputarse al establecimiento permanente en España de la Sociedad extranjera prestamista" (Ibid., pág. 46).

202 Sobre los incrementos de patrimonio y la relación entre el artículo 70 del RIR y la LIS ver: CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de no residentes,* op. cit., pág. 69 y ss.

to. Dicho artículo tan sólo sería aplicable en la medida en que sirviera para definir el lugar en donde deban considerarse ubicados los bienes generadores de un incremento de patrimonio. Sin embargo, el artículo 70 del RIR no aporta nada en este sentido, "limitándose a señalar como nexo de aplicación del impuesto la situación de los bienes en determinados casos, pero sin entrar a resolver el problema del lugar en que deben considerarse situados los mismos".[203]

De otro lado, debemos señalar que, de acuerdo con el artículo 338 del RIS, el importe de los incrementos de patrimonio no puede ser compensado con los demás incrementos o disminuciones de patrimonio que pudieren ser atribuidos a la misma Entidad no residente, dentro del mismo año natural, ni tampoco con los eventuales rendimientos de cualquier clase que se haya podido obtener en dicho periodo.[204] La razón de esta

---

203 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 405. Al respecto, señala este autor lo siguiente: "Por ello creemos que no es de aplicación a las Sociedades el apartado k) del num. uno del art. 70 del Reglamento del IRPF que grava los incrementos de patrimonio procedentes de derechos que pueden ejercitarse o cumplirse en territorio español, pues esta regla de conexión no esta prevista en el art. 7 de la LIS, a no ser que se entendiera que los derechos están situados allí donde pueden ejercerse o han de cumplirse, lo cual no deja de ser una interpretación más o menos gratuita de la norma. También sería difícil argumentar que, en aplicación del segundo párrafo del apartado j) del num. 1 del art. 70 del RIR91, están sujetos al IS los incrementos de patrimonio obtenidos en la enajenación de acciones de una sociedad no residente propietaria de bienes inmuebles situados en España, pues este precepto no afirma en modo alguno que estos valores se consideran situados en España, a pesar de que el precepto comience diciendo 'en particular, se consideran incluidos en esta letra...', pues esto supone únicamente, en el caso de personas físicas, una igualdad de trato fiscal para las enajenaciones directas de inmuebles y para las enajenaciones de participaciones en sociedades con inmuebles en España" (Ibid., pág. 405).

204 El artículo 338 del RIS prohibe la aplicación del régimen de compensación de pérdidas a las Entidades no residentes sin establecimiento permanente en España. En relación con la aplicación de esta norma a los incrementos de patrimonio, Moreno Cerezo señala lo siguiente: "Se pueden considerar incluidos en esta regulación, las plusvalías o incrementos y disminuciones patrimoniales obtenidos en la compraventa de bienes y valores de todas clases situados en España. Tales incrementos o disminuciones de patrimonio, obtenidos mediante dichas operaciones de compraventa, son sometidos al Impuesto sobre Sociedades en España, sin posibilidad de su compensación con otros incrementos o disminuciones de patrimonio que puedan ser atribuidos a la misma Entidad, ni tampoco con rendimientos de cualquier clase (no incrementos patrimoniales) obtenidos en el mismo año natural, lo que ha de entenderse en el sentido de que cada incremento de patrimonio debe tributar, aisladamente,

medida se debe a que en virtud del principio de tributación separada y devengo aislado del Impuesto, deben de considerarse únicamente los incrementos de patrimonio ya que las disminuciones de patrimonio, al considerarse de manera aislada, no se encuentran sometidas al tributo, sin que se puedan compensar con otros rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por la Entidad no residente.[205]

Cabe mencionar que un problema que aún perdura en relación a los incrementos de patrimonio obtenidos por Entidades no residentes sin establecimiento permanente es el del tratamiento de las plusvalías obtenidas en la enajenación de títulos-valores.[206] La Dirección General de Tributos, en la *Contestación de Consulta de 2.4.1979* indicó que "las plusvalías derivadas de la enajenación de valores mobiliarios emitidos por Sociedades residentes en España estarán gravadas por el Impuesto sobre Sociedades". A pesar de que dichos títulos no se encuentran físicamente en territorio español, se interpretó que los títulos-valores se hallan situados en el lugar en donde se encuentre establecido el emisor.[207] En

---

por dicho Impuesto de Sociedades en España" (MORENO CEREZO, Félix: *El Impuesto sobre Sociedades - Régimen general*, op. cit., pág. 47).

205 GONZALO Y GONZALEZ, Leopoldo: *El Impuesto sobre Sociedades en España - Estudio teórico-práctico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 1990, pág. 51.

206 Véase al respecto el excelente trabajo de: RAMALLO MASSANET, Juan: *Incrementos patrimoniales por operaciones entre no residentes*, op. cit., pág. 55 y ss. En sus conclusiones, luego de un exhaustivo análisis de la normativa fiscal y mercantil pertinente, dicho autor señala lo siguiente: "En conclusión, no es únicamente un problema de 'practicidad' el gravamen de estos incrementos de que hemos tratado. Ni tampoco un mero problema de juridicidad formal entre norma legales y reglamentarias de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Es también -y esencialmente- un problema de lógica jurídica que nos conduce a pensar que, desde un punto de vista sustantivo, la emisión de valores es un elemento de la constitución de la sociedad anónima y, consecuentemente (art. 9 L.I.S.), forma parte del punto de conexión residencia efectiva', que es el que delimita la obligación personal de contribuir. Y que la adopción de la 'emisión' de valores como punto de conexión para atraer la tributación de los incrementos patrimoniales realizados en el extranjero y por extranjeros, a la legislación española por obligación real, hace desaparecer la distinción entre ambas formas de sujeción al utilizar para la obligación real un elemento de la obligación personal de contribuir". Asi mismo, ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes*, op. cit., págs. 134-137.

207 CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según*

relación con esta problemática, compartimos la crítica de Fernández Briones cuando afirma lo siguiente: "Esto significa que los adquirentes de títulos emitidos por Entidades españolas que coticen en Bolsas extranjeras se verán en la obligación de nombrar representantes en España y pagar impuestos españoles aunque vuelvan a enajenar los títulos en una Bolsa extranjera y en el proceso no hayan tenido ninguna relación con España. Es evidente que se trata de una norma de imposible cumplimiento y que puede tener efectos muy negativos sobre la capacidad de financiación de las Empresas españolas".[208]

---

la doctrina administrativa, op. cit., págs. 292-293. El nuevo Reglamento del I.R.P.F. incorporó en el artículo 70.1.i) este criterio de conexión al considerar rentas obtenidas en España los incrementos de patrimonio "derivados de valores emitidos por personas o entidades públicas o privadas, residentes en España". Esta norma concuerda con el artículo 10.3 del Código Civil que establece: "la emisión de los títulos-valores se atendrá a la ley del lugar en que se produzca".

208 FERNANDEZ BRIONES, Luis: *El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes*, Crónica Tributaria Nº 58, 1989, pág. 76. Al respecto, González Poveda hace referencia a una Contestación a Consulta de la D.G.T. de 1991, sin especificar fecha, sobre venta de acciones, emitidas por una empresa española, por una sociedad no residente. En dicha contestación, la D.G.T. señala, entre otras cosas, lo siguiente: "Una sociedad se localiza fiscalmente en el Estado de residencia de la misma. En ese sentido el criterio de situación que determina la consideración como rentas obtenidas en España de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes (artículo 7°.c de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), debe entenderse referido, no al título físico, sino al elemento patrimonial que la acción representa...". Continua los argumentos de la contestación en cuestión indicando que "en el ámbito del Derecho Internacional Tributario, y en particular en los Convenios de doble imposición, el criterio de vinculación utilizado, tanto en lo que se refiere a los dividendos como respecto de la enajenación de participaciones sociales, en los casos en que el Convenio autoriza el gravamen, es el de residencia de la sociedad, sin que juegue ningún papel la situación física de los títulos... La dependencia del criterio de situación de los títulos para la determinación de la fuente de las rentas derivadas de la tenencia o enajenación de los mismos sería tanto como autorizar la elección por el contribuyente del régimen de tributación nacional que considere más conveniente. En conclusión, el incremento de patrimonio obtenido por una sociedad no residente de la enajenación, realizada en el extranjero, de valores emitidos por una sociedad española tiene la consideración de renta obtenida en España...". Ver críticas de González Poveda al respecto (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 405-406). Si bien es cierta la observacion de Fernández Briones, no podemos negar la validez jurídica del primer argumento esgrimido por la D.G.T.: las acciones son simples títulos representativos de un patrimonio. Por tanto, en virtud del artículo 7.e) de la LIS, el cual aplica el criterio del *locus rei sitae*, habrá que aplicar la ley del lugar en donde se encuentra situado dicho patrimonio, en este caso, el lugar en donde se encuentre la sociedad emisora de las acciones. Respecto

2.2. Rentas no sujetas y exenciones.

2.2.1. Rentas no sujetas.

El artículo 334 del RIS delimita las rentas sujetas por obligación real de contribuir sin la mediación de establecimiento permanente. El apartado primero de la norma menciona tres casos en donde las rentas no se consideran obtenidas en España. Dichos casos son los siguientes:

a) Rendimientos que se abonen a personas no residentes en España por estableciminentos permanentes en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando los trabajos, servicios o demás prestaciones por los que se abonen los rendimientos se encuentren directamente vinculados con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero. Aunque este supuesto de no sujeción no se encuentra recogido en la LIS, su incorporación por el RIS es correcto ya que la aplicación literal de la LIS extendía la aplicación del Impuesto a Entidades sobre las que no se tenía potestad tributaria. Por tanto, una Entidad no residente que preste un servicio a un establecimiento permanente en el extranjero de una Entidad residente en España, no se encontrará sujeta al Impuesto siempre y cuando el destinatario del servicio sea el propio establecimiento permanente. Este caso se fundamenta en el supuesto de independencia del establecimiento permanente en relación a la casa central, es decir, se considera que dicho

---

al problema señalado por Fernández Briones, habría que encontrar una solución jurídicamente válida ya que esta problemática significa una aplicación extraterritorial del impuesto español. Sobre esta problemática, González Poveda, desde un punto de vista práctico, sugiere lo siguiente: "El criterio español de someter a tributación las ganancias de capital atendiendo en todos los casos al lugar de residencia de la entidad emisora, sin tener en cuenta el lugar donde se obtienen en realidad las ganancias, es ingenuo e inoperante, pues la Administracion fiscal carece de fuerza coactiva para cobrar el impuesto en el caso de que el contribuyente no lo ingrese espontaneamente. De hecho, el gravamen de las ganancias de capital obtenidas por no residentes en la transmisión de activos financieros, queda en la normativa actual, a la buena voluntad del sujeto pasivo no residente, pues, así como en las transmisiones de inmuebles se ha establecido un sistema de rentención que garantiza por lo menos el cobro de una parte del impuesto sobre la ganancia obtenida, no se ha establecido ninguna medida que garantice el cobro del impuesto en las ganancias procedentes de la transmisión de activos financieros" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (un análisis económico de los puntos de conexión)*, op. cit., pág. 57).

establecimiento permanente actúa como una empresa distinta y separada de su casa central.[209] Así mismo, en relación con el artículo 70.dos del RIR, Carmona Fernández señala que el artículo 334 del RIS "se pronuncia de modo idéntico, por razones tradicionales y lógicas que impiden extraterritorializar nuestra soberanía fiscal".[210] Por tanto, respecto a este primer caso no existe ninguna contradicción entre estos dos artículos.

b) Rendimientos de operaciones del tráfico mercantil internacional de las Entidades residentes en España cuando el pago se realice a otra Entidad no residente por una operación efectuada en el extranjero. En este caso, el mismo artículo 334 del RIS, en su apartado dos, especifica lo que debe entenderse por "operaciones de tráfico mercantil internacional".[211] En virtud de este concepto, se consideran rendimientos no obtenidos en territorio español:

---

209 Como se recordará, este supuesto se repite en el artículo 70.2.b.3 del RIR para las personas físicas no residentes. Cabe añadir que una excepción similar aparecía en los derogados impuestos sobre los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario, excepción que no fue recogida por la LIS.

210 CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de no residentes,* op. cit., pág. 56. Sin embargo, el referido autor observa una cuestión muy importante: "Ahora bien, en operaciones ajenas al tráfico internacional de mercancías ¿debemos atender en exclusiva al artículo 70.Dos.b.1 del R.I.R. o por el contrario considerar que las sociedades no residentes (no las personas físicas) siguen estando sujetas tanto por el criterio del pago como por el de la utilización, aunque la actividad empresarial se desarrolle íntegramente en el extranjero? los artículos 4 y 7 de la L.I.S invitan a esto último, a menos que entendamos que el artículo 70 R.I.R., aunque solapado con el artículo 334 R.I.S. en buena parte, en los tramos en que no se entromete con este precepto es asímismo desarrollo reglamentario de la propia L.I.S. La cuestión, de gran trascendencia práctica, parece quedar en el aire, y es una lástima que así lo parezca, porque, caso de haberse derogado el artículo 334 R.I.S., el problema hubiera desaparecido" (Ibid., pág. 59).

211 La *Resolución de la D.G.T. de 21 de julio de 1986* indica en su Anexo C diversos rendimientos provenientes de operaciones comprendidas dentro del concepto de "operaciones de tráfico mercantil internacional" y que por tanto no se encuentran incluidas dentro de las operaciones sujetas a la obligación formal de presentar la declaración modelo 210 ya que no se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Dentro de estos rendimientos tenemos:
- Gastos de montaje de maquinaria o instalaciones importadas.
- Comisiones y corretajes sobre importaciones y exportaciones.
- Comisiones y gastos bancarios.
- Gastos de publicidad con la excepción de las contribuciones a campaña con repercusión interna y, en general, de publicidad dirigida al mercado interior.
- Pasajes marítimos y aéreos.

- Las importaciones de mercancías, sin que se consideren como tales aquellas cuyo valor exceda del valor declarado a efectos de su despacho en aduana. Esto es lógico ya que una importación no puede sujetarse a un impuesto como el de Sociedades cuyo objeto imponible es la renta de las mismas;

- Las comisiones satisfechas a Entidades no residentes en España por operaciones de mediación realizadas en el extranjero y relacionadas con la preparación de contratos de compraventa internacionales, en tanto su importe resulte autorizado en virtud de la legislación sobre el control de cambios y figure en la correspondiente licencia de importación. No se incluyen pues las comisiones abonadas a personas físicas, sólo a Entidades no residentes siempre que se encuentren relacionadas con contratos de compraventas internacionales; y

- Los gastos de instalación y montaje de maquinaria e instalaciones importadas.

Si bien el RIS intentó delimitar este concepto, al no constituir una enumeración cerrada, dejó subsistente la indefinición de "operaciones de tráfico mercantil internacional". Al respecto, González Poveda señala que "el término 'importaciones' no tiene un contenido jurídico mercantil, y fiscalmente no supone más que la entrada en el territorio aduanero de una mercancía, entrada que puede tener su origen en una gran variedad de contratos, compraventa, arrendamiento, leasing, etc. A estos contratos que son el origen de la importación debió referirse el RIS, ya que la importación en sí misma carece de trascendencia fiscal en la LIS; lo que

---

- Fletes terrestres, marítimos y aéreos de importación y exportación.
- Reparaciones de navíos, aeronaves y medios de transporte.
- Primas de seguros directos de importaciones y exportaciones o de otros seguros comerciales.

También véase la *Orden de 10 de mayo de 1988* en donde se establecen diversos supuestos considerados como gastos accesorios o conexos con las exportaciónes y por tanto no sujetos a obligación real de contribuir por el Impuesto sobre Sociedades cuando quien los perciba carezca de establecimiento permanente en España. Se consideran gastos accesorios a la exportación de mercancías los de transporte, seguro de transporte, servicios portuarios, depósito, almacenaje, despacho, inspección y control y, en general, cualesquiera gastos ocacionados por el traslado de las mercancías desde el territorio español hasta el lugar de destino en el extranjero.

puede tener trascendencia, por suponer la realización de un hecho imponible sujeto al IS, es el objeto del contrato que da lugar a la importación". Y añade que, en su opinión, "la intención del RIS era precisar que la venta de mercancías hecha por una empresa residente en el extranjero a un residente en España no determinaba para la primera obligación tributaria alguna en el IS, por no suponer el ejercicio de una actividad empresarial en territorio español, a no ser que la venta se hiciera a través de un establecimiento permanente en España".[212]

Así mismo, al no considerarse como importación de mercancías aquellas cuyo valor inmaterial incorporado exceda al valor declarado (valor en la factura) a efectos de su despacho en Aduana, tendremos como consecuencia que en las importaciones en donde el valor inmaterial, que no es otra cosa que las sumas que se incorporan al valor en Aduana, sea superior al precio en la factura, habrá que tenerse en cuenta que la operación, en relación al Impuesto sobre Sociedades, deja de ser considerada una importación y por tanto los rendimientos así obtenidos podrán estar gravados con el Impuesto si constituyen renta gravada. En el caso en que el precio en factura sea superior al valor inmaterial, la operación será calificada como una importación y no se encontrará sujeta al Impuesto sobre Sociedades. Cabe mencionar que el artículo 70 del RIR incorpora parte de los supuestos de no sujeción señalados en el artículo 334 del RIS pero omite el caso que estamos comentando. El Legislador debió suprimir definitivamente el artículo 334 del RIS ya que su no supresión puede llevar a confusión, es decir, "puede generar problemas de coordinación entre el I.R.P.F. y el I.S., por ejemplo, en los supuestos de 'sofware' informático uno de los defectos que pretendía eliminar el RIR 91".[213]

En relación con la no sujeción de los gastos de instalación y montaje de maquinarias e instalaciones importadas, debemos recordar que

---

212 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 175. Además indica el autor lo siguiente: "Este es un criterio seguido por todos los sistemas fiscales y, en realidad, nunca se había planteado en la práctica la posibilidad de gravar a una empresa no residente por el mero hecho de realizar un (sic) venta de mercancías a una persona residente en territorio español" (Ibid., loc. cit.).

213 CARBAJO VASCO, Domingo: *La obligación real de contribuir en la normas reglamentarias del I.R.P.F.*, op. cit., pág. 42.

esta excepción coincide con lo indicado en el artículo 70.1.b) del RIR. Sin embargo, existe una diferencia respecto a la cuantía de la no sujeción. Efectivamente, mientras que de un lado, el artículo 70.1.b) del RIR considera no obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados; de otro lado, el artículo 334.2.c) no especifica ninguna cuantía. Ante esta ampliación del artículo 334.2.c) del RIS nos preguntamos con Carmona Fernández "¿Deroga en este punto el artículo 70 R.I.R. el artículo 334 R.I.S.? Explícitamente, desde luego no. ¿'Procede' aplicar el artículo 70 R.I.R. al Impuesto sobre Sociedades cuando hay una norma tratando la materia de modo preciso, que no se ha derogado expresamente? No parece debiera ser así. Y si así se quisiera, el Real Decreto 1.841/1991 debió haber suprimido el mencionado precepto del R.I.S.".[214]

c) Finalmente debemos mencionar como rentas no obtenidas en España los rendimientos de los depósitos y operaciones que cumplan análogas funciones en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas que se satisfagan a Entidades no residentes en España, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente por el Banco de España y Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito con funciones delegadas del mismo. Este supuesto es similar al incluido en el segundo párrafo del artículo 70.1.g) del RIR.

Cabe indicar que existen, en general, con respecto a los rendimientos no sujetos, diversas Contestaciones a Consultas de la D.G.T. Así por

---

214 CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de no residentes,* op. cit., pág. 58. Pérez Rodilla comenta que dentro de este supuesto solo deben incluirse "los gastos de instalación (ubicación o colocación en un lugar o edificio) y montaje (ensamblaje o unión de piezas o partes) de las maquinarias o instalaciones importadas sin que pueda extenderse esta no sujeción a otros conceptos como: gastos de puesta en marcha, de pruebas y ensayos, de publicidad de lanzamiento, de curso de adiestramiento del personal, etc. Dichos gastos no sujetos sólo podrán referirse a los elementos que se importen sin que sea extensible a otros elementos no importados que con los primeros formen instalaciones complejas" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español*, op. cit., pág. 100).

ejemplo, en la *Contestación a Consulta Vinculante de 17.9.1984*, una empresa residente en España contrata con una sociedad no residente la importación de bienes de equipo, la prestación de los servicios de revisión y prueba del montaje de los bienes importados así como el suministro de manuales de mantenimiento y la realización de un curso de mantenimiento. La D.G.T. estableció que los gastos derivados de la revisión y pruebas de montaje de los bienes importados no tendrán la consideración de rentas obtenidas en España en virtud del art. 334.2.c) del RIS. Así mismo estableció que los gastos derivados del suministro de los manuales de mantenimiento del equipo, "supuesto que ha de encuadrarse dentro de los enumerados en el artículo 334.2.a) R.I.S. y que por tanto sólo se considerarán como rentas obtenidas en España y sujetas a tributación... en el caso en que el valor inmaterial incorporado exceda al valor declarado a efectos de su despacho en aduana". Además indicó que los gastos derivados de un curso sobre el mantenimiento de los equipos, "al no encuadrarse dentro de las operaciones contenidas en el artículo 334 R.I.S. han de considerarse como rentas obtenidas en España y en consecuencia sujetas a tributación...".[215]

En relación al cobro de comisiones, cabe mencionar que con anterioridad a la promulgación del Real Decreto 1841/1991 de 30 de diciembre que aprobó el RIR, diversas Contestaciones a Consultas consideraban aplicable lo dispuesto por el artículo 334 del RIS a las comisiones obtenidas en España por personas físicas no residentes, siempre que dichas comisiones constituyesen gastos conexos con importaciones. Por ejemplo, la *Contestación de Consulta de 1.10.1990* indicó que, a pesar que la normativa del I.R.P.F. carece de disposición alguna que exima de tributación a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento

---

215 CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 110-111. Así mismo, ver la *Contestación a Consulta de 30.6.1988* (Ibid., págs., 111-112) sobre cursos para la formación de técnicos del sector energético impartidos por no residentes, los cuales se encuentran sujetos a tributación, salvo que exista un convenio de doble imposición. De otro lado, en relación a los servicios de instalación o montaje, en caso que exista convenio de doble imposición no se encontrarán sujetos a tributación en España, salvo que dichos servicios tengan una duración superior a doce meses con lo cual ya se habrá configurado un establecimiento permanente por lo que deberá tributar como tal. Al respecto, véase la *Contestación a Consulta de 25.11.1987* (Ibid., pág. 112).

permanente respecto de comisiones de ventas realizadas en el extranjero (posteriormente el artículo 70.2.b.1 del RIR llenó este vacío), dada la aplicabilidad con carácter subsidiario del RIS en aquellas materias que no se encuentren reguladas expresamente por la normativa propia del Impuesto, es aplicable el artículo 334 del mismo.[216]

Por último, la *Contestación a Consulta Vnculante de 29.2.1984*, en relación a si los fletes pagados a navieras extranjeras no residentes en España por razón del transporte de caucho o productos petrolíferos exportados deben o no considerarse obtenidos en España, estableció que dichas operaciones son calificables como de tráfico mercantil internacional y por tanto se considera que los fletes pagados no se encuentran sujetos a tributación en España.[217]

2.2.2. Exenciones.

Respecto a las exenciones aplicables a las Entidades no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, queremos señalar que éstas se encuentran incluidas todos los años en la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado la cual modifica el artículo 23.3 de la LIS, referente a los tipos de gravamen aplicables a las Entidades no residentes sin establecimiento permanente en España. Para el ejercicio 1995, la Ley 41/1994, de 30 de diciembre (B.O.E. de 31 de diciembre), de Presupuestos Generales del Estado para 1995, modifica, en su artículo 72, el apartado 3 del artículo 23 de la LIS. Incluidos en el inciso e) de dicho apartado se encuentran las exenciones aplicables a las Entidades no residentes sin establecimiento permanente en España. Estas

---

216 Ibid., págs. 148-149. Sobre lo mismo, ver la *Contestación a Consulta de 25.9.1991* (Ibid., págs. 149-150). Así mismo, sobre la aplicación del artículo 334 a las comisiones ver la *Contestación a Consulta Vinculante de 16.10.1985, la de 25.5.1984 y la de 1.3.1984* (Ibid., págs. 146-148). Por último, véase la *Resolución del T.E.A.C de 28.10.1992* (Tribuna Fiscal Nº 33, 1993, págs. 31-33) en donde la D.G.T. indicó que las comisiones, relacionadas con las ventas de inmuebles, satisfechas a Entidad no residente por operaciones de mediación, no cumplen con los requisitos del artículo 334.2.b) del RIS.

217 CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 158-159. Ver tambíen la *Contestación a Consulta Vinculante de 2.1.1984 y de 27.6.1983* (Ibid., págs. 156-158).

exenciones son similares a las señaladas en el artículo 17 de la LIR para las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente en España.[218]

2.3. Base imponible y deuda tributaria.

Vamos a referirnos al modo de determinar la base imponible y la deuda tributaria de las Entidades no residentes sin establecimiento permanente en España. Por ser su tratamiento muy similar al de las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, tema que ya hemos tratado, simplemente mencionaremos de una manera breve los aspectos más relevantes al respecto. En relación a la base imponible, al igual que para el caso de las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, ésta se obtiene aplicando el sistema que parte del principio de separación de rentas, es decir, que cada rendimiento, así como cada incremento de patrimonio, se grava de modo separado sin que se puedan compensar partidas positivas con negativas en el caso de rendimientos, ni incrementos con disminuciones de patrimonio. Este sistema de tributación se consolida con el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, sistema que es ratificado por la Ley 5/1983, de 29 de junio.

Debemos comenzar mencionando el artículo 336 del RIS, el cual estableció que los rendimientos netos se determinarían aplicando sobre el importe de los ingresos íntegros, minorados, en su caso, en el importe de los sueldos y salarios satisfechos en España, los coeficientes que señale el Ministerio de Hacienda. Dichos coeficientes nunca llegaron a establecerse debido a la entrada en vigencia de las normas mencionadas en el párrafo anterior. Por tanto, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 5/1983 y de su artículo 17, la base imponible de las Entidades no residentes sin establecimiento permanente en España que obtengan rendimientos e incrementos de patrimonio en el mismo, se determina de modo separado aplicándose "tipos efectivos" para cada renta. La aplicación del mencionado artículo 17 será establecida cada año en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, con sus respectivas modificaciones.

---

218 Por tanto nos remitimos a los comentarios mencionados en el punto 1.3.1. de este mismo capítulo referente a las exenciones aplicables a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente.

Efectivamente, el artículo 72 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, modifica, aunque podría decirse que renueva, el contenido del artículo 23.3 de la LIS referente a los tipos de gravamen aplicables, para el ejercicio 1995, a las Entidades no residentes sin establecimiento permanente que obtengan rentas en España. Con carácter general, la base imponible del Impuesto estará constituida por la cuantía íntegra devengada. El tipo de gravamen aplicable a cada rendimiento íntegro devengado es del 25%.

Al igual que sucedía con las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, de acuerdo con el artículo 338 del RIS, no les son aplicables las normas sobre compensación de pérdidas a los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por Entidades no residentes sin establecimiento permanente. Es la lógica consecuencia de la aplicación del principio de separación de rentas el cual es reconocido en el artículo 303 del RIS cuando establece que las rentas obtenidas en España por Entidades no residentes en territorio español, salvo que resulten imputables a un establecimiento permanente, "se someterán a gravamen por este Impuesto con total separación unas de otras".

El tipo de gravamen del 25% es aplicable también en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente. Dicho tipo de gravamen será aplicado a la diferencia entre los ingresos y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos. Como en el caso de las personas físicas, se repite el requisito de la incorporación de los materiales a las obras o trabajos. Al respecto, cabe añadir que de acuerdo con el artículo 336.3 del RIS, para que los gastos de personal sean admisibles deberán observarse los siguientes requisitos:

a) Que correspondan a retribuciones del personal directamente empleado en territorio español;

b) Que los servicios prestados guarden relación directa y resulten necesarios para la obtención de los ingresos;

c) Que no correspondan a servicios profesionales o de administración y gestión; y

d) Que se hayan practicado y declarado las retenciones reglamentarias a cuenta del I.R.P.F.

De otro lado, se establece el tipo de gravamen del 4% para los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro una vez deducidas las comisiones e indemnizaciones recibidas de la Entidad aseguradora.[219] Como se puede apreciar, en concordancia con el tratamiento dado a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, se establecen estas excepciones a la regla general del sistema al admitirse determinadas deducciones para estas clases de rentas.

Con respecto a los incrementos de patrimonio, se aplica el tipo del 35%, siempre que dichos incrementos hayan sido determinados de acuerdo con las normas generales del Impuesto. Ello quiere decir que la cuota íntegra se determinará aplicando el mencionado tipo de gravamen sobre el rendimiento neto obtenido en cada operación. El artículo 337.2 del RIS hace la salvedad de que al valor de adquisición no les sean aplicables las normas sobre provisiones y actualizaciones.

Se considera que el devengo del Impuesto se produce en el momento en que resulten exigibles los ingresos por la Entidad no residente en territorio español. El artículo 339 remite al artículo 254.2 del RIS referente a las reglas de exigibilidad.[220] Cuando el cobro se realice en varios plazos y con posterioridad a la realización de las operaciones, los gastos se imputarán en la misma proporción a los respectivos vencimientos.

Por último, se establece el tipo de gravamen del 14% para los importes satisfechos a su sociedad matriz o dominante por sociedades españolas vinculadas, en contraprestación de lo que la LIS a denominado

---

219 Nos remitimos a nuestros comentarios al respecto en el punto 1.4.2.b. de este trabajo.

220 El artículo 254.2 del RIS establece que "se entenderán exigibles los rendimientos:

a) En los empréstitos, en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura de emisión.

b) En los dividendos, en el primer día señalado para la distribución en el acuerdo correspondiente; y

c) En los préstamos y demás operaciones, en la fecha señalada para la liquidación o cobro, o en cualquier otra en la que se reconozca en cuenta, aún cuando el perceptor no reclame el cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación".

"servicios de apoyo de gestión recibidos", en tanto figuren establecidos contractualmente y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios. Este criterio también es aplicable en relación con los denominados "gastos generales imputados" a que se refiere el artículo 13.n) de la LIS, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.[221]

Respecto a los servicios de apoyo a la gestión, quien presta el servicio debe ser la Entidad no residente matriz o dominante y quien lo recibe la sociedad española o filial. Esta clase de servicios ya se encuentran incluidos en el artículo 7.b) de la LIS, sin embargo, "la novedad consiste solamente en el tratamiento más beneficioso que reciben estos servicios de apoyo a la gestión en comparación con las prestaciones de servicios en general".[222] El gravamen de esta clase de servicios conduce a la formulación de algunas cuestiones como es la de determinar cuándo existe vinculación entre dos sociedades o qué es lo que se entiende por "apoyo a la gestión" o qué se entiende por sociedad matriz o dominante.

La primera cuestión es la de determinar cuándo se entiende que nos encontramos ante una sociedad española vinculada. A pesar de no existir una definición de lo que se entiende por sociedades vinculadas, el artículo 16.5 de la LIS señala que "se entenderá que existe vinculación entre dos sociedades cuando participen directa o indirectamente, al menos en el 25 por 100, en el capital social de otra o cuando, sin mediar esta circunstancia, una sociedad ejerza en otra funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión". Podemos aplicar esta definición para aproximarnos a lo que se puede entender por servicios de apoyo de gestión recibidos. Sin embargo, dos sociedades pueden estar vinculadas, de acuerdo con la definición mencionada pero ello no significa que una sea dominante o matriz de la otra.[223]

---

221 El artículo 13.n) de la LIS considera partida deducible "los gastos de dirección y generales de administración de las Sociedades que realicen operaciones en España por medio de establecimiento permanente, en aquella parte que racionalmente pueda imputarse a dicho establecimiento".

222 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 186.

223 Sobre el concepto de sociedad matriz y filial véase la *Resolución del T.E.A.C. de 13.5.1992* (BANACLOCHE, Julio: *CISS - Revista de actualización - Materia fiscal - Jurisprudencia tributaria*, op. cit., págs. 18/1/C-58 y 59).

Aquí pasamos a resolver la segunda cuestión, esto es, ¿cuándo se entiende que nos encontramos ante una sociedad matriz o dominante? Por lo general, se considera que una sociedad es dominante o matriz de otra cuando posee la mayoría de los derechos de voto en otra sociedad, que sería la dominanda, por lo que debe participar directa o indirectamente, en más de un 50% del capital social de la sociedad dominada, que en nuestro caso sería la sociedad española que recibe el servicio o en todo caso debe ejercer sobre ésta última determinadas funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión.[224]

Una tercera cuestión a resolver es la referente a qué es lo que se entiende por "sevicios de apoyo a la gestión". El significado del término "gestión" es muy variado pues ¿qué servicios podemos considerar incluidos dentro del concepto de "apoyo a la gestión"? Al respecto, compartimos la opinión de Pérez Rodilla cuando afirma lo siguiente: "No existe una definición de este término si bien se pueden asimilar a los relacionados con la dirección y administración general de la sociedad española. En todo caso no deberán incluirse la prestación de servicios relacionados con las funciones de aprovisionamiento, producción, financiación y comercialización, asímismo la prestación de servicios debe tener contenido y su carácter debe ser real y no una mera imputación o afectación de gastos de la sociedad dominante".[225] De igual modo, González Poveda considera el concepto de "gestión" como equivalente al de "administración", término "empleado en nuestro derecho mercantil positivo para definir las funciones de los 'administradores' de una sociedad. En la econo-

---

224 La *Resolución del T.E.A.C. de 13.5.1992* estableció que "la expresión sociedad matriz o dominante es utilizada en la Ley 5/1983, como términos sinónimos o equivalentes..." (Ibid., pág. 18/1/C-59). De otro lado, el artículo 42 del Código de Comercio Español incorporó la definición contenida en la VII Directiva de la Comunidad Económica Europea relativa a la formación de cuentas en los Grupos de Sociedades. De acuerdo con este artículo, una sociedad es matriz o dominante cuando:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración.

225 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 48.

mía de la empresa tiene un contenido más amplio y hace referencia a la función de conducir la empresa al cumplimiento de los objetivos que se han fijado teniendo en consideración los medios limitados susceptibles de usos alternativos (factores de producción) y el entorno en que se desenvuelve. A nuestro juicio, los servicios de apoyo a la gestión son del mismo género que los servicios de dirección y administración prestados a un establecimiento por su sede central y que se imputan a aquél en función de unos datos objetivos, tales como cifra de negocios, márgenes brutos, capitales empleados, etc.".[226]

Cabe añadir que los servicios de apoyo a la gestión deben de encontrarse establecidos en un convenio o contrato que obligue contractualmente a las dos sociedades. Así mismo, dichos servicios deben de ser recibidos y utilizados efectivamente por la sociedad filial española. Esta sociedad deberá probar en todo caso su utilización real.[227]

---

226 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 186-187. Al respecto, la *Resolución del T.E.A.C. de 27.5.1992* consideró que "el término de gestión debe interpretarse en su sentido estricto de dirección y administración por lo que solamente las contraprestaciones correspondientes a los servicios de apoyo a la dirección y administración determinan, cuando concurran los demás requisitos legales, la aplicación del tipo reducido del 14%" (BANACLOCHE, Julio: *CISS - Revista de actualización - Materia fiscal - Jurisprudencia tributaria*, op. cit., pág. 18/1/C-60). En el mismo sentido véase la *Resolución del T.E.A.C. de 4.6.1992* (Ibid., págs. 80/1/C-61 y 62).

227 Cabe añadir que sobre las múltiples modalidades de servicios que presta la sociedad matriz a sus filiales, González Poveda señala que dichos servicios "se conocen con el nombre de *management fees* y comprenden una gama muy variada de prestaciones comunes: dirección, administración y control, contabilidad, gestión de créditos, planificación, gestión de producción, política comercial (*marketing*), asesoría jurídica y fiscal, etc. Es muy corriente que no exista un verdadero contrato que precise las relaciones internas del grupo, y que los módulos o índices de reparto de estos gastos se impongan por la sociedad matriz, lo que provoca el recelo de las Administraciones fiscales de los Estados en que radican las filiales, sobre todo en el momento de discutir su consideración o no de gasto fiscal en el IS. Si existe un contrato en el que la facturación a la filial de los *management fees* se hace en función de factores objetivos (horas de trabajo, tiempo de ordenador, etcétera) y en base a servicios claramente definidos y prestados, la aplicación del art.17.1.b) de la Ley 5/1983 (o el que corresponda a éste en las Leyes de Presupuestos) no planteará demasiados problemas. Por el contrario, si los gastos se facturan en función de índices tales como las ventas o los costes de personal de las filiales, siempre existirá el recelo de que los *management fees* encubran una transferencia de beneficios de la filial a la matriz o, por lo menos, sea discutible la cuantía de los mismos, en cuanto una distribución

De otro lado, los gastos de dirección y generales de administración, gravados también con el 14%, son considerados como renta obtenida por la Entidad no residente o casa matriz, como si no operara en España a través de un establecimiento permanente, aunque en realidad opere por mediación del mismo. Estos gastos son la parte que racionalmente puede imputarse del total de gastos incurridos por la casa central a su establecimiento permanente en España. Son deducibles a efectos de calcular la base imponible del establecimiento permanente. En el tercer capítulo de este trabajo no referiremos con más detenimiento a esta clase de gastos cuando se analice el tratamiento fiscal de los gastos deducibles en los establecimientos permanentes.

Finalmente, una vez obtenida la cuota íntegra, sólo será deducible de la misma el importe de las retenciones efectivamente practicadas sobre los ingresos a que efecte la declaración. También será deducible el importe correspondiente a las bonificaciones que tuviese derecho la Entidad no residente. Así mismo, cuando resulte aplicable un convenio de doble imposición, la Entidad no residente ingresará la menor de las siguientes dos cuotas:

a) La que resulte de la aplicación de las normas del convenio, en cuyo caso no podrá practicarse deducción alguna.

b) La obtenida por aplicación de las normas contenidas en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Cabe añadir que, al igual que señalamos respecto a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, en aquellos casos en que se realicen pagos en moneda extranjera, es aplicable lo señalado en la Orden de 31 de enero de 1992 que estableció en su Disposición Adicional Tercera el tipo de cambio aplicable, ya que el impuesto debe pagarse en moneda nacional. Dicho tipo de cambio es el "vendedor" al cierre del mercado de divisas de Madrid en la fecha en que se hubiesen devengado los ingresos o producido los gastos correspondientes. En caso

---

realizada en función de sus ventas, por ejemplo, puede ser muy cómoda para la matriz, pero puede que no refleje el grado de utilización de los servicios comunes para cada filial" (Ibid., págs. 187-188).

que en esa fecha estuviere cerrado el mercado de divisas, será aplicable el tipo de cambio "vendedor" inmediatamente anterior.[228]

2.4. Obligaciones formales y declaración del impuesto.

2.4.1. El domicilio fiscal.

El artículo 27 del RIS al indicar las reglas aplicables para establecer el domicilio de los sujetos pasivos residentes en el extranjero, establece lo siguiente: "Los sujetos pasivos residentes en el extranjero tendrán su domicilio fiscal:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España, aplicándoseles, en cuanto resulten pertinentes, las normas referentes a las entidades residentes en territorio español.

b) En los restantes casos de sujeción por obligación real, *en el domicilio fiscal de su representante*" (el subrayado es nuestro).

El primer supuesto referente al domicilio de las entidades no residentes con establecimiento permanente será estudiado en el tercer capítulo. Respecto al segundo supuesto, que es el que nos interesa por ahora, referido al sujeto pasivo que obtiene rendimientos o incrementos gravados por el impuesto sin mediación de establecimiento permanente, simplemente debemos señalar que al igual que en el caso de las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente en España, el sujeto pasivo no residente deberá nombrar un representante el cual cumplirá con las obligaciones de dicho sujeto pasivo no residente.

2.4.2. Obligación de nombrar representante.

En relación al nombramiento de representante por parte de las entidades no residentes sin establecimiento permanente en España, el artículo

---

228 Esta regla ha reemplazado a lo establecido en el apartado 5 de la Norma Primera de la Orden de 29 de julio de 1983.

10 de la LIS, modificado por la Ley 18/1991, de 6 de junio, repite textualmente el artículo 22 de la Ley del I.R.P.F. ya estudiado anteriormente, por lo que nos remitimos al análisis realizado cuando se estudió la obligación de nombrar representante en las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente.[229] Así mismo, en relación a la responsabilidad solidaria señalada en el artículo 23.6 de la LIS, simplemente debemos indicar que repite lo señalado por el artículo 19.3 de la LIR ya estudiado también anteriormente, por lo que no vamos a repetir las mismas cuestiones y problemáticas ya mencionadas.

Por tanto, al igual que el artículo 22 de la Ley del I.R.P.F., el artículo 10 de la LIS establece la obligación de nombrar representante, sea éste persona física o jurídica, con domicilio en España, a efectos de que las entidades no residentes se encuentren representadas ante la Administración tributaria. El mencionado artículo 10 de la LIS también señala el plazo de dos meses a partir de la fecha del nombramiento, para poner en conocimiento de la Administración dicho nombramiento, con lo que los vacíos y problemas señalados cuando se analizó el artículo 22 de la LIR se repiten en relación al Impuesto sobre Sociedades.

Cabe añadir que el artículo 28 del RIS, además de repetir la obligación de nombrar representante señalada en el artículo 10 de la LIS, establece que la designación debe de comunicarse a la Delegación de Hacienda en la que se hubiere de presentar la declaración por el Impuesto "acompañando a la indicada comunicación la expresa aceptación del representante". Así mismo, añade que los sujetos obligados a retener "podrán" asumir la condición de representantes de entidades residentes en el extranjero con lo que, al utilizar la norma el término "podrán" no se está obligando a los sujetos obligados a retener, a asumir la representación del sujeto no residente en España.

2.4.3. Obligaciones formales.

Las obligaciones formales así como la declaración que deben efectuar las Entidades no residentes sin establecimiento permanente son simi-

---

229 Ver: GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, op. cit., pág. 343 y ss.

lares a las de las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente.[230] En cuanto a la *declaración del impuesto*, son aplicables las mismas reglas señaladas en el artículo primero de la Orden de 31 de enero de 1992 referentes a la obligación de declarar, los responsables solidarios así como los plazos y lugares de presentación e ingreso de las declaraciones, reglas que ya fueron estudiadas cuando se trató ésta obligación para las personas físicas no residentes.[231]

Con respecto a la obligación de obtener el *Número de Identificación Fiscal (N.I.F.)*, al igual que las personas físicas no residentes, las Entidades no residentes sin establecimiento permanente también tienen la obligación de obtenerlo en tanto realicen operaciones con trascendencia tributaria en territorio español. Los artículos 5 y 6 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, indican determinadas situaciones en donde es obligatoria la utilización de N.I.F. Estas situaciones ya fueron mencionadas cuando se estudió el régimen aplicable a las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente por lo que no las mencionaremos nuevamente. Simplemente recordar que el representante de las Entidades no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente deberá de consignar el N.I.F. respectivo en todas las declaraciones, comunicaciones o escritos que presente al Fisco español.

Así mismo, se encuentran obligadas a presentar *declaración censal* las Entidades no residentes sin establecimiento permanente cuando satisfagan en territorio español rendimientos sujetos a retención. Así lo esta-

---

230 Por ser similares nos remitimos al punto 1.5. del presente capítulo referente a las obligaciones formales y declaración del impuesto que deben realizar las personas físicas no residentes sin establecimiento permanente.

231 En relación a la declaración, debemos mencionar que si bien el artículo 343 del RIS establece un plazo de 25 días para la presentación de la misma, no obstante, la Orden de 31 de enero de 1992 establece con carácter general, en el artículo primero, apartado cuatro, el plazo de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta. Así mismo, el modelo de declaracion 210 es el modelo aplicable con sus tres modalidades dependiendo de la clase de renta que se declare: un modelo 210 A para declaraciones de carácter general, el modelo 210 B para la declaración de ingresos con deducción de ciertos gastos y el modelo 210 C cuando se declaren incrementos de patrimonio. Deberá presentarse un modelo de declaración 210 por cada renta devengada salvo que se efectúe con carácter trimestral en donde la declaración podrá comprender una o varias rentas correspondientes a uno o varios sujetos pasivos los cuales deberán relacionarse en el modelo 210 A.

blece el artículo 1° y siguientes del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio. La declaración censal sustituye a la declaración de alta en el Indice de Entidades, Indice que se elabora de acuerdo con las referidas declaraciones censales. Esta obligación concuerda con el artículo 345 del RIS el cual señala que las Entidades no residentes sin establecimiento permanente no deberán cumplir las obligaciones de índole contable, registral o formal establecidas con carácter general para el Impuesto sobre Sociedades, salvo cuando tuvieren que practicar retenciones. De ser así, estarán obligadas a inscribirse en el Indice de Entidades así como a llevar los correspondientes registros de ingresos y gastos. Sin embargo surge un problema con el artículo 28 de la LIS, norma que obliga a inscribirse en el Indice de Entidades a todos los sujetos pasivos del Impuesto.[232] Al respecto, compartimos la opinión de Baena Aguilar cuando indica lo siguiente: "A la luz del Real Decreto 1041/1990 mencionado, sólo incumbe la presentación de la declaración censal a no residentes sin establecimiento permanente cuando satisfagan rendimientos sujetos a retención, si bien cuando la Entidad adquiera la condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, sin estar obligada a presentar estas declaracions censales, se servirá de las mismas exclusivamente a los efectos establecidos en el artículo 28 de la Ley del Impuesto (cfr. art. 17.2 R.D.1041/1990). De manera que, literalmente, todas las Entidades sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben inscribirse en el Indice de Entidades, aun cuando no tengan obligación de constar en el censo, sirviéndose para su inscripción, paradójicamente, de las declaraciones censales".[233]

Finalmente, en lo que a *obligaciones formales* se refiere, ya hemos hecho referencia al artículo 345 del RIS que exime a las Entidades no residentes sin establecimiento permanente de cumplir con las obligaciones de tipo contable, registral o formal establecidas con carácter general para el Impuesto, salvo en el supuesto que hubieren de practicar retenciones en cuyo caso deberán inscribirse en el Indice de Entidades y llevar los registros de ingresos y gastos. Sin embargo, de acuerdo con lo

---

232 El artículo 28.1 de la LIS establece lo siguiente: "En cada Delegación de Hacienda se llevará un índide de Entidades en el que se inscribirán las que tengan su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial, excepto las Entidades a que se refiere el número 1 del artículo 5 de esta Ley".

233 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 209.

señalado en el párrafo anterior, estos sujetos pasivos siempre deberán de inscribirse en el Indice de Entidades en virtud del artículo 28 de la LIS y sólo en el caso de que hubieran de practicar rentenciones, deberán llevar los registros respectivos.[234]

234 Respecto a la obligación de retener, el artículo 341 del RIS establece lo siguiente:
"1. Las Entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente vendrán obligadas a practicar retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario correspondientes en iguales términos que las restantes Entidades sujetas a este impuesto.
2. En los casos en que el representante sea persona distinta del pagador, éste vendrá obligado a practicar la retención correspondiente, de acuerdo con las normas del régimen general, cualesquiera que sean los pactos establecidos entre las partes, salvo que se acredite haber practicado la liquidación final procedente".

CAPITULO II

CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA O.C.D.E. Y EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA.

Estudiar el concepto de establecimiento permanente requiere inevitablemente conocer dicho concepto tanto en los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición, elaborado por la O.C.D.E. en 1977 y 1992, como en los diversos convenios para evitar la doble imposición firmados por España con otros Estados. Esto es fundamental dada la clarísima influencia, o si se le quiere llamar "inspiración", que ha tenido el concepto de establecimiento permanente señalado por los Modelos de la O.C.D.E., en la LIS y en los convenios bilaterales suscritos por España. En adelante nos referiremos al Modelo de la O.C.D.E. de 1977 simplemente como "el Modelo", en cambio, cuando nos refiramos al Modelo de la O.C.D.E. de 1992, lo señalaremos expresamente de esa manera.

Comenzaremos refiriéndonos al concepto de establecimiento permanente contenido principalmente en el artículo 5 del Modelo para luego analizar el mismo concepto en el Modelo de 1992. A continuación trataremos el concepto de base fija así como el concepto de establecimiento permanente recogido en los convenios de doble imposición y en el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. sobre las sucesiones y las donaciones.

Debemos comenzar mencionando un aspecto a nuestro parecer muy importante, por no decir fundamental, que siempre hay que tener presente al referirse en general al concepto de establecimiento permanente. Es el de los orígenes del concepto en sí.

Existen dos posiciones distintas o contrapuestas en cuanto al concepto de establecimiento permanente en el ámbito de la doble imposición internacional. La primera concepción es la que establece el derecho a gravar la totalidad de las rentas, correspondientes a una persona física o jurídica, al Estado en donde domicilie el sujeto pasivo. Es el denominado criterio de la residencia. La segunda concepción establece el derecho a gravar la totalidad de las rentas al Estado en donde dichas rentas se produzcan. Se trata del criterio de la fuente. Como veremos a continuación, la opción por uno u otro criterio dependerá de muchos aspectos aunque principalmente se deba a criterios políticos y económicos.[1]

Teniendo en cuenta los dos criterios de conexión mencionados, serán los países subdesarrollados o en vías de desarrollo los que optarán por el criterio de la fuente y los países desarrollados los que optarán por el criterio de la residencia.[2] Estas posturas se verán reflejadas en los diversos Modelos de Convenios y recomendaciones elaborados por los diversos organismos internacionales, así como en los variados convenios bilaterales firmados entre los respectivos Estados. De igual modo, de las mencionadas posturas dependerá el concepto de establecimiento permanente que se adopte tanto en la legislación interna de cada Estado como a nivel de convenio internacional.[3]

---

1 Ver: SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1991, págs. 33-37; y CARBAJO VASCO, Domingo: *El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE: consideraciones y críticas*, Crónica Tributaria Nº 52, 1985, pág. 43.

2 Al respecto Fernández Pérez señala lo siguiente: "Desde la perspectiva económica, las corrientes de rentas fluyen fundamentalmente desde los países en vías de desarrollo -generalmente adeptos a la territorialidad- hacia los países industrializados (de donde proceden las inversiones), con lo que los sacrificios recaudatorios de los primeros -aún en el supuesto de seguir el criterio personal- serían proporcionalmente mayores que los de los segundos en el caso de evitarse la doble imposición sobre la base del principio de la residencia" (FERNANDEZ PEREZ, José R: *Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones existentes*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 112).

3 "Los convenios para evitar la doble imposición presentan distinta finalidad para los países en vías de desarrollo y para los países industrializados; para los primeros, no parece deba tener mucho sentido evitar la doble imposición internacional de sus residentes, siendo así que posean escasa o nulas inversiones en el exterior y que además en su gran mayoría siguen un criterio puramente territorial de imposición. Para

Los países desarrollados inversores de capital por lo general, buscarán gravar los rendimientos en el lugar de la sede social de la empresa.[4] En cambio, los países subdesarrollados perseguirán mantener los beneficios obtenidos por las empresas extranjeras, dentro de su soberanía. De allí que al establecerse el concepto de establecimiento permanente en los diversos convenios modelos para evitar la doble imposición, existan en algunos modelos elaborados por países subdesarrollados, un concepto de establecimiento permanente muchísimo más amplio que aquel concepto plasmado en lo convenios modelos elaborados por organismos internacionales, cuya mayoría lo conforman países desarrollados. Tal es el caso, por ejemplo, del Convenio Modelo de la O.C.D.E. que utiliza el criterio de la residencia. Otros modelos de convenios, como veremos en otros puntos del presente capítulo, utilizan el criterio de la fuente como es el caso del Modelo de las Naciones Unidas, de la Junta del Acuerdo de Cartagena (Pacto Andino), también en las Recomendaciones del Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.), etc.

Por lo tanto, el Modelo adopta el principio del establecimiento permanente (criterio de la residencia), dejando de lado el criterio de la fuente (esto en relación a lo que al establecimiento permanente se referire, ya que el Modelo sí aplica el criterio de la fuente a otros conceptos como es

---

ellos, el Convenio para evitar la doble imposición representa un instrumento apto para atraer inversiones (capital y tecnología) del exterior, inversiones necesarias para su desarrollo tecnológico; para los segundos, evitar la doble imposición cobra todo su valor, se trata de aliviar un gravamen excesivo sobre las rentas de sus inversiones en el exterior, y al extremo conseguir una no discriminación respecto de sus inversiones domésticas (dependiendo ello de los tipos de gravamen de ámbos países y del método elegido para evitar la doble imposición -exención o imputación)" (FERNANDEZ PEREZ, José R: *Criterios de reparto...*, op. cit., pág. 112). Sobre lo mismo señala Carbajo Vasco que "los países subdesarrollados carentes de capital propio e invadidos por la financiación extranjera, optan por el segundo camino como forma de mantener en el interior de sus fronteras unos ingresos obtenidos por la explotación de sus recursos naturales, mientras que los países desarrollados donde tienen su domicilio las empresas que invierten capital en el resto del mundo, están interesados en gravar todos los rendimientos en el lugar de su sede social" (CARBAJO VASCO, Domingo: *El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE: consideraciones y críticas*, op. cit., pág. 43).

4 Estamos completamente de acuerdo con Carbajo Vasco cuando señala que "el concepto de establecimiento permanente, formulado en los textos de la O.C.D.E. no es el único posible y... responde a unos intereses muy determinados" (Ibid., pág. 50).

el caso de las rentas inmobiliarias en su artículo 6 por ejemplo).[5] Pasemos a estudiar, ahora sí, la cuestión fundamental: ¿qué es lo que el Modelo entiende por establecimiento permanente? o lo que es lo mismo, ¿cuál es el concepto de establecimiento permanente plasmado en el Modelo?

1. El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la O.C.D.E. en 1977.[6]

1.1. Concepto general.

El artículo 5 del Modelo se refiere al establecimiento permanente y lo define, en su primer párrafo, como "un lugar fijo de negocios median-

---

5 Son pertinentes los comentarios de EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, Impuestos, Nº 13, 1991, pág. 8, cuando señala que "al contrario de la Ley española, en la que el factor de la fuente parece ser esencial a la hora de gravar los rendimientos empresariales del no residente, para la mayoría de los países de la OCDE el factor esencial es el del ejercicio o no de su actividad comercial o industrial a través de un EP en el país de que se trate. De hecho... un indicio de que los ingresos surgen de fuentes del país es que se derivan de actividades llevadas a cabo en el mismo, y este indicio se refuerza si las actividades son desarrolladas a través de un establecimiento permanente en dicho país. El Modelo de Convenio de la OCDE sigue esta linea de gravamen al no residente únicamente cuando obtenga sus rendimientos empresariales a través del EP en el país... países como Bélgica, Dinamarca, Alemania, Italia, Grecia, Luxemburgo o Suiza siguen pautas similares a la del Modelo de la OCDE".

6 Sobre la historia del concepto de establecimiento permanente véase: SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs. 71 y ss. Así mismo, con respecto al concepto en general de establecimiento permanente en el Modelo, véanse las siguientes obras: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 149 y ss.; BAENA AGUILAR, Angel: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., págs. 123 y ss.; ZANCADA PEINADO, Fermín: *Una revisión del concepto de establecimiento permanente*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979; CARBAJO VASCO, Domingo: *El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE: consideraciones y críticas*, op. cit. págs. 41 y ss.; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *El modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda, 1979; FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones existentes*, op. cit., págs. 111 y ss.; ABAD SALCEDO, Mercedes: *Principios de la*

te el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad".[7] El artículo 5 del Modelo comienza pues con una definición general de estableci-

---

imposición internacional que contiene el modelo de 1977. Legislación española, Gaceta Fiscal, Nº 32, 1986; DE LA VILLA, José María: *La OCDE y los criterios generales de tributación internacional. Postura española*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Nº 173, 1984; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera - Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977 págs. 216-223; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España (aspectos internacionales del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades)*, Ministerio de Economía - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 114-118; CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Rentas empresariales de los no residentes*, Relaciones Fiscales Internacionales, Ministerio de Economía y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 161-165; BORRAS, Alegría: *La doble imposición: problemas jurídico - internacionales*, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1974, págs. 42 y ss; y BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Tributario Internacional*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, págs. 233-240.

7 El artículo 5 del Modelo establece lo siguiente:

"1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que

miento permanente. Cabe mencionar que la definición señalada es básicamente la misma que la del Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1963.[8]

---

el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplique el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra."

8 Para tener una idea global de las diferencias más importantes del Modelo de 1977 en relación al Proyecto de 1963 recomendamos la lectura del artículo de: MARZO CHURRUCA, Santiago: *Diferencias existentes entre el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1963 y el Convenio Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1977*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979. Además de la revisión de los Comentarios al Modelo de 1977, pueden revisarse también los Comentarios al Modelo de París de 1963 elaborados por la O.C.D.E., en: OTERO CASTELLO, Juan: *El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, N° 112, Julio-agosto de 1974, págs 1068 y ss. Una interesante crítica al Modelo de 1963 en: CARBAJO VASCO, Domingo: *El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de la OCDE: consideraciones y críticas*, op. cit., pág. 47 y ss. De acuerdo a este último autor, las críticas más relevantes serían las siguientes: 1) El elemento de fijeza no clasifica, es decir, no se precisa qué se entiende por fijeza; 2) El párrafo 5.6 no define ni aclara el concepto de filial y el de sucursal; 3) No se tienen en cuenta nuevas realidades económicas como las "obras de construcción o montaje"; y 4) Contradicción entre la idea de "fijeza" ligada a la de "permanencia". Por último, queremos indicar que, como se ha podido comprobar, algunos autores se refieren al Proyecto de 1963 como "modelo" y otros le denominan "proyecto". La denominación es indiferente aunque nosotros preferimos denominarlo "proyecto", ya que así se le denomina en el texto oficial original.

De esta sencilla pero exacta definición se desprenden las siguientes características:[9]

a) La existencia de una instalación de negocios. Este concepto hace referencia, como bien indica Pérez Rodilla[10], a un espacio físico, a una

---

9 Al respecto, véase el excelente trabajo, desde el punto de vista del sistema del common law y además con una abundante jurisprudencia internacional, de: BAKER, Philip: *Double Taxation Agreements and International Tax Law - A Manual of the OECD Model Double Taxation Convention of 1977*, Sweet and Maxwell, London, 1991. También véanse: SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs. 103 y ss.; GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales - Trente études pratiques*, Editions Francis Lefebvre, Paris, 1989, págs. 161-197; y SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangèrs en droit comparé*, Editions A. Pedone, Paris, 1985, págs. 30 y ss. Así mismo, son interesantes las apreciaciones de Max Beat Ludwing en relación a los establecimientos permanentes (BEAT LUDWIG, M.: *La tributación de empresas con establecimientos permanentes en el extranjero*, Cahiers de Droit Fiscal Internacional, Volumen LVIIIa, International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, 1973, págs. I/81 y ss) así como la ponencia al respecto del profesor Narciso Amorós Borda a dicho Congreso (Cahiers de Droit Fiscal Internacional, Volumen LVIIIa, International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, 1973, págs. II/85 a II/93).

10 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las Inversiones Extranjeras en España*, op. cit., págs. 68-69. Ver la *Resolución del T.E.A.C. de 28.11.1988* (BANACLOCHE, Julio: *CISS, Revista de actualización - materia fiscal, Jurisprudencia Tributaria*, op. cit., págs. 80/1/C-5 y 80/2/C-2) la cual destaca las características más importantes de los establecimientos permanentes en el Modelo de la O.C.D.E. de 1977. Así por ejemplo, la mencionada Resolución indica que "la existencia de un establecimiento permanente aparece vinculada a la presencia conjunta de los siguientes rasgos: a) La existencia de un lugar de negocios, lo que exige necesariamente la presencia de unas instalaciones u otros elementos materiales utilizados por la empresa independientemente del título en cuya virtud los haga; b) Carácter de fijeza, lo que presupone la existencia de un vínculo geográfico entre la actividad ejercitada y el lugar en donde se desarrolla, lo que no es compatible en ciertos supuestos con la existencia de establecimientos permanentes situados en instalaciones móviles montadas en elementos de transporte; c) Nota de permanencia o grado de durabilidad o temporalidad, requisito que permanece íntimamente asociado al anterior y que puede servir para aclarar los supuestos confusos en los que el criterio de fijeza pueda plantear dudas, pretendiendo evitar que puedan ser calificados como establecimientos permanentes, supuestos que aparecen unidos al rasgo de ocacionalidad; y d) Realización de la actividad de la empresa a través de dicho lugar fijo" (Ibid., pág. 80/2/C-4). Así mismo, en esta misma Resolución es interesante la discusión sobre si se puede calificar de establecimiento permanente a un bien empleado para la actividad de perforación petrolífera, al margen de que pueda ser calificado como buque o como instalación industrial, ya que carece de los elementos para ser considerado como lugar fijo. Sobre la existencia o no de un establecimiento

instalación, locales o emplazamientos desde el cual la empresa no residente realiza una determinada actividad. Es verdad que esto no se da en todos los casos ya que puede haber situaciones en que bastará la instalación de una maquinaria o utillaje por ejemplo.[11]

El mencionado autor observa acertadamente, con respecto a la definición que da el Modelo, la existencia de la vinculación entre un elemento material (lugar fijo) y otro elemento económico (desarrollo de una actividad económica). Asi mismo, para Fernández Pérez, "el establecimiento permanente constituye la materialización de esas relaciones o 'contactos' económicos de una empresa de un Estado en el otro Estado, que determinan la sujeción a la jurisdicción del segundo Estado como Estado de la fuente..." y añade que "generalmente pueden distinguirse dos formas principales de conceptuación de establecimiento permanente: o bien entendiendo que sólo lo constituyen aquellas instalaciones que realizan directamente un beneficio, o bien considerando que lo forma cualquier instalación permanente en que la empresa realiza todo o parte de su actividad y que, en consecuencia, está integrada en la vida económica del país. El artículo 5 del Convenio Modelo, sigue las últimas de las direcciones apuntadas...".[12]

---

permanente, véase también la *Sentencia del T.S.J. de Baleares de 20 de diciembre de 1991* (Impuestos, Tomo I, 1992, págs. 671 y ss.).

11 Con respecto a la posibilidad de que maquinaria o equipo, cuentas bancarias, software, patentes, recursos humanos y animales, etc. constituya un "lugar de negocios", Skaar opina lo siguiente: "The concept of a 'place of business' in terms of the PE clause can be defined as any substancial, physical object which is commercially suitable to serve as the basis of a business activity. This includes real property, buildings, machines, computers, ships, aircraft, and drilling rigs. Consequently, securities, bank accounts, patents, and sofware do not amount to a place of business. The term 'place of business' also encompasses separate parts of the enterprice, such as foreing branches and places of management, but an office or similar fixed premises must be presupposed. More over, not all physicall objects will be a 'place of business'. Light, portable equipment or machinery is not a PE-constituting place of business. In principal, animals (for example breeding animals) may be a place of business. Special provisions (the agency clause) apply to human beings..." (SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., pág, 123).

12 FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de reparto...*, op. cit., pág. 131. Al respecto, debemos mencionar que la "teoría de la realización económica" será tratada más adelante.

Al respecto De la Villa indica lo siguiente: "El lugar de negocios hace referencia a un elemento físico, substrato de la actividad empresarial (vínculo material). La amplitud de la fórmula permite, no obstante, prescindir del título jurídico de utilización del citado elemento e, incluso, considerar como establecimiento la actividad desarrollada en los locales de otra empresa".[13] Por último, queremos indicar las apreciaciones de Eguinoa cuando indica que "el término 'instalación de negocio' cubre cualquier local, material o instalación que se utilice para el ejercicio de las actividades de la empresa. Es indiferente que la empresa sea propietaria o arrendataria de la instalación. Incluso se puede afirmar que es irrelevante el título en virtud del cual la empresa puede utilizar la instalación, ya que sólo interesa el hecho de que la esté utilizando 'de facto'".[14]

b) El lugar de negocios ha de ser "fijo".[15] Esto quiere decir que la instalación debe de estar en un lugar determinado, sin que esto signifique

---

13 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983, pág. 102.

14 EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 9.

15 Véase la *Contestación a Consulta de 16.7.1990* en donde se consulta sobre el régimen tributario aplicable a determinados pagos a efectuar a una naviera por la cesión de la capacidad de alojamiento y servicios de un buque a efectos de la cobertura de necesidades de alojamiento durante la celebración de los Juegos Olímpicos de Barcelona en 1992. Al ser una empresa italiana la propietaria del buque, se cuestiona si dicho buque constituye o no un establecimiento permanente de dicha empresa. La D.G.T., teniendo en cuenta que el Convenio hispano-italiano para evitar la doble imposición define al establecimiento permanente como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad" (definición similar a la del Modelo), respondió lo siguiente: "El requisito de fijeza que supone la existencia de un establecimiento permanente debe interpretarse en el sentido de permanencia en la oferta de bienes o servicios a un mercado. En el supuesto a que se refiere la consulta, la vinculación de la prestación de servicios de alojamiento al plazo breve de la celebración de los Juegos Olímpicos no permite la consideración del mismo como establecimiento permanente en el sentido del Convenio de doble imposición. De lo anterior resulta que los rendimientos que obtenga... en España constituyen beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente..." (*CISS Sociedades*, Regímenes Especiales, Vol. III-1, pág. 950/34). Véase también a BAKER, Philip: op. cit., págs. 90-91, el cual cita en su obra abundante jurisprudencia con respecto a los alcances de los términos de "fijeza" y "permanencia". Por ejemplo, el caso Henriksen v. Grafton Hotel Ltd. de 1942 (2 K.B. 184 a 186) en el cual se establece que el término "permanente" ("permanent" en inglés) es un térmi-

estar unido materialmente al suelo. Además se requiere cierto grado de permanencia, es decir, que no sea meramente temporal.[16] Estos dos requisitos son, en nuestra opinión, fundamentales, especialmente la perma-

---

no relativo que no es sinónimo de "eternidad" o "inmortalidad" ("everlasting" en inglés). De otro lado, fueron considerados establecimientos permanentes por diversas cortes de justicia: el caso de un almacen que fue alquilado por 13 años para almacenar y preparar pieles (Transvaal Associated Hide & Skin Merchants, Pty, Ltd., 1967, 29, S.A.T.C. 97, Court of Appeal, Botswana); y el caso del Estudio de un escritor (George Simenon, 1965, 44 T.C. (U.S.) 820. U.S. Tax Court). Así mismo, no fueron considerados establecimientos permanentes la posesión de una casilla postal en el correo, tener a nombre propio un teléfono y figurar en la Guía telefónica o tener una cuenta bancaria (Consolidated Premiun Iron Ores Ltd., 1959, 265. F 2d. 320). Finalmente hace referencia a una interesante sentencia de la Bundesfinanzhof alemana, la cual establece cuándo comienza el negocio o las actividades de un establecimiento permanente. El caso es el siguiente: en setiembre de 1971, un banco estadounidense comienza a hacer preparativos para el establecimiento de una sucursal en Alemania: remite fondos, alquila una oficina y obtiene un registro, todo lo cual tiene lugar antes del 1 de enero de 1972. La sucursal no comienza sus actividades (business) hasta el 5 de enero de 1972. La Bundesfinazhof señala que el banco estadounidense ya tenía un establecimiento permanente desde el 1 de enero para propósitos tributarios, es decir, estaba lista para la obtención de beneficios netos tributarios ("net wealth tax purposes") al estar las actividades de la sucursal más allá de unas meras actividades preparatorias y que mostraba, por lo tanto, una participación en el comercio general en Alemania (Sentencia del 30 de enero de 1981, III. R. 116/79, 1981, BstBL., II, 560, discutida en el European Taxation N° 10 de 1982).

16 Sobre el elemento de fijeza del lugar de negocios, Skaar indica lo siguiente: "The place of business is the 'home' of a foreigner's unincorporated business activity. Contrary to the requirement under the principle of mere source-state taxation, the enterprise's presence has to be 'visible' through an establishment in the other country. The 'fixed place of business test' therfore qualifies the *objective presence* of the enterprise in the other country" (SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., pág, 111). Así mismo, sobre el criterio de "permanencia", Skaar lo define como un criterio relativo: "The existing material establishes that 'permanence' in terms of the PE clause is a relative concept, where the location of the activity and the number of clients are other important aspects. Long duration, 18 to 24 months, will always comply with the 'permanent test'. Shorter duration will not necessarely be sufficient to deny a PE. However, a duration shorter than 6 months cannot be considered sufficient. The time period required will depend on which country the business activity is performed in. Coastal states seem to distinguish between business performed offshore and onshore, and other circumstances such as climate and weather conditions. A trende of PE fictions which accepts shorter and shorter duration as PE-constituting 'permanence' has developed, and the basic rule 'permanence test' seems to be under interpretative influence from his trend. Nevertheless, under the basic rule it must be required that the use of the place of business lasts for some time" (Ibid., pág. 226).

nencia. Más adelante veremos la validez de este requisito en la propia legislación española y la división tan curiosa de "clases" de establecimientos permanentes que hace dicha legislación.[17]

---

17 Estamos de acuerdo con las opiniones que al respecto han sido formuladas por Eguinoa: "Dado que fundamentalmente hay que atender a la intencionalidad de la permanencia, hay que concluir que si la instalación no se ha creado para fines meramente temporales, puede constituir un EP, aunque de hecho sólo haya existido un periodo muy corto y se haya liquidado previamente por cualquier circunstancia, por ejemplo, por quiebra del negocio. Sin embargo, si una instalación que en principio debería tener un carácter meramente temporal se utiliza durante un periodo que impida considerarla como tal, se convierte retroactivamente en una EP" (EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 9). Opinión parecida mantiene Gouthière cuando indica que: "Autrement dit, elle ne doit pas avoir été créée a des fines purement 'temporaires'. L´appréciation de ces éléments subjectifs est naturellement délicate: si une installation a été créée en vue d´une certaine permanence, mais qu´elle est liquidée rapidement pour des raisons diverses, elle ne perd pas normalement son caractère d´établessiment stable. Inversement, une installation temporaire au depárt, mais dont l´activité se poursuit devient rétroactivement un établessiment stable. L' appréciation doit donc se faire en fonction des caractéristiques des activités en cause: une installation de courte durée peut étre regardée comme un établessiment stable si la brièveté de son existence est due aux particularités de ses activités ou bien à de mauvaises affaires" (GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales - Trente études pratiques*, op. cit., pág. 163). Así mismo, consideramos interesantes, aunque con ciertos reparos, los comentarios de De la Villa en especial con respecto al concepto de habitualidad cuando señala que "la localización facilita la identificación del establecimiento y los contactos jurídicos y económicos con el mismo. La permanencia, corolario de lo anterior, traduce una conducta habitual, regular y continua en el ejercicio de la actividad. Sin embargo la nota de fijeza no equivale a 'adherencia física al suelo', ni la de permanencia a 'actividad ininterrumpida'. Lo que determina la existencia de un establecimiento permanente, es el ejercicio habitual de una actividad empresarial material para la obtención de un rendimiento económico. La forma en que aquélla se desarrolle (mediante instalación material -fijo o movil- o a través de un agente) y el plazo durante el que se lleve a cabo, pueden resultar accesorios" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 103). Creemos que sería conveniente definir qué es lo que se entiende por "ejercicio habitual de una actividad empresarial". Por otro lado no somos de la opinión de que tanto la forma como el plazo, durante el cual un establecimiento permanente realice actividades, sean accesorios. Al contrario, pensamos que son muy importantes estos conceptos para la propia delimitación del término "habitualidad", ya que sino ¿cuánto puede durar "el ejercicio habitual de una actividad empresarial material" de un establecimiento permanente? ¿Un mes, dos o quizá seis o a lo mejor tres semanas o un año? La fijación, al menos, de un plazo referencial sería conveniente y solucionaría muchos problemas.

c) Las actividades de la empresa deben de efectuarse en esa instalación fija de negocios. Esta tercera característica hace referencia a la existencia de personal de la empresa en la instalación, ya sea el propio empresario o las personas que tienen con la empresa relaciones de asalariado a empleador (personal). Por personal asalariado el Modelo entiende a los empleados y todas las demás personas que reciben instrucciones de la empresa, como es el caso por ejemplo de los representantes contratados. Son indiferentes las relaciones con terceros que puedan tener. De esta manera, "a veces puede existir un establecimiento permanente si las actividades de la empresa se ejercen principalmente mediante un equipo automático, dedicándose el personal a montar, hacer funcionar, controlar y entretener dicho equipo. El montaje de distribuidores automáticos, aparatos de juego y similares por una empresa de un Estado en el otro Estado constituirá o no un establecimiento permanente según que la empresa ejerza o no una actividad comercial independiente del montaje inicial de los aparatos".[18] Esto quiere decir que si la empresa o un representante contratado por la misma, explota los aparatos y los mantiene por su cuenta existirá un establecimiento permanente.

d) La actividad a desarrollar por la instalación fija de negocios no tiene por qué ser necesariamente productiva, es decir, que contribuya a la obtención de beneficios por la empresa.[19] Así lo señalan los Comentarios

---

18 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio de Doble Imposición...*, op. cit., págs. 80-81. También es interesante, como indican los Comentarios, el caso del alquiler de bienes materiales (instalaciones, equipo, inmuebles, etc.) o bienes inmateriales (patentes, procedimientos de fabricación, etc.) lo que conferirá a la instalación de negocios el carácter de establecimiento permanente. Lo mismo sucederá si se proporcionan capitales. No así en el caso que una empresa, sin instalación fija de negocios, alquile instalaciones, equipo, inmuebles o bienes inmateriales (o proporcione personal para instalar y facilitar el funcionamiento de un equipo o máquinaria por ejemplo y no actúe bajo las órdenes del adquirente), ya que estos bienes por sí sólos no constituirán establecimientos permanentes siempre y cuando el contrato se limite al simple arrendamiento, salvo que se exploten de alguna manera por la empresa arrendadora. Habrá que tener en cuenta si están enumeradas en el párrafo 3 del artículo 5 del Modelo o si tienen carácter análogo, para la aplicación del plazo de los doce meses. Para casos diferentes habrá que estudiar las circunstancias del caso.

19 Sin embargo, las cortes belgas y los expertos en la materia han aceptado que un establecimiento permanente debe de tener tres características: estabilidad, productividad y dependencia (BAKER, Philip: op. cit., pág. 90; en la citada obra ver la nota Nº 9 en la cual se cita jurisprudencia y doctrina belga al respecto). Sobre el concep-

al Modelo alegando que en una empresa comercial bien administrada, cada elemento de la empresa contribuye a la productividad del conjunto. Pero esto no quiere decir que, por el simple hecho de formar parte de la organización general de la empresa, dicha instalación fija de negocios tenga carácter productivo y por lo tanto se le atribuya una parte de los beneficios de la empresa a efectos de imponerles un gravamen.

Pérez Rodilla observa que aquí el Modelo no ha seguido el criterio basado en la llamada "teoría de la realización". De acuerdo a esta teoría, solamente existirá un establecimiento permanente cuando la instalación que se ha creado en el otro Estado contribuye a los beneficios de la empresa al tener un carácter netamente productivo. Tan sólo aquellas entidades que efectuen un ciclo mercantil completo se consideran que tienen este carácter, ya que contribuyen a la rentabilidad de la empresa.[20] En cambio, el Modelo ha seguido la llamada "teoría de la pertenencia económica". Según esta teoría, bastará la mera existencia de una estructura económica desde la cual se desarrolle una determinada actividad, para que se considere que existe un establecimiento permanente aunque éste no contribuya de manera directa en los beneficios de la empresa. Estamos de acuerdo con la aplicación de esta segunda teoría por ser más objetiva y clara.[21]

Para terminar el análisis de esta definición general de establecimiento permanente, nos resta mencionar que los Comentarios del Modelo hacen también referencia tanto al momento en que un establecimiento permanente comienza a existir, como al momento en que éste desaparece.

---

to de establecimiento permanente en Bélgica, véase el trabajo de DENYS, L: *The concept of permanent establishment*, European Taxation, 1975, págs. 292 y ss.

20 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 70. Este autor observa acertadamente cómo el párrafo 4 del artículo 5 del Modelo contempla también "aunque de una forma residual" la teoría de la realización, cuando dicho párrafo enumera distintos casos o situaciones que son excluidos del concepto general de establecimiento permanente, por no contribuir de una manera directa a la obtención de beneficios de la empresa, a pesar de la existencia física de una instalación fija de negocios. Sobre las teorías de la realización y de la pertenencia económica véase: SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangèrs en droit comparé*, op. cit., págs. 53 a 58.

21 Más adelante se podrá apreciar como la legislación española adopta esta misma teoría.

Un establecimiento permanente comenzará a existir a partir del momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de una instalación fija de negocios. No deberá tenerse en cuenta el periodo durante el cual la propia instalación fija de negocios está siendo montada por la empresa. Esto siempre y cuando esta actividad difiera absolutamente de aquélla a la cual se dedicará el establecimiento. Así mismo, desaparecerá el establecimiento con la instalación fija de negocios o con la cesación de toda actividad realizada por medio de ella. Esta cesación consideran los Comentarios que se efectua cuando finalizan todas las operaciones y actividades vinculadas a las anteriores actividades del establecimiento permanente como por ejemplo, liquidación de todas las operaciones mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones, etc.[22]

El segundo parrafo[23] del artículo 5 del Modelo nos enuncia, a modo ejemplificador, diversos supuestos de establecimientos permanentes sin pretender agotar todos los supuestos que en la realidad pudieran surgir. Esto se deduce del propio texto del mencionado párrafo segundo, cuando indica que la expresión establecimiento permanente comprende, "en especial": las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres y las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.[24] Estos son pues los modelos típicos, si los podemos denominar así, o "especiales", para utilizar el término mencionado en el Modelo, de establecimientos permanentes, cosa

---

22 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio de doble Imposición...*, op. cit., pág. 81. Además los Comentarios añaden el caso de interrupción temporal de las operaciones lo cual es distinto al cese de éstas. Se hace referencia, por ejemplo, a la instalación fija de negocios que se cede en arrendamiento a otra empresa. Lo normal es que se dedique a las actividades de la arrendataria por lo que el establecimiento permanente deja de existir, salvo que se continue ejerciendo actividades mercantiles propias mediante la instalación fija de negocios.

23 Como cuestión de orden, hemos optado por emplear el término párrafo y no apartado (que es el término que se suele utilizar en la legislación española en estos casos) para traducir la palabra "paragraphe" del texto francés y "paragraph" del texto inglés. Además, la versión española que estamos utilizando del Modelo utiliza el término "párrafo".

24 Estos dos conceptos, pozos de petróleo o de gas, no aparecían en el texto del Proyecto de Convenio de 1963.

que no agota, como ya dijimos, otras nuevas formas que pudieran surgir de la vida práctica.[25]

Es importante resaltar lo señalado por los Comentarios, respecto a que los ejemplos en cuestión, siempre deben ser considerados teniéndose en cuenta los presupuestos de la definición general del primer párrafo. Esto quiere decir que "los elementos enumerados en el apartado 2 sólo constituyen establecimiento permanente si son instalaciones a través de las cuales, de forma permanente y regular, se lleva a cabo la actividad empresarial".[26] Explican los Comentarios que la separación de la expresión "sede de dirección" del de oficina, obedece a la sencilla razón de que una sede de dirección no tiene que ser necesariamente una oficina y por lo tanto, deja libertad a los Estados Contratantes, en el caso que sus respectivas legislaciones no distingan dichos conceptos, a que la expre-

---

25 En relación con estas figuras, Skaar indica que el "lugar fijo de negocios", sea cual fuere la modalidad de establecimiento, debe pasar por tres requisitos fundamentales: la empresa debe tener efectivamente un lugar de negocios (place of business); debe poseer el derecho a utilizar dicho lugar de negocios; y debe mantenerlo con un cierto grado de permanencia en un lugar geográfico específico dentro de la jurisdicción de un Convenio (SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., pág. 111). Añade el referido autor que tanto las sedes de dirección como las sucursales constituyen verdaderos ejemplos (real examples) de establecimientos permanentes "...because these expresions also include a characterization of the enterprise´s use of the place. Both, the 'place of managment' and the 'branch' are qualified partly by the facilities and partly by the nature of the activities performed in these premises" (Ibid., págs. 115-116). Así mismo, De la Villa clasifica los supuestos del párrafo 2 en tres categorías: burocráticos, productivos y de extracción de recursos naturales. Entre los primeros tenemos las sedes de dirección, las sucursales y las oficinas. Indica el mencionado autor que "son conceptos que aluden a la organización administrativa de la empresa, la cual, por razones particulares, puede desglosar estas actividades de las de carácter productivo. 'Sede de dirección' hace referencia a control y dirección de negocios, mientras que 'oficina' alude, propiamente, a gestión administrativa; a este término puede asimilarse el de 'sede de administración'. 'Sucursal' es un concepto más amplio, casi equivalente al omnicomprensivo de empresa. El concepto tiene, no obstante, contenido estrictamente económico al carecer de personalidad jurídica. La 'filial' es entidad que sí ostenta tal cualidad" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 104-105). Las fábricas y los talleres conforman el segundo grupo y finalmente las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, conforman el tercer grupo.

26 Ibid., pág. 103.

sión "sede de dirección" se omita del respectivo convenio bilateral.[27] Con respecto a la expresión "cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" del apartado f) del segundo párrafo en cuestión, los Comentarios señalan que debe de interpretarse en un sentido amplio como por ejemplo, incluir cualquier lugar de extracción de hidrocarburos en tierra o mar.[28]

---

27 Se ha argumentado que la sede de dirección (place of managment en el texto inglés) carece de importancia porque una sede de dirección ya presupone una oficina. En muchos casos esto será verdad. Deberá reunir los requisitos generales de la definición de establecimiento permanente, pero habrá de tenerse en cuenta que la mera realización de funciones de dirección temporales o en diferentes lugares, no conforma una sede de dirección. Incluso, en algunos casos, la sede de dirección será la sede principal o cabeza de la empresa, que será decisiva para establecer la residencia de la misma. En los primeros convenios para evitar la doble imposición, así como en los primeros Modelos, se utilizaban las expresiones 'sede de dirección' (seat of managment) y 'centro real de dirección' (real centre of managment). Pero en definitiva, lo que importa es la naturaleza de las actividades efectuadas para calificar un lugar como sede o lugar de dirección. La sede debe tener poder para tomar importantes decisiones (SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs. 116-117). Nótese que el texto en inglés utiliza la expresión "place of managment" (lugar de dirección) y no la expresión "seat of managment" (sede de dirección) que se utiliza en el texto en castellano y en francés ("un siège de direction"). Además el texto en castellano utiliza el plural (las sedes de dirección) mientras que el texto en inglés y en francés utiliza el singular. Ver: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales - Trente études pratiques*, op. cit., pág. 164; y SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangèrs en droit comparé*, op. cit., págs. 59-60.

28 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 82. Añaden los Comentarios una nota referente a que el apartado f) no menciona la prospección, en lo que a extracción de recursos naturales se refiere, en tierra o en el mar. Esto es interesante en el caso de Estados Contratantes con actividades petroleras, mineras, etc. tanto en etapa de exploración como de explotación por ejemplo. Dichos Estados podrán insertar disposiciones específicas en sus respectivos convenios bilaterales para solucionar las cuestiones que surjan respecto a la prospecciones efectuadas para localizar pozos de petróleo, por ejemplo. Aunque continuamos con el problema de cómo calificamos a dichas obras de prospección. Una posible solución es la que proporciona el párrafo 3 del artículo 5 del Modelo, al asimilarlas como obras de instalación y montaje si su duración excede de doce meses. De la Villa dice al respecto: "Considero que el carácter habitual y regular con que se actúe puede ser el determinante de dicha calificación. Una operación ocacional y aislada de duración limitada, evidentemente, no constituirá por sí sola, y en principio, tal tipo de establecimiento. Pero la repetición de las mismas operaciones, aunque se interrumpan y se reanuden pasado cierto tiempo, incluso en áreas geográficas o marítimas distintas, anula el carácter ocacional de

1.2. Las obras de construcción, instalación o montaje.

El tercer párrafo del artículo 5 del Modelo establece que "una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses".[29] Una obra deberá de cumplir éste requisito necesariamente para ser considerado establecimiento permanente. Esto quiere decir que si existe una obra que comprenda una instalación fija de negocios, una oficina o un taller por ejemplo de acuerdo al párrafo 2 ya estudiado, cuya actividad de construcción dure menos de doce meses, no será considerada como establecimiento permanente.[30]

Este párrafo constituye una excepción a toda la estructura conceptual plasmada en el Modelo ya que se trata, en realidad, de actividades ocasionales, las cuales serán consideradas como establecimientos permanentes si exceden los doce meses.[31] Es importante indicar que España

---

la actividad, determinando que el conjunto de operaciones, incluida la inicial, sean consideradas como ejercicio de una actividad por medio de establecimiento permanente" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 105). Pero seguimos con el problema de definir qué es lo que debemos entender por "habitual y regular". Además, "una operación ocacional y aislada de duración limitada" por ejemplo en el campo petrolero, puede durar meses y años inclusive. De allí la im-

29 El indicado párrafo 3 recoge el concepto indicado anteriormente en la letra g) del párrafo 2 del Proyecto de 1963, incorporando las "obras de instalación". Véase al respecto: GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo: *El establecimiento permanente y las obras de construcción, instalación y montaje*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 31, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1994, págs. 17 y 55.

30 Con respecto a la duración de un proyecto de construcción, Baker hace referencia al acuerdo, en ese sentido, firmado en 1975 entre Alemania Oriental y Bélgica. Posteriormente la Corte de Apelación de Antwerp consideró carentes de validez las reglas del mencionado acuerdo alegando que malinterpretaban el Tratado. En 1989 las autoridades tributarias de Bélgica, Países Bajos y Alemania efectuaron una nueva interpretación. Ver las nuevas reglas, así como lo referente a casos de exploraciones petroleras, en : BAKER, Philip: op. cit., pág. 91-92; GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales - Trente études pratiques*, op. cit., págs. 170-172; SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangèrs en droit comparé*, op. cit., págs. 63-68; y SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs. 343 y ss.

31 De la Villa también considera este tercer párrafo como un caso de excepción a la "filosofía general que preside la calificación de un elemento material, a través del cual se realiza una actividad, como establecimiento permanente (es decir, que se trate de un lugar fijo de negocios)..." y está en lo cierto (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 105).

formuló su reserva a este párrafo con el fin de poder considerar que existe establecimiento permanente, aún cuando la obra de construcción, instalación o montaje no exceda de doce meses. Esto en los casos en que la actividad de la empresa presente un cierto grado de permanencia.[32]

Los Comentarios al Modelo han completado y enriquecido el ámbito de éste tercer párrafo indicando lo siguiente:

a) La expresión "obra de construcción, instalación o de montaje" no abarca solamente la construcción de edificios, sino también carreteras, puentes o canales, instalación de conducciones, nivelación de terrenos, dragado e inclusive la propia organización y vigilancia si se ejercen por otra empresa cuyas actividades, relacionadas con una obra de construcción determinada, se reducen a organizar y vigilar los trabajos.

b) El criterio de doce meses se aplica a cada obra. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad, incluso si se basa en diversos contratos, a condición que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico.[33]

---

32 Ver la reserva formulada por España en el Modelo de 1992 (párrafo 49 de los Comentarios al artículo 5). Lo mismo hicieron los siguientes Estados (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 92):
a) *Australia:* se reserva el derecho de considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si la empresa ejerce en este Estado una determinada actividad de vigilancia durante más de doce meses, si se utilizan en este Estado equipos importantes para la exploración o explotación de recursos naturales durante más de doce meses por, para o mediante contrato con la empresa, o si una persona, -actuando en este Estado por cuenta de la empresa- transforma o produce en el mismo bienes o mercancías que pertenezcan a la empresa.
b) *Grecia, Nueva Zelanda, Portugal y Turquía:* estiman que una obra de construcción o montaje cuya duración exceda de seis meses debe considerarse como un establecimiento permanente.
c) *Nueva Zelanda:* reserva también su posición al objeto de poder gravar a una empresa que supervise la realización de obras por un periodo superior a seis meses y a una empresa cuando se utilicen equipos importantes por o mediante contrato con la empresa por un periodo superior a seis meses. (Ver reserva en el Modelo de 1992).

33 Véase al respecto la *Sentencia de la Audiencia Nacional de 6.4.1993* en relación a una empresa alemana que firmó dos contratos de duración inferior a doce meses pero que sumados superaban ese tiempo. La Audiencia Nacional interpretó que parece más ajustado partir de la existencia de dos contratos diferenciados y que al tener cada uno de ellos duración inferior al año, no se produciría la existencia de un

c) Una obra existe desde la fecha en que el empresario comienza su actividad. Se encuentran incluidos los trabajos preparatorios ejecutados en el país donde la construcción debe edificarse. La obra continuará existiendo hasta que los trabajos se terminen o abandonen definitivamente. No se considerarán concluidos si dichos trabajos han sido interrumpidos momentaneamente como por ejemplo, por razones estacionales (el invierno) o por el estado del tiempo (lluvias o inundaciones por ejemplo). Inclusive las interrupciones momentaneas pueden ser debidas a falta de materiales o dificultad de mano de obra.[34] En el caso del subcontrato, si una empresa (empresario general) encargada de la obra, subcontrata a otras empresas, el tiempo que consuma cada subcontratista en la obra se considerará como tiempo empleado por el empresario general en la obra. Y es más, el propio subcontratista tendrá un establecimiento permanente en la obra si ejerce en ella su actividad durante más de doce meses.[35]

---

establecimiento permanente por lo que no estarían sujetos a tributación en España. La Audiencia fundamentó su decisión en la "existencia de dos contratos diferenciados, celebrados en distintas fechas, con objetos diferentes y con tiempo de duración también distinta, en los que el único elemento de cohesión son las partes contratantes..." (Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 15, 1993, págs. 672-675). Véase también la *Resolución del T.E.A.C. de 6.5.1988* (Gaceta Fiscal Nº 58, 1988, págs. 61 y ss.) así como la *Contestación a Consulta de 24.1.1989* respecto a la realización de obras de construcción con una duración inferior a doce meses (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Circular informativa* Nº 47 de la Dirección General de Tributos, primer semestre de 1989, Tomo II, Consultas, págs. 49-50).

34 Los Comentarios mencionan como ejemplo el caso de un empresario que ha comenzado los trabajos de construcción de una carretera el primero de mayo, los interrumpe el primero de noviembre por las condiciones atmosféricas o por falta de materiales y los inicia de nuevo el primero de febrero del año siguiente, terminándolas el primero de junio. Se considerará que la obra de construcción constituye un establecimiento permanente, ya que han transcurrido un plazo de trece meses entre la fecha de comienzos de la obra (1 de mayo) y su conclusión el 1 de junio del año siguiente (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 83). Véase la *Contestación a Consulta de 15.3.1990* en donde se establece que el plazo de ejecución de las obras "debe contarse desde su inicio hasta que estén totalmente terminadas y se produzca su entrega definitiva y la aceptación final de las obras por parte del contratante de las mismas" (CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: *Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 74-75).

35 Respecto al subcontratista, compartimos la observación efectuada por Eguinoa cuando afirma lo siguiente: "En el tema de la subcontratación hay tendencias a conside-

d) Por último, el caso de una obra de construcción o de montaje que por su propia naturaleza tenga que estarse desplazando continuamente o al menos periódicamente a medida que van avanzando los trabajos (caso de una carretera o de un canal por ejemplo). Será indiferente que el equipo encargado de la obras no estén presentes durante doce meses en el mismo lugar, ya que los trabajos ejecutados en cada sitio forman parte de un mismo proyecto y éste debe considerarse como un establecimiento permanente, si en su conjunto dura más de doce meses.

1.3. Los agentes con estatuto dependiente.

Un último caso en el cual el Modelo considera que existe establecimiento permanente es el indicado en el párrafo quinto del artículo 5 del Modelo.[36] Se trata del caso en que la empresa, no disponiendo de un lugar fijo de negocios o aún disponiendo de ello, actúe por medio de un agente dependiente. Por ejemplo, una empresa puede tener en un determinado Estado varios establecimientos permanentes de los cuales, algunos de ellos pueden estar conformados por agentes dependientes y otros por lugares fijos de negocios.[37]

---

rar que el contratista general no tiene EP si la totalidad de la obra ha sido subcontratada. Ello, sin embargo, supone el ignorar la definición del EP, así como su finalidad, ya que es el contratista principal quien debe responder ante el propietario residente, siendo a tal efecto intrascendente que realice por sí mismo la obra o la subcontrate. En definitiva, el contratista principal percibe el beneficio de la realización de la obra con una duración superior a doce meses, aunque lo obtenga a través del subcontratista" (EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 11).

36 El párrafo quinto, del artículo 5 del Modelo, establece lo siguiente: "5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo." (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 39-40).

37 Al respecto, véase el exelente trabajo de ROBERTS, Sidney I.: *The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View*

El Modelo considera que existe establecimiento permanente cuando una empresa tiene agentes, es decir, personas, empleadas o no, que no son agentes independientes de los comprendidos en el párrafo 6 a los que nos referiremos más adelante, sino personas facultadas para concluir contratos, lo que quiere decir que dichas personas disponen de poderes suficientes para vincular a la empresa en las actividades comerciales en que intervienen en el Estado considerado. Estas personas pueden ser personas físicas o personas jurídicas (sociedades) y deberán utilizar sus poderes repetidamente, habitualmente si se quiere, y no de manera aislada, ya que por algo el Modelo las incluye dentro del concepto de "establecimiento permanente".

Así mismo, los poderes que facultan para concluir contratos en nombre de la empresa deben estar dirigidos a las operaciones que constituyen las actividades propias de la empresa y no tan sólo hacia aspectos anexos o tangenciales como, por ejemplo, la facultad de contratar personal para la empresa con el fin de que colabore con ella en las actividades que realiza para aquella. Los poderes deberán de ser ejercidos con habitualidad en el otro Estado, de acuerdo con la situación comercial real para determinar si tal es o no el caso. Bastará que se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo en cuestión para que exista un establecimiento permanente, es decir, que la persona actúe por cuenta de la empresa. Esto al margen de que la persona ejercite efectivamente sus pode res.

Por lo tanto, estamos refiriéndonos a la existencia de un vínculo jurídico con una persona determinada, exista o no un establecimiento material en sí. Deberá tratarse de un agente con estatuto dependiente de la empresa, de acuerdo a poderes efectivamente otorgados. Además deberá actuar habitualmente como representante inmediato (en nombre y por cuenta ajena, con poderes que le faculten para concluir contratos y obligar al poderdante en relación con la actividad propia de la empresa) y

---

(Part One), Intertax Nº 9, 1993, págs. 396 y ss. La segunda parte (Part Two) de este trabajo en Intertax Nº 10, 1993, págs. 488 y ss. Así mismo, véase: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales - Trente études pratiques*, op. cit., págs. 170-176; SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangèrs en droit comparé*, op. cit., págs. 68 y ss.; y SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs. 463 y ss.

por último, que las actividades desarrolladas sean aquellas que, objetivamente, tienen entidad para determinar la existencia del establecimiento, excluyendo, por supuesto, aquellas con carácter auxiliar o preparatorio comprendidas en el párrafo 4 que estudiaremos a continuación.

1.4. Excepciones al concepto general.

Hasta este momento hemos estudiado aquellos supuestos considerados como establecimientos permanentes por el Modelo. Ahora pasaremos a estudiar aquellos supuestos que, por el contrario, no constituyen establecimiento permanente a criterio del Modelo. Estos supuestos "negativos", si se les puede denominar así, están establecidos en los párrafos 4, 6 y 7 del artículo 5 del Modelo.

1.4.1. Actividades con carácter auxiliar o preparatorio.

Comenzaremos analizando los casos contemplados en el párrafo cuarto del indicado artículo 5. Dicho párrafo establece excepciones al concepto general establecido en el primer párrafo. Indica una serie de supuestos que, a pesar de constituir instalaciones fijas de negocios, se exceptuan al considerarse que no persiguen de manera directa una rentabilidad determinada en el sentido de obtener unos beneficios económicos concretos.

Como señalan los Comentarios, la característica común de todas estas excepciones mencionadas por el párrafo 4, es la de que todos estos supuestos constituyen actividades u operaciones de naturaleza preparatoria o auxiliar.[38] Esta característica se desprende claramente del apartado

---

38 El párrafo 4 en cuestión establece lo siguiente:
"4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término 'establecimiento permanente' no incluye:
a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) del mencionado párrafo 4 cuando indica a manera general que, se incluye "cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio" además de las ya indicadas en el referido párrafo.[39] Los Comentarios al Modelo citan como ejemplos, las instalaciones utilizadas únicamente para hacer la publicidad, suministrar información[40], efectuar investigaciones científicas o vigilar la ejecución de un contrato relativo a una patente o a un "know-how" si estas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar.[41] Cabe añadir que el párrafo 4 en cuestión es substancialmente simi-

---

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de las actividades del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio." (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 39)

39 Estamos de acuerdo con De la Villa cuando indica que "el ap. 4 constituye una derogación expresa de lo establecido en los ap. 1, 2 y 3 del artículo 5 del Modelo. Se deduce de la primera frase del apartado que se comenta y que reza así: "no obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo". La idea básica que subyace en la pluralidad de supuestos comprendidos en este ap., es que se trata de "actividades preparatorias y auxiliares" a las que no puede imputarse una rentabilidad, valuable económicamente. Este carácter accesorio es lo que determina su no consideración como establecimiento permanente a pesar de que tales actividades preparatorias se desarrollan en instalaciones (lugares fijos de negocios) que "a priori" conllevan aquella calificación. El tratarse, en todo caso, de actividades accesorias, carentes de sustantividad empresarial y no constitutivas por sí mismas de una parte esencial y significativa de las realizaciones del conjunto de la empresa, se deduce de lo dispuesto en las letras e) y f)" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 108). Véase al respecto: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales - Trente études pratiques*, op. cit., págs. 166-169; y SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangèrs en droit comparé*, op. cit., págs. 72 y ss.

40 Ver la decisión de la Bundesfinanzhof Alemana (23 de enero, I.R. 292/81 en BStBl., II, p.417, comentada en European Taxation, N° 324, 1985) la cual determinó que la oficina editorial de un diario constituía establecimiento permanente (BAKER, Philip: op. cit. pág. 94).

41 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit. págs. 84-87. Los Comentarios también hacen referencia en el número 23, a las continuas dificultades que surgen en la realidad, cuando se trata de distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. Indican que el criterio decisivo consistirá en determinar si las actividades de la instalación fija de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Los números posteriores proporcionan casos especiales y ejemplos que ilustran mucho por lo que recomendamos su lectura.

lar al establecido en el Modelo de 1963. Tan sólo en el Modelo de 1977 se ha desglosado la letra e) en dos subpárrafos (e y f) con lo que se le da mayor amplitud al concepto de actividades de carácter preparatorio o auxiliar.[42]

Los Comentarios mencionan otras situaciones como el caso de una empresa que dispone de una instalación fija de negocios para propocionar a su clientela piezas de recambio de las máquinas que entrega o mantener o reparar estas máquinas. Todas estas actividades pueden constituir, asímismo, un establecimiento permanente ya que van más allá de las contempladas en el apartado a) del párrafo 4. También el caso de una empresa que mediante una instalación fija de negocios proporciona no sólo informes sino también planos, etc. especialmente confeccionados para satisfacer las necesidades de cada cliente. Además las actividades de la instalación fija de negocios deben ser ejercidas para la empresa. Si trabaja también para terceros ya no estará incluida dentro del apartado e) del párrafo 4. Así mismo, las instalaciones fijas de negocios mencionadas en el párrafo 4 no pueden considerarse establecimiento permanente si sus actividades son de tal carácter que permiten suponer que la instalación de negocios no es un establecimiento permanente. Esto está claro. Por otro lado, si una instalación fija de negocios es utilizada simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones por el párrafo 4 y para otras actividades, será considerada como establecimiento permanente único y por lo tanto, será sometida a imposición por ambas categorías de actividades.

---

42 Baker menciona determinados casos al respecto. En primer lugar el de una legislación estadounidense (Letter Ruling 85-42-107) que determina que una oficina establecida con la finalidad de recoger información o datos económicos, sobre economías y desarrollo de naciones extranjeras, para una organización sin fines de lucro, no constituye establecimiento permanente. También el caso de una oficina en París de un centro de investigación científico suizo, con clientes fuera de Francia para trabajos de investigación y con contratos firmados por dichos clientes, fue considerado como establecimiento permanente (Decisión del Consejo de Estado de 6 de julio de 1983, en: Revue de Jurisprudence Fiscale N° 526, discutida en European Taxation N° 58, 1984). Finalmente un caso del Tribunal Federal Suizo (Decisión del 22 de abril de 1966, en: Arréts du Tribunal Fédéral Suisse 16/264 y discutida en European Taxation N° 100, 1978) mediante el cual se determinó que no constituía establecimiento permanente la oficina en Ginebra de un banco español cuya finalidad era tan sólo la de recoger información acerca de la economía suiza y establecer contacto entre el banco en España y posibles clientes (BAKER, Philip: op. cit., págs. 93-94).

Resumiendo, podemos decir en palabras de Pérez Rodilla lo siguiente: "La nota común a todas estas actividades enumeradas es la de su carácter preparatorio o auxiliar con respecto a la actividad principal que realiza la empresa al no cerrar, mediante el desarrollo de las mismas, un ciclo económico completo. Cuando la actividad desarrollada no constituye, en sí misma, una parte esencial y significativa de la actividad del conjunto de la empresa estamos ante una actividad preparatoria o auxiliar".[43]

1.4.2. Agentes con estatuto independiente.

El siguiente caso no considerado establecimiento permanente por el Modelo es al que hace referencia el párrafo seis del artículo 5 del

---

43 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 71. Es interesante la observación que hace este autor en relación a la importancia del criterio de la realización económica en el párrafo 4, a pesar que el Modelo opta por el criterio de la pertenencia económica como ya se mencionó anteriormente. Al respecto, compartimos la opinión de Pérez Rodilla cuando señala lo siguiente: "En estos supuestos la instalación fija no contribuye de una forma efectiva a la obtención del beneficio empresarial siendo muy difícil atribuir una rentabilidad concreta a la actividad ejercida desde dicho centro. De esta forma el criterio de la realización pasa a ser definitivo frente al de la pertenencia económica a la hora de concretar la existencia del establecimiento permanente". Así mismo, entre otras consideraciones, Skaar menciona que, al parecer, no existe una regla general para establecer la naturaleza de una actividad de carácter "auxiliar" o "preparatoria". Podría concluirse que, sin embargo, es irrelevante que la actividad sea considerada como "necesaria" por la empresa. Puede asumirse lógicamente que la empresa no va a efectuar actividades empresariales "innecesarias" en el extranjero. Inclusive, indica Skaar, lo que es "necesario" para la empresa es una simple consideración de negocios. Las autoridades fiscales no tienen conocimiento suficiente como para denegar la opinión de la empresa en este aspecto. Sin embargo, existen otros criterios para establecer cuándo una actividad puede ser considerada o no como auxiliar o preparatoria. Tal es el caso, por ejemplo, del criterio del valor de activos ("asset value test"), esto es, las actividades que aumenten el valor de los activos de la empresa pueden ser consideradas como actividades principales y no auxiliares o preparatorias. Otro criterio mencionado por Skaar es el de la reagrupación de recursos de capital ("regrouping of capital resources test"), etc. Sin embargo, se trata de condiciones vagas lo cual ha incrementado las posibilidades de interpretaciones creativas. Es así que el establecer si una actividad es considerada como auxiliar o preparatoria "has facilitated an extension of the scope of PE taxation in countries where this has been considered reasonable" (SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs. 324-325).

Modelo.[44] Este párrafo establece que no existirá establecimiento permanente cuando la empresa de un Estado Contratante actúe en otro Estado Contratante por medio de un agente con estatuto independiente. Esta independencia se comprobará en función de la amplitud de las obligaciones que afecten al agente frente a la empresa. Otra manera de comprobar este elemento de "independencia" consiste en determinar si el riesgo del empresario debe ser soportado por la persona o empresa que representa. Esto a diferencia del párrafo 5 que, como se recordará, hacía referencia al agente con estatuto dependiente de la empresa, es decir, cuando éste actuaba por medio de poderes expresamente otorgados. Los Comentarios al Modelo[45] deducen de éste párrafo dos requisitos muy claros con respecto al agente en cuestión. Estos requisitos son los siguientes:

a) Que el agente sea independiente de la empresa, jurídica y económicamente; y

b) Que dicho agente actúe en el marco ordinario de su actividad cuando obra por cuenta de la empresa.[46]

El marco ordinario de su actividad significará para el agente, que actúe como profesional intermediario. Esto quiere decir que deberá mantenerse al margen de las actividades propias de la empresa. Por ejemplo, el caso de un comisionista que se limita a vender bienes o mercancías en

---

44 Este párrafo señala lo siguiente: "No se considera que una empresa tiene establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad". Cabe mancionar que tanto el párrafo 6 como el 7, al cual nos referiremos más adelante, coinciden literalmente con los párrafos 5 y 6 del Modelo de 1963.

45 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 89.

46 Ver BAKER, Philip: op. cit., págs. 95-96. El referido autor menciona la Revenue Ruling 76-322, 1976-2 C.B. 488. y la Letter Ruling 83-18-10 (comentada en Intl. Tax Jl. 456, 1983) en referencia a la actividad de las agencias en los Estados Unidos. También se refiere a una interesante aclaración de la Bundesfinanzhof sobre el significado de la frase "actúen dentro del marco ordinario de su actividad" (traducido en el texto en inglés como: "acting in the ordinary course of business" y en el texto francés como: "agissent dans le cadre ordinaire de leur activité").

nombre de una empresa. De la Villa señala dos posibilidades de actuación para el agente con estatuto independiente. La primera posibilidad consiste en que el agente actúe investido de representación directa o inmediata, es decir, en nombre y por cuenta del comitente. La segunda es que opere como representante indirecto o mediato, es decir, en nombre propio y por cuenta ajena. Añade el referido autor, que debido al carácter profesional que ostenta el comisionista o corredor, se posibilita ambos regímenes representativos aunque reconoce que más lógico y representativo es la primera posibilidad. Indica que la independencia jurídica se refiere al régimen estatutario del agente, delimitador de derechos y obligaciones y del ámbito de actuación. De esta manera, "el agente ostenta la cualidad de empresa autónoma. La fiscalización excesiva o el control general de su actividad, por parte de la empresa mandante, suscitan dudas en cuanto a su 'status'. La independencia económica se deriva de la existencia de dos empresas independientes: la que dispone y la que ejecuta. Esta dualidad garantiza la independencia. La retribución que, en pago de sus servicios, reciba el profesional intermediario no afecta a tal nota".[47]

Estamos de acuerdo con estos comentarios. Se trata de dos "empresas" independientes o autónomas. De no ser así, caso de un agente que actuara con poderes permanentes para contratar, negociar, etc. estaríamos ante un establecimiento permanente, de acuerdo al párrafo 5 del Modelo. Habrá que analizar minuciosamente cada caso. De otro lado, Pérez Rodilla señala que el carácter de independencia viene determinado "...por la inexistencia de instrucciones y controles detallados que orienten sus actividades comerciales así como por la imposibilidad de implicar, por sus actuaciones en cuanto al riesgo empresarial se refiere, a la empresa por la que actúa el agente independiente".[48]

Distinto será el caso, como muy bien observan los Comentarios, del comisionista que actuara además como agente permanente con poderes para concluir contratos. Aquí ya estaremos en presencia de un establecimiento permanente en cuanto a dicha actividad, ya que "de esta for-

---

47 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 109-110.

48 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 71.

ma actúa fuera del ejercicio habitual de sus propias operaciones comerciales (esto es, las de un comisionista)...".[49]

1.4.3. El caso de las filiales.

Por último, tenemos el párrafo siete del artículo 5 del Modelo que trata el tema de las filiales.[50] De la Villa observa que éste párrafo más que decir qué es o qué no es un establecimiento permanente, establece la diferencia entre las figuras de la filial y el establecimiento permanente en sí.[51] La diferencia más importante consiste en que, desde el punto de vista fiscal, la filial constituye una entidad jurídica independiente, es decir, se caracteriza por su personalidad e independencia propias. Esto al margen de que exista o no una sociedad matriz que la controle. La sóla existencia de una filial no significa que exista un establecimiento permanente. Sólamente se considerará que existe establecimiento permanente cuando a la filial le sean aplicables las reglas establecidas en el párrafo quinto del artículo 5 del Modelo. Esto quiere decir que, si nos encontramos ante una filial que no puede considerarse como agente independiente de la sociedad matriz (párrafo 6) "...y si dispone de poderes que ejerce habitualmente facultándola para concluir contratos en nombre de la sociedad ma-

---

49 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 90. Los Comentarios también hacen referencia en el punto 38, al caso de las compañías de seguros que actúan por medio de un agente establecido en el otro Estado. Así mismo, el Código de Comercio Español se refiere en los artículos 88 a 99 a los agentes mediadores de comercio. Del artículo 106 al 111 se refiere a los corredores colegiados de comercio y del artículo 244 al 280 regula el régimen de los comisionistas. Otras formas del mandato mercantil son reguladas en los artículos 281 a 302 (factores, dependientes y mancebos).

50 El párrafo 7 establece lo siguiente: "El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimientos permanentes de la otra" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 40).

51 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 110.

triz..."[52] nos encontraremos ante un establecimiento permanente, de acuerdo a las reglas del Modelo.[53]

Hasta aquí el estudio del concepto de establecimiento permanente en el Modelo de 1977, concepto que por cierto no variará en nada en el Modelo de 1992. Tan sólo nos resta decir que dicho concepto ha sido objeto de diversas críticas por algunos autores.[54] Entre estas críticas tenemos las de Carbajo Vasco que, en sintesis señala las siguientes:

a) La pretensión del Modelo de querer establecer una "sociedad informal";

---

52 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 91. Los Comentarios añaden que las mismas reglas deberán de aplicarse a las actividades que una filial ejerza para cualquier otra filial de la misma sociedad. Al respecto, pueden verse también los Comentarios al Modelo de 1963 en: OTERO CASTELLO, Juan: *El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances*, op. cit., pág. 1080.

53 Skaar menciona diversas condiciones que deben cumplirse a efectos de considerar a una filial "como si fuese un establecimiento permanente" (lo que dicho autor denomina "subsidiary PE"). Estas serían, principalmente, que la filial cumpla con los requisitos de la definición general del párrafo 1 del artículo 5 del Modelo (lugar fijo de negocios, etc.) así como cumplir con las formalidades para actuar como representante de la casa central, es decir, que debe contar con la debida autorización (poderes repectivos) para actuar en nombre de la matriz (SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs. 539 y ss.). Véase en especial las conclusiones al respecto (Ibid., págs. 553-554). Así mismo, Santini indica que si bien el principio general es el que la filial no constituye un establecimiento permanente, de acuerdo con el Comité Fiscal de la O.C.D.E., ya que la filial constituye una entidad jurídica independiente, sin embargo, este principio es sujeto de notables excepciones. Es así que una filial constituirá un establecimiento permanente para la sociedad matriz, cuando se cumplan las condiciones indicadas en el párrafo quinto del artículo 5 del Modelo, esto es, que la filial no sea considerada como un agente independiente y que disponga de poderes que ejerza habitualmente para conluir contratos a nombre de la matriz. Por tanto, estas excepciones Santini las reagrupa en tres reglas: Primero, que la filial presente las especificaciones de un establecimiento permanente; segundo, que el control efectivo de la sociedad se encuentre situado en el extranjero; y tercero, que el estatuto jurídico de la filial no sea reconocido, es decir, que su personalidad jurídica no sea tenida en cuenta (SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangèrs en droit comparé*, op. cit., págs. 84 - 87).

54 CARBAJO VASCO, Domingo: *El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de la OCDE: consideraciones y críticas*, op. cit., págs. 53-55.

b) La necesidad de una única liquidación de la empresa multinacional a nivel mundial. Esto para evitar la transferencia de beneficios de los países subdesarrollados a los más ricos;

c) Contradicción entre los términos "fijeza" (concepto objetivo y temporal) y "permanencia" (concepto esencialmente temporal y subjetivo);

d) Desconocimiento del artículo 5 de las nuevas realidades técnicas que permiten obtener rápidas utilidades de un país extranjero con "permanencias muy cortas", caso de las obras de "apoyo y auxiliares" que para el Modelo no constituye establecimiento permanente, esto entre otras realidades;

e) El artículo 5 es demasiado restrictivo en cuanto al concepto de establecimiento permanente;

f) Toda la normativa relacionada con la actividad de las empresas extranjeras da la espalda a los problemas del mundo subdesarrollado; y finalmente,

g) El Modelo desconoce las tendencias hacia una "imposición unitaria".

Concluye el referido autor, indicando que "es preciso replantearse toda la filosofía del Modelo", opinión que compartimos plenamente. El concepto de establecimiento permanente no se adapta del todo a las necesidades de los países en vías de desarrollo. Esto lo podremos comprobar cuando analicemos el concepto de establecimiento permanente en los diversos convenios para evitar la doble imposición y veamos como en los convenios con países en desarrollo dicho concepto ha sido ampliado en varios aspectos. Los convenios firmados con países en desarrollo, así como los Modelos elaborados por ellos, como el del Pacto Andino, o inclusive el de las Naciones Unidas, buscan un equilibrio más justo en cuanto al tratamiento fiscal de los beneficios obtenidos en sus territorios por empresas de países desarrollados. De allí que el concepto de estable-

cimiento permanente sea fundamental al momento de negociar un convenio entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.[55]

2. El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1992.

En el mes de setiembre de 1992, el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., mediante el Grupo de Trabajo N° 1, publicó un nuevo Mo-

---

55 Al respecto, Dick Hund critica acertadamente el concepto de establecimiento permanente en el Modelo indicando lo siguiente: "Since the OECD, after all, is an organization of developed countries, there appears no reason at all to include in the articule those extensions to the 'permanent establishment' notion that are particularly relative to relations with developing countries. Examples are shorter building site terms, extension with supervision, the 'agent with stock', the agent with only one principal and the like, which, if desired, should find their place in a (revised) UN-model. Perhaps, further to some treaties, in order to provide for more certainly for the enterprises involved, a provision could be added specifying how to calculate the building site term when consecutive projects are carried out, or when the operation are (or have to be) interrupted, or where a project forms part of a larger project. Arrangements to that end have been concluded between Belgium and Germany, resp. The Netherlands" (HUND, Dick: *Towards a revised OECD-model tax treaty?*, Intertax N° 6, 1989, págs. 214-215). Así mismo, las críticas elaboradas por Fermín Zancada reflejan algo de lo señalado anteriormente. Este autor emite dos críticas fundamentales que resumimos a continuación:

a) Con respecto a la función temporal del establecimiento permanente: los establecimientos permanentes serán necesarios (desde el punto de vista de evitar la doble imposición internacional y que cada Estado perciba la carga impositiva que justamente le corresponda por la renta que se ha generado en su territorio) mientras cumplan una "función decisiva de control e información", y concluye diciendo que "desde el momento en que las Administraciones Fiscales de los distintos países en los que opera una determinada empresa, obtenga esa información por otros medios y procedan a intercambiarla y coordinarla se hará inutil el concepto de establecimiento permanente";

b) Falta de adaptación del concepto a los países en vías de desarrollo. Será mantenido el principio del país de origen mientras subsistan las diferencias de desarrollo. Cuando esas diferencias no se den, cita el ejemplo de las empresas de navegación marítima y aérea en las que no es necesario el concepto de establecimiento permanente (ZANCADA PEINADO, Fermín: *Una revisión del concepto de establecimiento permanente*, op. cit., págs. 263-264). Otros comentarios y críticas pueden verse en: DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española*, op. cit., págs. 244 y ss.; y en FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones existentes*, op. cit., págs. 111 y ss.

delo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio que sustituye y actualiza al anterior Modelo de 1977.[56] Los diversos informes que durante los años de 1977 a 1992 ha ido elaborando la O.C.D.E. con respecto, por ejemplo, a la evasión y al fraude fiscal, la nueva fiscalidad internacional, la liberalización de las economías, las nuevas tecnologías e instituciones financieras, las novedades en las transacciones internacionales, etc. han hecho necesaria la actualización del Modelo de 1977.[57] Así como se modifican literalmente algunos de los treinta artículos, también se modifican algunos de lo párrafos de los Comentarios oficiales a los mismos.

En lo referente a los convenios de doble imposición en vigor, elaborados en base al Modelo de 1977, en la Introducción al Modelo de 1992, al que en adelante denominaremos como el "nuevo Modelo", se señala que deben de interpretarse, en la medida de lo posible, de acuerdo al espíritu de lo nuevos Comentarios, inclusive si los convenios no inclu-

---

56 ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de Convention Fiscale concernant le Revenue et la Fortune*, Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Organisation de Coopération et de Développement Economiques, París, 1992, págs. I-11, I-12. Una novedad que trae el nuevo Modelo es la de presentar una estructura abierta en la medida que se concibe, no como un todo acabado y definitivo, sino como un Convenio actualizable mediante entregas periódicas de previsibles puestas al día. Dichas entregas recogerán no sólo las recomendaciones de la O.C.D.E. y la posición de los diversos Estados miembros sobre cualquier aspecto, sino también observaciones de otros organismos internacionales, de terceros países no miembros o cualquier otro interesado, que afecten tanto al articulado como a los Comentarios de los mismos. Cabe añadir que la O.C.D.E. viene revisando el Modelo tanto de 1977 como el de 1992 para publicar, en el más breve plazo un nuevo Modelo ya que existen aspectos que el Modelo de 1992 no incluye o que al menos no soluciona como, por ejemplo, el concepto de "agente" del artículo 5, los alcances del artículo sobre el principio de no discriminación, la aplicación del Modelo a los partnerships y trusts, etc. (declaraciones del presidente del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., Daniel Lüthi, International Tax Review, diciembre-enero de 1994, pág. 7. Véase así mismo las declaraciones de Jacques Sasseville en: *The OECD's new 1994 model treaty*, International Tax Review, noviembre de 1993, pág. 46).

57 Véase por ejemplo: *Tendencias de la fiscalidad internacional*, O.C.D.E., París, 1985; *La evasión y el fraude fiscal internacionales, cuatro estudios*, O.C.D.E., París, 1987; *La subcapitalización - El gravamen de los artistas del espectáculo y de los deportistas*, O.C.D.E., París, 1987; y *Modelo de Convenio Fiscal: Cuatro estudios complementarios*, O.C.D.E., París, 1992. Así mismo, sobre la necesidad de modificar el Modelo de 1977 véase: HUND, Dick: *Towards a revised OECD-model tax treaty?*, op. cit., págs. 212 y ss.

yen las matizaciones efectuadas por el nuevo Modelo. Así se mantiene la misma postura adoptada por el Modelo de 1977 con respecto al Proyecto de 1963. Así mismo, en el caso de que difieran tanto las enmiendas a los artículos como las modificaciones introducidas en los Comentarios, con la interpretación y aplicación de los convenios ya concluidos, las primeras no deberán tomarse en cuenta. Pero las demás modificaciones o adiciones aportadas por los Comentarios sí deben ser normalmente aplicables en la interpretación y aplicación de los convenios realizados con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo Modelo. Resultaría erronea cualquier forma de interpretación "a contrario" que consistiera en inferir de una enmienda a un artículo o de los Comentarios, que la versión anterior de este artículo o de estos Comentarios tendrían consecuencias diferentes a las que resultan de la nueva versión de este artículo o de estos Comentarios. Puesto que algunas enmiendas tienen por objeto simplemente clarificar y no de cambiar el alcance de los artículos o de los Comentarios, una interpretación "a contrario" se revelaría como erronea en muchos casos.

A continuación queremos señalar las novedades, las cuales son muy pocas por cierto, que el nuevo Modelo adopta en relación al concepto de establecimiento permanente.[58] El artículo 5 del nuevo Modelo recoge el concepto de establecimiento permanente. El texto de dicho artículo no ha sido modificado por el nuevo Modelo. En cambio, diversos párrafos de los Comentarios sí han sido modificados añadiéndoseles, dependiendo del asunto a tratar, ya sea una palabra como alguno que otro comentario adicional. Así por ejemplo, tenemos que el párrafo 8 añade los equipos industrial, comercial o científico en relación al alquiler de estos equipos por una empresa de un Estado contratante en otro Estado contratante y su conformación como un establecimiento permanente. Así mis-

---

58 Para tener una idea global del nuevo Modelo ver: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Nuevo modelo de convenio de la O.C.D.E. para evitar la doble imposición en renta y Patrimonio*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Nos. 225-226, mayo- agosto de 1993, págs. 741 y ss.; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Modelo/92*, Impuestos, Nº 15-16, Madrid, 1993, págs. 22 y ss. Así mismo, sobre el uso adecuado de los convenios y su tratamiento en el nuevo Modelo ver: CAVESTANY MANZANEDO, Maria Antonia: *El treaty shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992*, Impuestos, 15-16, Madrid, 1993, págs. 6 y ss. También recomendamos la revisión de los diversos artículos que sobre el nuevo Modelo se han publicado en la revista Intertax, Nº 12, diciembre de 1992.

mo, se añade un párrafo, el número 9, el cual se refiere al alquiler de contenedores como un caso particular de alquiler de equipo industrial o comercial que presenta sin embargo características propias.[59]

Con respecto a las obras de construcción, instalación o montaje y el criterio de los doce meses que debe aplicarse a cada obra, el párrafo 18 añade que el término de doce meses ha dado lugar a la comisión de abusos. Se ha constatado que las empresas (principalmente los empresarios o subcontratados trabajando en la plataforma continental o en relación a la exploración y explotación de la misma) fraccionan sus contratos en varias partes cada una con una duración inferior a doce meses y atribuyéndola a una sociedad diferente pero del mismo grupo. Para evitar las evasiones fiscales, además de la aplicación, según las circunstancias, de normas legales y jurisprudenciales, los países podrán aportar sus soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.

Finalmente debemos indicar que algunas de las observaciones y reservas formuladas al artículo 5 por algunos de los Estados miembros han sido modificadas en el nuevo Modelo, así como que también han aparecido nuevas reservas formuladas por otros Estados. Estas modificaciones y novedades son las siguientes:

- *España*, además de mantener la reserva efectuada en el Modelo de 1977, se reserva el derecho de gravar a una empresa cuando tenga un establecimiento permanente en su territorio en donde dicha empresa ejerza actividades de vigilancia en España durante más de doce meses en relación con una obra de construcción o de montaje en donde la duración exceda igualmente doce meses.

- El *Reino Unido* observa que un agente que no goce de estatuto independiente en el sentido del párrafo 6 del artículo y que responda a la descripción hecha en los párrafos 32 y 33, constituye un establecimiento permanente de una empresa si se encuentra facultado a concluir contratos

---

59 El párrafo remite, a efectos de si se debe considerar o no en estos casos la existencia de un establecimiento permanente, al reportaje titulado *La imposición de rentas provenientes del alquiler de contenedores*, Tendencias de la fiscalidad internacional, OCDE, París, 1985.

por cuenta de dicha empresa, ya sea a nombre personal o a nombre de la empresa.

- *Nueva Zelanda* reserva su posición a fin de poder gravar a una empresa que ejerza por un tiempo superior a seis meses, actividades de vigilancia en relación con una obra de construcción o de montaje en donde la duración exceda igualmente de seis meses, así como poder gravar a una empresa cuando sus equipos sean utilizados en nombre, para o bajo contrato de la empresa por una duración superior a seis meses.

- *Grecia* se reserva el derecho de considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio si dicha empresa ejerce actividades de planificación, vigilancia o de consultoría respecto a una obra de construcción o montaje en donde la duración supere los seis meses, o si el equipo científico o la maquinaria es utilizada en Grecia por más de tres meses por la empresa para la exploración o extracción de recursos naturales o si la empresa tiene más de un projecto, cada uno durante menos de seis meses en el curso del mismo periodo (por ejemplo, en el curso de un año civil). Así mismo, Grecia desea estar libre en el curso de la negociación de convenios con los otros países Miembros, para proponer el párrafo 2 del artículo tal como se encontraba redactado en el Proyecto de Convención de 1963.

- Teniendo en cuenta los problemas particulares que plantea la aplicación de las disposiciones del Modelo de Convención con las actividades de prospección y de exploración de hidrocarburos en alta mar así como sus actividades conexas, *Dinamarca y Noruega* se reservan el derecho de insertar en un artículo especial las disposiciones relativas a dichas actividades. Así mismo, Noruega se reserva también el derecho de incluir en el párrafo 3 las actividades conexas de vigilancia o de consulta.

- *Portugal* se reserva el derecho de tratar a una empresa como si tuviera un establecimiento permanente en el mencionado país si dicha empresa ejerce actividades de planificación, vigilancia, consultoría, toda obra de carácter auxiliar o toda otra actividad en relación a una obra de construcción o de montaje en donde la duración supere los seis meses, si la duración de la indicada obra o actividad supera también los seis meses. Portugal se reserva también el derecho de considerar que existe un establecimiento permanente si la actividad de la empresa es ejercida con

un cierto grado de continuidad por intermedio de los empleados o de cualquier otro personal bajo contrato.

- Por último, *Turquía* se reserva el derecho de considerar a una empresa como teniendo un establecimiento permanente en el mencionado país si ésta ejerce actividades de planificación, vigilancia o consultoría en relación a una obra de construcción o de montaje en donde la duración supere los seis meses.

Como se ha podido apreciar, no hay grandes cambios o "novedades" en relación al Modelo de 1977. Esto puede ser motivo de diversas opiniones. Nosotros compartimos las críticas formuladas al nuevo Modelo por De Juan Peñalosa cuando afirma lo siguiente: "El texto del Convenio Modelo de 1992 es el mismo que el del Modelo de 1977. Una veintena de palabras -sin que quiera quitarles importancia- no permiten hablar de un Modelo nuevo en lo que se refiere al texto como tal...". Y refiriéndose al trabajo del Comité entre 1977 y 1992 señala que: "El Comité para Asuntos Fiscales ha trabajado seriamente pero no tiene resultados definitivos, ha preferido descargar las innovaciones en los Comentarios al texto, en las interpretaciones al mismo. Ha abierto muchas interrogantes, algunas inquietantes, a la espera de maduración. Por ello -quizás- el nuevo Modelo tiene tintes de provisionalidad. Este carácter se refleja hasta en el propio formato de hojas intercambiables. La apertura de interrogantes y opciones tiene su fiel reflejo en un mayor número de reservas y discrepancias interpretativas entre los países miembros. Todo lo cual deja entrever... una 'lucha' entre dos concepciones sobre el carácter que debe tener el Modelo: un modelo *liberal* y expansivo, facilitador de las relaciones internacionales, sin demasiadas preocupaciones acerca del control de las empresas y sus empeños planificadores en pos de una linea de fiscalidad favorable; y un modelo *represivo* o constrictivo, vigilante y preocupado en exceso con los posibles abusos o economías de opción o elusiones posibles que inspiran la legislación y el Modelo USA", y refiriéndose al artículo 5 del nuevo Modelo concluye simplemente afirmando que "en este artículo debe esperarse mayor hondura y riqueza en trabajos futuros".[60] Efectivamente, esperemos que a futuro, una vez revisado el Modelo 1992 por el Comité Fiscal de la O.C.D.E., se

60 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Modelo/92*, op. cit., págs. 24-25 y 32.

elabore un Modelo mucho más desarrollado y completo, esto es, que incorpore de una manera clara y precisa soluciones concretas a las diversas problemáticas actuales, en especial en lo referente a los establecimientos permanentes y sus alcances conceptuales, lo cual es fundamental en lo que a las consecuencias fiscales se refiere.

3. El establecimiento permanente y la denominada "base fija" en el Modelo de la O.C.D.E.

Diversos artículos del Modelo de la O.C.D.E. hacen referencia a la llamada "base fija" otorgándole un tratamiento similar al del establecimiento permanente. Esto lo podremos observar cuando tratemos los beneficios empresariales del establecimiento permanente al que hace mención el artículo 7° del Modelo así como en el caso de dividendos, intereses, cánones, otras rentas, etc. Sin embargo, será en el artículo 14 del Modelo, el cual se refiere a los trabajos independientes, en donde tenga su origen el concepto de "base fija". Estudiaremos brevemente cual es el concepto de "base fija" en este artículo, si es que en realidad existe un concepto. Para ello deberemos partir del contenido de dicho artículo de donde iremos extrayendo algunos elementos, los cuales nos darán una idea aproximada de lo que el Modelo quiere decir cuando hace referencia a una base fija y de esta manera poder establecer si existen o no diferencias substanciales con el concepto de establecimiento permanente.[61]

3.1. El artículo 14 del Modelo y la "base fija".

En primer lugar, ¿qué establece el artículo 14 del Modelo? El artículo 14, como ya se mencionó, es el que se refiere a los trabajos independientes.[62] No es nuestro interés ni viene al caso efectuar un estudio

---

61 Respecto al concepto de base fija, véase: MICHAUX, Eric: *An analysis of the notion of 'fixed base' and its relation to the notion 'permanent establishment' in the OECD model*, Intertax N° 3, 1987, págs. 68 y ss.; y HUSTON, John: *The case against 'fixed base'*, Intertax N° 10, 1988, págs. 282 y ss.

62 Sólo indicar que no existe acuerdo en las traducciones del título correspondiente al artículo 14 del Modelo. El texto francés lo denomina "profesiones independientes" (professions indépendantes), el texto inglés lo denomina "servicios personales independientes" (independent personal services) y por último, el español lo titula "trabajos independientes". Como se puede apreciar, la traducción española se aparta quizá

detenido del mencionado artículo. En cambio sí nos interesa obtener a partir del indicado artículo, un concepto de lo que el Modelo denomina base fija lo más claro y completo posible. El artículo 14 señala que en el caso de una persona que obtenga rendimientos provenientes de la realización de servicios profesionales "u otras actividades de naturaleza independiente", sólo pueden someterse a imposición estos rendimientos en el Estado de residencia de dicha persona, salvo que ésta disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. En este último caso, los rendimientos se someterán a imposición en el Estado Contratante en que se encuentre ubicada la base fija, pero sólo en la medida en que dichos rendimientos se atribuyan a la ya mencionada base fija.[63]

De acuerdo al artículo 14, será el Estado Contratante en el que resida la persona que presta el servicio el que tiene la potestad exclusiva de gravar. Esta regla tiene su excepción cuando la persona residente en dicho Estado Contratante tiene una base fija en otro Estado Contratante. En este caso, la facultad de gravar es compartida por ambos Estados Contratantes: el de residencia de la persona profesional y el de la fuente de los rendimientos. La soberanía tributaria será pues compartida, pero para evitar problemas de doble imposición, el Estado Contratante de residencia deberá de aplicar los métodos existentes para evitarla, señalados en el artículo 23 del Modelo.

---

en demasía de las demás traducciones, dejando de lado la referencia que a las profesiones y a los servicios personales se refiere.

63 El artículo 14 del Modelo establece lo siguiente:

"1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga, de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 47-48).

3.2. ¿Quiénes pueden conformar una "base fija"?

En segundo lugar, ¿a quiénes es de aplicación el artículo 14? Hay que indicar que el artículo 14 se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas. Esto se deduce del término "residente" al que se refiere el artículo en cuestión. Si complementamos el artículo 14 con el artículo 4 del Modelo, tendremos que "residente de un Estado Contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga". Además, el artículo 3.1.b del Modelo señala que "el término 'persona' comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas", y añade el artículo 3.1.c que "el término 'sociedad' significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos". Por lo tanto, el artículo 14 será aplicable tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas.

Debemos mencionar que algunos Estados han pretendido realizar una especie de paralelismo entre los artículos 7 y 14. El primero sería aplicable a las personas jurídicas y físicas inclusive, que realicen actividades empresariales y que, por lo tanto, obtengan beneficios empresariales. El segundo lo limitarían a las personas físicas "profesionales", es decir, para aquellas personas físicas que se dediquen a "profesiones liberales" como por ejemplo abogados, médicos, ingenieros, etc. No estamos de acuerdo con esta interpretación. Quizá son los propios Comentarios al Modelo los que sin quererlo, hayan originado esta manera confusa de ver los artículos arriba mencionados ya que, en los Comentarios al artículo 14 se indica que "las disposiciones del artículo son análogas a las que normalmente se aplican a los beneficios de las empresas y se basan de hecho en los mismos principios que fundamentan el artículo 7. Las disposiciones del artículo 7 y los Comentarios que a éste se refieren pueden servir, en consecuencia, de directrices para la interpretación y aplicación del artículo 14".[64] Pero esto no quiere decir que el artículo 7 sea necesariamente tan sólo para personas jurídicas y el 14 para personas físicas.

---

64 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 168.

Obviamente apoyar este paralelismo sería desconocer absolutamente las múltiples formas modernas de prestación de servicios profesionales. Hoy en día estos servicios suelen ofrecerse por lo general, de manera asociada a través de organizaciones que si bien es cierto se puede decir que tienen forma empresarial, esto no implica que se trate de empresas en todo el sentido de la palabra. La finalidad de estas sociedades como puede ser un bufete de abogados o una clínica para servicios médicos, es la prestación de servicios profesionales, no así la finalidad de lucro en sí que caracteriza a las sociedades mercantiles. Esto no quiere decir que las sociedades de profesionales no obtengan una ganancia por sus servicios, pero digamos que jurídicamente se puede considerar esta finalidad como secundaria ya que será la prestación de servicios la finalidad primaria de la sociedad. Esto no implica que no les sean de aplicación, en lo que les sea aplicable, las reglas de juego del artículo 7 a los servicios profesionales. De allí que señalen los Comentarios que "aunque los artículos 7 y 14 estén fundados en los mismos principios, se ha estimado que la noción de establecimiento permanente debía reservarse a las actividades comerciales e industriales. Por esta razón se ha empleado la expresión 'base fija'".[65]

---

65 Ibid., pág. 168. Sobre este tema son interesantes las apreciaciones de Del Arco: "...el paralelismo entre los artículos 7 y 14 del Convenio tipo, y entre los conceptos de 'establecimiento permanente' y 'base fija' ha suscitado otro tipo de dudas. Para un cierto sector, la regulación que el Convenio de la OCDE hace de los profesionales en su artículo 14, sólo es aplicable a personas físicas, y en consecuencia, una sociedad de profesionales estaría encuadrada dentro del régimen del artículo 7. No tiene gran trascendencia esta limitación del artículo 14 a los profesionales personas físicas, aún cuando sí puede estar justificada si se atiende a las distintas características de la organización empresarial de una sociedad de profesionales que tiene mucha mayor similitud con cualquier otra empresa comercial o de servicios que con la actividad profesional desarrollada por una persona aisladamente" (DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 101). Al respecto, De la Villa indica lo siguiente: "Los gabinetes colectivos de abogados, arquitectos, médicos o ingenieros, etc., es decir, las sociedades de profesionales, son realidad incuestionable que alteran los esquemas tradicionales de ejercicio de estas profesiones y presentan concomitancias indiscutibles con la organización empresarial. Ello, sin embargo, no debe desvirtuar la naturaleza profesional de estas actividades ni el tratamiento jurídico que, como tales (y aún ejercidas de forma cuasi empresarial) les corresponde" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 296-297.

Nos vamos aproximando pues al concepto de base fija y a sus diferencias con el establecimiento permanente. Los mismos Comentarios arriba citados ya nos dan una primera diferencia: los establecimientos permanentes estan destinados para actividades de tipo empresarial, es decir, actividades comerciales e industriales, mientras que las bases fijas se reservan para servicios profesionales, al margen de la forma empresarial que éstas puedan tener. Por lo tanto, hasta aquí sabemos que el artículo 14 es aplicable a un profesional individualmente hablando o a un grupo de profesionales actuando en forma de sociedad, o lo que es más, se aplica tanto a personas físicas como jurídicas en general, que presten servicios profesionales o cualquier otra actividad de naturaleza independiente. Cuando esta persona física o jurídica residente, actúe de modo habitual en otro Estado Contratante, podrá hacerlo mediante una base fija. Decimos que "podrá" porque también puede actuar sin base fija (este caso lo comentaremos un poco más adelante).

3.3. ¿Qué actividades son propias de una "base fija"?

Esto nos lleva a analizar la tercera cuestión sobre el tema: ¿qué tipo de actividades son las que puede realizar esta persona residente a través de una base fija? Ya los Comentarios anteriormente citados nos dan un poco la respuesta "*a contrario sensu*", ya que al indicar éstos que "la noción de establecimiento permanente debía reservarse a las actividades comerciales e industriales", nos están diciendo que, por lo tanto, la base fija se reserva para actividades profesionales, o lo que el texto del mismo artículo 14 menciona como "servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente".

Para comenzar, recuérdese lo que indicamos al inicio de este apartado, es decir, que si bien el título del texto del artículo 14 en español se refiere a los trabajos independientes, las otras traducciones en otros idiomas hacen referencia a servicios profesionales. Por lo tanto, partamos que se trata de trabajos independientes o lo que es lo mismo, de las llamadas profesiones liberales. El apartado 2 del artículo 14 menciona algunos casos de profesiones liberales que, como indican los Comentarios, "sólo se dan a título indicativo, la enumeración no es limitativa. Las dificultades de interpretación que puedan presentarse en casos particulares podrán resolverse, de mutuo acuerdo, por las autoridades competentes de

los Estados Contratantes afectados".[66] Esto último referido para aquellos casos de actividades de carácter independiente que sin constituir una profesión liberal ni tampoco una actividad comercial o industrial, es decir, mercantil, se realicen de manera independiente. También se excluyen lógicamente los trabajos dependientes y las actividades de artistas del espectáculo y deportistas que con carácter independiente realicen estas actividades. Estas últimas actividades se rigen por el artículo 17 del Modelo.

Lo importante es que las actividades se realicen de manera independiente.[67] Esta característica conformará el eje central para determinar si se incluye o no en este artículo un caso específico. Pasará a un segundo plano el que sean realizadas por personas que ejerzan una profesión liberal. Será el modo de prestar el trabajo lo importante no el trabajo en sí mismo. Esto a pesar del error del Modelo en clasificar de "trabajos independientes" los efectuados por personas que ofrezcan servicios profesionales, olvidando que un abogado puede ser empleado del Departamento de Asesoría Legal de una empresa o un médico estar a sueldo en un hospital del Estado, casos de trabajos que tendrán la naturaleza de dependientes a pesar que dichas personas ejercen profesiones liberales.

Por lo tanto, si bien es cierto que la naturaleza de los trabajos debe ser que se presten de forma independiente, determinadas circunstancias hacen que dichos trabajos tengan un tratamiento jurídico distinto y por tanto, les sean aplicables otros artículos del Modelo. Estas circunstancias, en nuestra opinión, son tres:

a) Que el trabajo tenga naturaleza mercantil y por lo tanto los rendimientos constituyan beneficios empresariales. De ser esto así, nos en-

---

66 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 168.

67 Baker hace una referencia muy ilustrativa respecto al concepto y distinción de los llamados "servicios personales independientes" y "servicios personales dependientes" en la legislación del Reino Unido, Estados Unidos, la Bundesfinanzhof Alemana y la Administración Tributaria del Estado Chino (BAKER, Philip: op. cit., pág. 223). También puede verse: FERNANDEZ, J.R.: *La imposición de las remuneraciones por servicios personales independientes prestadas por los residentes*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol, LXVII b. Rotterdam, 1982, págs. 229-240. En el mismo volumen pueden apreciarse otros interesantes trabajos de especialistas extranjeros sobre el mismo tema aplicado a sus respectivos países.

contraríamos bajo el ámbito del artículo 7 del Modelo, y, en el supuesto de que una persona residente de un Estado Contratante, ofrezca servicios profesionales que tienen naturaleza mercantil en otro Estado Contratante (sin contar el caso del profesional "aislado", por decirlo de alguna manera, que sin tener base fija opere en otro Estado Contratante) lo haría mediante un establecimiento permanente y no por intermedio de una base fija. Aquí surge el problema de las sociedades de profesionales. ¿Se trata de una sociedad de naturaleza mercantil, es decir, con una finalidad primordialmente lucrativa, o su objetivo principal es la prestación de unos servicios profesionales en forma colectiva a cambio de unos honorarios, es decir, no ha cambio de un "precio" por algún bien o servicio? Nuestra opinión se dirige a considerar los servicios de estas sociedades de profesionales, como una prestación de servicios profesionales y por lo tanto que debe de aplicárseles el artículo 14 del Modelo;

b) Que el trabajo se preste en relación de dependencia, es decir, el ejemplo que comentabamos en párrafos anteriores: el caso del abogado que trabaja en el Departamento Legal de una determinada empresa y que por dicho trabajo recibe un sueldo, no un honorario; y

c) Que se trate de un trabajo considerado especial por el Modelo y por lo tanto, incluido en los artículos 16 (participación de consejeros), 17 (artistas y deportistas), 18 (pensiones) y 19 (funciones públicas).

3.4. Concepto y modo de tributar de las rentas obtenidas mediante una "base fija".

Anteriormente hemos ido adelantando algunas de las características que podrían conformar el concepto de base fija. El Modelo de la O.C.D.E. no establece ninguna definición al respecto, todo lo contrario de lo que sucede con el establecimiento permanente. Nos encontraremos entonces ante un concepto que deberemos ir obteniendo a partir del propio artículo 14 y los Comentarios sobre el mismo.

Antes que nada es interesante saber que el término "base fija" apareció por primera vez en el Segundo Reportaje del Comité Fiscal de la O.C.D.E. en 1959. Anteriormente, los Modelos elaborados por la Liga de Naciones en México (1943) y en Londres (1946), utilizaron el término

"establecimiento permanente" para referirse indistintamente tanto a profesiones liberales como a beneficios empresariales.[68]

Ya mencionamos en párrafos anteriores que los Comentarios reservan la noción de establecimiento permanente a las actividades comerciales o industriales. Añaden dichos Comentarios que "por esta razón se ha empleado la expresión 'base fija'. No se ha juzgado oportuno definirlo, pero comprende, por ejemplo, el gabinete de consulta de un médico o el despacho de un arquitecto o de un abogado. Normalmente una persona que ejerce una actividad independiente no dispone de instalaciones de esta tipo en un Estado distinto del de su residencia. Sin embargo, si en otro Estado existe un centro de actividad que presente ciertas características de fijeza o permanencia, este Estado tendrá derecho a gravar dichas actividades".[69]

Como se puede apreciar, de los citados Comentarios podemos obtener los siguientes elementos:

a) En primer lugar, los Comentarios citados diferencian substancialmente los conceptos de establecimiento permanente y base fija.[70] El primero referido a actividades comerciales e industriales mientras el segundo se circunscribe a servicios profesionales u "otras actividades de

---

68 HUSTON, John: *The case against 'fixed base'*, op. cit., pág. 282.

69 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 168-169. Sobre el problema del concepto de base fija y su relación con el de establecimiento permanente, observa Hund que "many countries' domestic laws do not distinguish between a permanent establishment and a fixed base, as does the 1977-model (Articles 5 and 14). For instance, Netherlands domestic tax law only refers to 'permanent establishment'. The OECD-commentary does not give a satisfactory explanation for the separate approach. Furthermore, several previously liberal professions, such as (tax) consulting, auditing and the like, are today carried on in the form of multinational enterprises. Since, there appears to be no good reason left to maintain the separate reference to independent personal services. Article 14 should be merged with Articles 5 and 7 ('business profits'). This change has, of course, consequences throughout the treaty" (HUND, Dick: *Towards a revised OECD-model tax treaty?*, op. cit., pág. 214).

70 Sobre las diferencias entre los conceptos de establecimiento permanente y base fija, véase: MICHAUX, Eric: *Analysis of the notion 'fixe base' and its relation to the notion 'permanent establishment' in the OECD model*, op. cit., págs. 70 y ss.

naturaleza independiente", punto que ya hemos comentado anteriormente;

b) En segundo lugar, los Comentarios hacen referencia a una persona física operando mediante una base fija al tomar como ejemplo al médico, arquitecto o abogado. Parecen olvidar que el artículo 14 hace referencia a un "residente de un Estado Contratante", con lo cual éste puede ser persona física o jurídica (una asociación de profesionales por ejemplo) como ya se indicó;

c) En tercer lugar, los Comentarios mencionan las características de "fijeza o permanencia", rasgos típicos del establecimiento permanente por cierto, con lo cual ya tenemos una similitud entre dicha figura y la base fija. Así mismo, Michaux añade una segunda característica común: que ambos conceptos excluyen ciertas actividades de su definición;[71]

d) Por ultimo, tenemos que los Comentarios hacen referencia al término "centro de actividad" lo cual se diferencia del término "lugar fijo de negocios" con el que denomina el Modelo al establecimiento permanente. Estamos de acuerdo con esta distinción ya que denominar "lugar fijo de negocios" a la base fija, a pesar de cumplir con el requisito de fijeza o permanencia ya mencionado, significaría desnaturalizar el concepto de base fija. El término "lugar fijo de negocios", en nuestra opinión, hace referencia a un lugar en donde se realiza una actividad de naturaleza mercantil. En cambio por "centro de actividad" pensamos que se hace referencia a un lugar en donde se ofrezcan servicios profesionales u otra clase de servicios realizados de manera independiente. Este centro de actividad podrá estar conformado tanto por un sólo profesional cómo por una asociación de profesionales, es decir, el despacho de un abogado individualmente hablando, o la oficina de una sociedad de abogados en que se ofrezcan servicios profesionales. No así el caso de un bufete de abogados al servicio de un grupo de empresas por ejemplo, o el caso del despacho de un arquitecto al servicio de una firma constructora determinada. El rasgo del trabajo independiente es fundamental en el concepto de base fija.

---

71 Ibid., págs. 72-73.

Por estas razones es que disentimos de las definiciones de base fija señaladas por autores como De la Villa: "La base fija, equiparable al establecimiento permanente, puede definirse como lugar fijo de negocios en el que se efectúa toda o parte de la actividad"[72] y Del Arco: "una 'base fija' significa un lugar fijo de negocios en el que el profesional efectúa toda o parte de su actividad".[73] Estas dos definiciones vienen a ser casi las mismas salvo un ligero matíz cuando Del Arco hace referencia al profesional y De la Villa no.

A partir de los elementos anteriormente mencionados, podemos intentar definir a la base fija como el centro de actividad de carácter fijo o permanente, ubicado en un Estado Contratante, en donde un residente de otro Estado Contratante ejerce una profesión liberal o realiza una actividad de forma independiente.

A nuestro parecer, constituye un error del Modelo el no haber "juzgado oportuno" definir lo que se entiende por base fija. Esto ha originado que tanto la jurisprudencia como la doctrina realice intentos para determinar las similitudes y diferencias entre el establecimiento permanente y la base fija. El hecho que los Comentarios indiquen que las disposiciones del artículo 7 y los Comentarios que a éste se refieren, pueden servir de directrices para la interpretación y aplicación del artículo 14, no significa obviamente que los conceptos de base fija y establecimiento permanente sean similares, a pesar que, como ya se mencionó, hasta antes de 1959 se les denominaba a ambas figuras como establecimiento permanente. Sabemos por los Comentarios que los artículos 7 y 14 están fundados en los mismos principios. Pero también sabemos que el establecimiento permanente y la base fija son figuras diferentes.[74]

---

72 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 299.

73 DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*: op. cit., pág. 100.

74 Al respecto Baker señala lo siguiente: "While it is right to say that the permanent establishment concept fulfils a similar function and has significant similarities with the concept of fixed base, it is important to recognise that the terms are not identical or interchangeable. The permanent establishment concept has been refined and developed in the context of business enterprises, while the newer, fixed base concept is intended to cover the income of the liberal professions" (BAKER, Philip: op. cit., pág. 224).

Entonces ¿cuáles son las diferencias que distinguen a estas figuras? Como ya adelantamos, la doctrina y la jurisprudencia están intentando establecer unos parámetros fundamentales respecto a cada una de estas figuras. Con respecto a la doctrina por ejemplo, de un lado Huston[75] critica la introducción del concepto de base fija en el Modelo. Sugiere que existen dos diferencias entre una base fija y un establecimiento permanente: una base fija necesita ser más "permanente" y no necesita tener un equipamiento especial, es decir, una infraestructura determinada como podrían ser unas maquinarias especiales o unos locales adecuados. De otro lado, Michaux[76] sugiere que el concepto de base fija difiere del de establecimiento permanente en dos aspectos. En primer lugar, que el grado de permanencia de la actividad ejercida en la base es menos rígida o estricta que la actividad del establecimiento. Y en segundo lugar, que el lugar en donde la profesión liberal es llevada a cabo no necesita estar especialmente equipada para la realización de la actividad. Como se puede apreciar, tenemos diferencias y similitudes de opinión en estos dos autores.

Así mismo, la jurisprudencia de diversos países ha intentado ponerse de acuerdo con respecto al concepto de base fija. Por ejemplo, tenemos lo establecido en una Revenue Ruling en los Estados Unidos con respecto a un concertista francés que tenía un contrato para actuar cuatro años. Dicho contrato lo firmó con un agente de teatro norteamericano. El Internal Revenue Service determinó que el agente no constituía una base fija.[77] Así mismo, tenemos un caso de la Bundesfinazhof en que se determinó que una casa en Alemania a disposición de un consultor técnico independiente suizo destinada para su vivienda, no constituía base fija. La Corte añadió que sólo sería base fija si ejercía su labor de asesoría desde la propia casa, que no era el caso en cuestión.[78]

---

75 HUSTON, John: *The case against 'fixed base'*, op. cit., págs. 287-288.

76 MICHAUX, Eric: *Analysis of the notion 'fixe base' and its relation to the notion 'permanent establishment' in the OECD model*, op. cit., pág. 73.

77 Revenue Ruling 75-131, 1975 - 1 C.B. 389, y otras. Citadas en: BAKER, Philip: op. cit., pág. 224.

78 Decisión del 22 de marzo de 1966, I.R. 65/63 (1966) BStBl., III, 463, comentada en European Taxation 47, 1967. Además ver la decisión del 14 de enero de 1982, del mismo tribunal, IV.R. 168/78 (1982) BStBl., II, 345 - comentada en European Taxation 364, 1982. Citadas en BAKER, Philip: op. cit., págs. 224-225.

En cuanto al modo de tributar de las rentas obtenidas mediante una base fija, tan sólo diremos que dichas rentas deberán ser gravadas por el Estado Contratante en donde se encuentre ubicada la base fija. Es pues una excepción al principio del gravamen en el Estado Contratante de la persona residente que preste servicios profesionales o realice trabajos independientes. El Modelo exige únicamente el requisito de la habitualidad en cuanto a la disposición de la base fija por su titular en un Estado Contratante distinto al de su residencia. A esto se refiere el artículo 14 cuando señala "a no ser que este residente disponga, de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades". De allí también las "características de fijeza o permanencia" a la que se referían los Comentarios.

Los Comentarios señalan que se aplicarán a la base fija los mismos principios del artículo 7 con respecto, por ejemplo, a la distribución de las rentas entre la sede y el establecimiento permanente. En nuestro caso, puede aplicarse a la distribución de rentas entre el Estado de residencia de la persona que ejerce una actividad independiente y el Estado en donde ésta actividad se realice mediante una base fija. También se pueden considerar deducibles los gastos efectuados por la base fija, incluidos los gastos de dirección y generales de administración.

Ya mencionamos anteriormente que la existencia de una base fija en un Estado distinto del de residencia implica el reparto de la soberanía tributaria entre dichos dos Estados. De un lado, las rentas provenientes de una base fija se gravarán en el Estado en donde se encuentre ubicada la mencionada base fija, es decir, el Estado de la fuente. De otro lado, el Estado de residencia también tiene derecho a gravar dichas rentas. La doble imposición que se produzca deberá de ser evitada aplicando el método de imputación o el de exención.

Cabe mencionar que lo indicado por el artículo 14 en lo que a la base fija se refiere, guarda armonía con lo expresado en los artículos 10, 11, 12, 13 y 21 referentes a los dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital y otras rentas. Así mismo, el artículo 15, referente a los trabajos dependientes, en su párrafo 2 menciona a la base fija cuando establece las excepciones al criterio de gravamen establecido, el cual consiste en atribuir la potestad tributaria con carácter exclusivo al Estado de residen-

cia del empleado.[79] Bastará, de acuerdo al párrafo 2 inciso c), que la persona empleada residente perciba remuneraciones provenientes de una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado, para que estas remuneraciones se graven en este último Estado. En este caso la soberanía tributaria deberá de ser compartida por ambos Estados: el de residencia del empleado y el de ubicación de la base fija.[80]

Por último debemos añadir que el Modelo no ha recogido el caso de una persona que, sin tener base fija, ejerza su actividad independiente en un Estado distinto al de su residencia durante un periodo determinado de tiempo. En opinión de Del Arco, "sería introducir aquí el mismo principio aceptado para las actividades dependientes. Sin embargo, así como en éstas últimas las rentas se gravan en el país en donde la actividad se ejerce y se entiende que se ejerce en otro país cuando, entre otras circunstancias, el empleado permanece en dicho país más de 183 días, en lo que respecta a los profesionales, al igual que para las actividades indus-

---

79 El artículo 15 del Modelo establece lo siguiente:
"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo puede someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:
a) el perceptor no permanence en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado;
b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.
3. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o de una embarcación destinada a la navegación interior pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 48).

80 Al respecto, véase: SCHOUERI, Luis Eduardo: *The Residence of the Employer in the '183-Day Clause (Article 15 of the OECD's Model Double Taxation Convention)*, Intertax Nº 1, 1993, págs. 20 y ss.

triales y comerciales, prevalece el criterio de residencia".[81] Ante esta posible solución, Del Arco reconoce que esta argumentación "no tiene un gran peso". De allí que países como Portugal, entre otros, se reserven el derecho a gravar la actividad de los profesionales cuando permanencen en el país por un periodo superior a los 183 días. Esto equivale a decir que dicho profesional posee una base fija en ese país.[82]

4. El concepto de establecimiento permanente en los convenios de doble imposición suscritos por España.

A continuación vamos a tratar el concepto de establecimiento permanente en los diversos convenios firmados por España para evitar la doble imposición.[83] Aunque es verdad que la mayoría de dichos conve-

---

81 DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 101.

82 *Nueva Zelanda* y *Turquía* se reservan el derecho de gravar a las personas que ejerzan una profesión liberal u otra actividad de carácter independiente cuando permanezcan en dichos países por un periodo o periodos que excedan en su conjunto de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal (para Nueva Zelanda) o civil (para Turquía), aún en el caso de que estas personas no dispongan de una base fija para el ejercicio de dichas actividades. De otro lado cabe mencionar que *Portugal* y *España* han efectuado reservas al párrafo 1 del artículo 14 del Modelo. En el caso español es lógica esta reserva debida a la sistemática de su legislación interna tributaria, la cual divide a los sujetos pasivos en aquellos que tributan por obligación personal y por obligación real. Así mismo, cabe mencionar que en el Modelo de 1977, los *Estados Unidos* se reservaban el derecho de gravar las rentas procedentes de actividades ejercidas por personas físicas cuando las mismas permanezcan en el país más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal. *Estados Unidos* estimaba también que el alcance de este artículo debía limitarse a las personas físicas y a las rentas procedentes de trabajos independientes. Esta reserva ya no aparece en el Modelo de 1992. Sin embargo, en el mencionado Modelo, aparecen las reservas efectuadas por *Dinamarca y Noruega*, los cuales se reservan el derecho de gravar a las personas físicas que ejerzan profesiones liberales u otras actividades independientes, si dichas personas se encuentran presentes en sus respectivos territorios durante uno o varios periodos cuando la duración total exceda de 183 días en el curso de un periodo de doce meses. Se reservan también el derecho de insertar en un artículo especial las disposiciones concernientes a los rendimientos que los profesionales independientes obtengan de sus actividades de prospección y de explotación petroleras en alta mar así como actividades conexas.

83 Al respecto, pueden verse los siguientes trabajos: FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo: *La doble imposición fiscal en los convenios internacionales suscritos por España*, Crónica Tributaria Nº 52, 1985; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *La doble imposición internacional - Convenios de doble imposición*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF-MEH, Madrid, 1987, págs. 57-84; DE LA VILLA GIL, José María:

nios se han hecho tomando como referencia el concepto de establecimiento permanente recogido, tanto en el Modelo de 1963 como en el de 1977 según la época de su firma, vamos a referirnos a los diversos matices que se han incorporado a dicho concepto, dependiendo éstos del Estado Contratante que se trate. Antes de comenzar queremos indicar, a modo de introducción al tema, algunos aspectos del cómo se ha venido y se viene desarrollando la firma de convenios de doble imposición en España.

Actualmente, el mundo y las relaciones económicas de los distintos Estados en general, viven un proceso de internacionalización creciente. Como elemento importante de dichas relaciones económicas de los Estados, tenemos el aspecto tributario que cada día va teniendo mayor preponderancia en el ámbito internacional. Siendo los tributos una fuente de ingresos muy importante de los Estados, es indispensable que su tratamiento se regularice con mayor detenimiento especialmente en lo referente a los negocios internacionales y el modo de evitar el fenómeno de la doble imposición internacional. Para ello España, desde 1963 (fecha de la firma del Convenio de doble imposición con Noruega), ha comenzado a incorporarse económicamente a la comunidad internacional en el terreno de la tributación y en especial, en lo que a no residentes se refiere. Este proceso de internacionalización se va reflejando, fiscalmente hablando, cada vez más en la firma de convenios para evitar la doble imposición.

Como indica Carbajo Vasco, no podemos negar que "frente a este proceso de internacionalización, acelerado tras la Segunda Guerra Mun-

---

Las relaciones fiscales internacionales: la realidad española, así como *Ambito de los convenios de doble imposición*, ambos trabajos en Relaciones Fiscales Internacionales, IEF-MEH, Madrid, 1987, pág. 85 y ss.; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 21 y ss.; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: op. cit., págs. 21 y ss; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes*, op. cit., págs. 144 y ss.; GUTIERREZ PEREZ, Teresa: *Fiscalidad internacional (I) y (II) - Doctrina de la DGT*, Impuestos, Tomo I, Madrid, 1989; FERNANDEZ BRIONES, Luis: *El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes*, Cronica Tributaria Nº 58, Madrid, 1989, págs. 71 y ss.; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Cuestiones de fiscalidad internacional en España*, Crónica Tributaria Nº 46, Madrid, 1983, págs. 101 y ss.; y RIVAS GARCIA, Jesús Israel: *Coordinación internacional de la imposición directa: una introducción a los convenios de doble imposición*, Impuestos Nº 5, marzo de 1994, págs. 99-100.

dial, la normativa tributaria sigue siendo eminentemente nacional...".[84] De allí que diversos autores critiquen la tributación en España, a pesar de su paulatina incorporación al ámbito económico internacional, en especial con respecto a los no residentes y la doble imposición internacional. De un lado, autores como Emilio Albi, José Antonio Rodriguez Ondarza y Juan José Rubio Correa señalan que si bien una manera adecuada de normalizar las operaciones económicas entre dos Estados, desde el punto de vista fiscal, consiste en negociar un convenio para evitar la doble imposición internacional, y así fue entendido por las autoridades fiscales españolas de las décadas de los 60 y 70, sin embargo, a partir de 1978, el proceso de negociación de convenios se redujo significativamente debido a la ingente labor de reordenación del sistema tributario interno. Para los referidos autores, "la consecuencia de ello ha sido doble: primero, se trata de una red bastante antigua y, segundo, nuestra red básica de convenios es a todas luces insuficiente al ser bastante pequeña (p.e., mientras que el Reino Unido tiene una red de convenios próxima a los 80, y Holanda tiene 40 convenios entre los que están casi todos los países de la C.E.E. y la práctica totalidad de los países desarrollados, en España el número de convenios suscritos sólo alcanza los 24".[85]

---

84 CARVAJO VASCO, Domingo: *La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación actual y lineas de reforma de la imposición personal*, op. cit., pág. D-83. Añade el referido autor que "es más, la identificación entre Estado moderno y poder tributario ha sido constantemente reconocida, constituyendo la potestad para exaccionar impuestos una de las características básicas de los Estados contemporaneos. Esta perspectiva nacionalista del fenómeno tributario, reiterada normativamente en los textos jurídicos más elevados, como sucede con el artículo 133.1 de la Constitución Española de 1978, se enfrenta con una realidad económica mundial y con otros fenómenos crecientes de universalización de las relaciones humanas, habiéndose llegado a hablar, ante el poder uniformizador de los medios de comunicación, de la 'aldea global'. De ahí, están surgiendo las contradicciones que avalan las voces en favor de una mayor cooperación tributaria internacional, pero que se enfrentan con ordenamientos y, sobre todo, Administraciones Tributarias que consideran a sus sistemas fiscales como universos cerrados, compartimentos estancos sin relación apenas con otros". Agrega lógicamente que "la cooperación económica trae inexorablemente consigo la coordinación fiscal..." para señalar que, por ejemplo, la Comunidad Económica Europea "supone explícitamente la eliminación de las barreras fiscales entre los Estados miembros y, en consecuencia, un auténtico revulsivo para las concepciones cerradas, nacionalistas, de la tributación" (Ibid., págs. D-83 y D-84).

85 ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., pág. 317.

De otro lado, una crítica parecida hace Fernández Briones con respecto al régimen de convenios, cuando señala que nuestra red de tratados es "relativamente pequeña" así como que la mayor parte de nuestros tratados son, en la mayoría, anteriores a 1978. Señala este autor que los convenios para evitar la doble imposición "son probablemente el instrumento más importante de política tributaria en lo relativo a inversiones extranjeras en España o a las españolas en el extranjero. Dos son las lineas de actuación a la vista de las deficiencias actualmente existentes: en primer lugar deben renegociarse los tratados actualmente en vigor con vistas a ajustarlos a la nueva normativa fiscal española y a incorporar las mejoras técnicas establecidas en el segundo modelo de la O.C.D.E., así como las mejoras previstas en otros modelos de convenios." Es interesante y en nuestra opinión, perfectamente razonable que Fernández Briones sugiera el estudio de otros modelos de convenios además del de la O.C.D.E. Añade el referido autor que "junto a la renegociación de los tratados existentes, debe realzarse una política encaminada a la ampliación de nuestra red de tratados internacionales..." y sugiere que "sería conveniente que España elaborase un modelo de convenio de doble imposición" como los elaborados por países como Estados Unidos y Holanda por ejemplo. Por último señala que "es imprescindible que España

---

Cabe señalar que en la actualidad, el número de convenios firmados por España se ha incrementado aunque no lo suficiente como se quisiera. En relación a la primera consecuencia, señalan estos autores que "el 80 por 100 de nuestros convenios están diseñados con arreglo al régimen tributario existente antes de la reforma fiscal de 1978, esto es, para un sistema basado en la imposición de producto con impuestos complementarios sobre la renta, sistema bastante alejado del actual régimen fiscal. A pesar de que en todos los convenios se presupone la aplicación de los mismos, con independencia del régimen específico, a los impuestos que recaen sobre la renta y el patrimonio, la falta de adecuación de los convenios al nuevo sistema tributario está produciendo algunos problemas prácticos. Esto puede exigir la negociación de algunos de los convenios." Añaden más adelante que "respecto al problema del escaso número de convenios firmados por nuestro país, conviene destacar que España no tiene convenios en vigor con países de gran importancia económica... amén de otros países con los que mantenemos un nivel importante de intercambios económicos como son la práctica totalidad de los países latinoamericanos". Concluye señalando que "en suma, nuestra red de convenios necesita una importante ampliación en cuanto al número de países que cubre, una profunda revisión de su contenido, renegociando gran parte de los convenios existentes y un desarrollo más amplio de los mecanismos administrativos que garanticen su correcta interpretación y aplicación" (Ibid., págs. 317-320).

haga uso creciente de los procesos de intercambio de información y colaboración con otras Administraciones".[86]

Así mismo, Carvajo Vasco señala tres lineamientos que, en general, la política fiscal española reciente pretende seguir en materia de convenios de doble imposición. Estos son:

---

86 FERNANDEZ BRIONES, Luis: *El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes*, op. cit., págs. 71 y 81. Como ejemplo de la antiguedad o desface en que han quedado la mayoría de tratados, Fernández Briones hace referencia a la *tributación de los dividendos* ya que en el antiguo Impuesto sobre Rentas del Capital se consideraba dividendos la entrega de acciones liberadas con cargo a reservas. Los convenios se firmaron en base al modelo de la O.C.D.E. de 1963 cuyo artículo 10.3 remite a la normativa interna para saber lo que es o no un dividendo. Por tanto, la recepción de estas acciones liberadas por un residente en la otra parte contratante del convenio era considerada dividendo y por lo tanto gravada. En el régimen actual sin embargo, la entrega de acciones liberadas no se considera dividendo, deduciéndose del precio de adquisición para la determinación de la plusvalía cuando se enajenen lo títulos. Otro ejemplo a que se refiere el mencionado autor es el de la llamada *cláusula del "beneficiario efectivo"* que fue una mejora del Modelo de 1977 la cual no aparecía en el Modelo de 1963 de la O.C.D.E. Consiste esta cláusula en que los beneficios del convenio solamente se otorgan al residente de la otra parte contratante que sea beneficiario efectivo de las rentas. Estas normas tratan de evitar que terceras personas pertenecientes a otros países se aprovechen de la existencia del tratado. Al no tener la mayoría de nuestros convenios esta claúsula, terceros residentes en otros países hacen uso de los beneficios de nuestros tratados. Es el caso por ejemplo, de empresas de Estados Unidos que, antes de que existiera convenio con dicho país, normalmente no invertían en España directamente, sino a través de una subsidiaria ubicada en Holanda o en cualquier otro país que ofrezca facilidades para este tipo de actividades. Se eludía pues la normativa española aprovechando las ventajas de los convenios españoles. Otros problemas de falta de adecuación, a nivel interno por ejemplo, es el del mínimo uso que la Administración Fiscal española ha hecho del mecanismo de intercambio de información entre las Administraciones Fiscales así como la *tendencia a interpretar unilateralmente* la normativa de los convenios por parte de la Administración española a través del sistema de consultas vinculantes, en vez de utilizar el procedimiento amistoso previsto en los convenios (artículo 25 del Modelo de la O.C.D.E. de 1977). Surgen pues múltiples *problemas de interpretación* que la Administración no puede ni debe resolver unilateralmente ya que tira por la borda años de trabajos y negociaciones con respecto a los convenios. Todo esto causa, además, confusión y posibles problemas con el otro Estado Contratante que puede interpretar la normativa de distinta manera (Ibid., págs. 71-72). Sobre los problemas de interpretación en los convenios de doble imposición, puede verse a DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Cuestiones de fiscalidad internacional en España*, op. cit., págs. 101-103.

"a) Abrir nuevas áreas de negociación con Asia (Thailandia, Filipinas) e Iberoamérica (Ecuador, Chile).[87]

b) Cerrar el círculo de Convenios con los países de la CEE, habiéndose firmado recientemente el tratado con Irlanda.

c) Renegociar Convenios obsoletos que ya no responden ni al modelo de la OCDE de 1977, ni a las necesidades actuales de nuestra economía".[88]

Por lo tanto, no podemos negar que los convenios para evitar la doble imposición son los instrumentos idóneos para integrar a España en la fiscalidad internacional moderna de hoy, además de constituir uno de los elementos fundamentales en todo lo que a inversión extranjera de refiere, así como en lo que concierne a inversión de España hacia el exterior.

Con respecto al concepto de establecimiento permanente adoptado en los diversos convenios de doble imposición, comenzaremos diciendo que todos recogen el concepto señalado por el artículo 5 del Modelo.[89] Tan sólo queremos mencionar las modificaciones que algunos convenios han incluido en dicha cláusula teniendo en cuenta que la mayoría de convenios han sido firmados en base al Modelo de 1963.

a) En primer lugar, casi la totalidad de los convenios adoptan el concepto general de establecimiento permanente como lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad[90] y, del mismo modo, casi todos los convenios adoptan la lista de es-

---

87 Cabe mencionar que España ya tiene Convenio para evitar la doble imposición con Filipinas y Ecuador.

88 CARBAJO VASCO, Domingo: *La fiscalidad de los no residentes en España...*, op. cit., pág. D-99.

89 Al respecto pueden verse los siguientes trabajos: ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs. 203-205; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 253 y ss; y BORRAS, Alegría: *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, op. cit., págs. 107 y ss.

90 El protocolo del *Convenio con Hungría* señala lo siguiente en su punto 1): "Queda entendido que el término 'lugar de negocios' incluye también un lugar de producción".

tablecimientos que a manera de ejemplos ofrece el Modelo, salvo en los siguientes casos:

- El *Convenio con Noruega* incluye entre los supuestos de establecimiento permanente a las "sedes de administración". También incluye el caso de las mercancías pertenecientes a la empresa que son depositadas con la única finalidad de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; pero "si estas mercancías se venden directamente en los lugares donde se encuentren depositadas se considera que estos depósitos son establecimientos permanentes". El mismo caso es contemplado en los *Convenios con Suecia* y *Filipinas*.

- El *Convenio con Marruecos* incluye a las "tiendas" como establecimientos permanentes.

- El *Convenio con Filipinas* incluye como establecimientos permanentes a los almacenes "en el caso de personas que presten servicios a terceros" así como los almacenes o locales "en que se realicen ventas". Pero una novedad interesante es la de considerar establecimiento permanente "las prestaciones de servicios, incluyendo los servicios de consultores, por intermedio de empleados u otro personal proporcionado por la empresa para ese fín, cuando las actividades de esta naturaleza prosigan, en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo, durante un periodo o periodos que en total excedan de ciento ochenta días dentro de un periodo cualquiera de doce meses".[91] El *Convenio con la República Popular China*[92] contempla una cláusula parecida cuando incluye como establecimiento permanente "la prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por una empresa de un Estado contratante mediante empleados u otro personal contratado, en el otro Estado contratante, siempre que tales actividades se realicen en relación con el mismo proyecto u otro relacionado durante un periodo o periodos que en total excedan de seis me-

---

91 El *Convenio con Filipinas* indica en el artículo 1° de su Protocolo lo siguiente: "Con referencia al artículo 5, no se considera que existe un establecimiento permanente si los servicios, incluyendo el suministro de bienes y equipo, se prestan en un Estado contratante por empresas del otro Estado contratante, incluyendo empresas consultoras, de acuerdo con, o en aplicación de, un Convenio entre los Estados contratantes en materia de cooperación técnica o científica".

92 Publicado en el B.O.E. de 25.6.1992 (fé de erratas en el B.O.E. de 19.10.1993).

ses dentro de un periodo cualquiera de doce meses". Como se puede apreciar, en el primer convenio el plazo del exceso está establecido en días mientras que en el segundo está determinado en meses.

- El *Convenio con Australia*[93] presenta ciertas particularidades que vale la pena destacar. Efectivamente, el referido Convenio en el párrafo primero de su artículo 5, respecto al concepto de establecimiento permanente, hace una curiosa aclaración consistente en señalar que "la expresión 'establecimiento permanente', *con referencia a una empresa*, significa un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realice toda o parte de su actividad" (el subrayado es nuestro). Así mismo, el Convenio considera como establecimiento permanente a "las propiedades agrícolas, ganaderas o forestales".

- El *Convenio con la U.R.S.S.* también presenta particularidades ya que su artículo 4, primer párrafo, al definir al establecimiento permanente, no menciona el término "empresa" sino "residente". Dice así el referido primer párrafo: "la expresión 'establecimiento permanente' significa cualquier lugar fijo de negocios mediante el cual *un residente* de un Estado contratante realiza toda o parte de su actividad en el otro Estado contratante" (el subrayado es nuestro). Creemos que es correcto el *Convenio con la U.R.S.S.* en este punto ya que es más adecuado el término "residente" que el de "empresa" ya que el concepto de "empresa" es muy genérico y difícil de definir. El artículo 3.c) del Modelo de la O.C.D.E. no aclara ni dice nada cuando indica que "las expresiones 'empresa de un Estado Contratante' y 'empresa del otro Estado Contratante' significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante". Un concepto parecido recoge el *Convenio con Bulgaria* para el cual la expresión "establecimiento permanente" significa un "lugar fijo en el cual un *residente de un Estado contratante* realiza toda o parte de su actividad *empresarial en el otro Estado contratante*" (los subrayados son nuestros). Obsérvese que al referirse a un lugar fijo, se omite el término "de negocios" y se hace referencia a una actividad "empresarial" sin definir lo que se entiende por ello.[94] De otro lado, el artícu-

---

93 Publicado en el B.O.E. de 29.12.1992 (fé de erratas en el B.O.E. de 10.3.1993).

94 El *Convenio con Bulgaria* introduce un nuevo párrafo en su artículo 4 (párrafo 4) que señala lo siguiente: "La participación de un residente en España en una empresa

lo 4 del *Convenio con la U.R.S.S.* no presenta la lista de establecimientos permanentes que, a modo de ejemplos, indica el Modelo de la O.C.D.E. (por lo tanto no se menciona a las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres y lugares de extracción de recursos naturales).

- El *Convenio con la India* contempla nuevos casos de establecimiento permanente incluidos en la lista, que a modo de ejemplos, señala el párrafo 2 de su artículo 5. En dicha lista se incluye "g) un almacén en relación con una persona que ceda instalaciones para almacenamiento a terceros; h) una granja, una plantación u otro lugar en donde se lleven a cabo actividades agrícolas, forestales, de cultivo u otras relacionadas con ellas; i) un local utilizado como despacho de ventas". Como se puede apreciar, cada país adapta a sus realidades concretas el texto del Modelo. En el caso de la India, no se incluye, como en el caso de Australia, la ganadería por razones religiosas que todos conocen.

- El *Convenio con Ecuador*[95] establece una novedad importante al señalar que "la expresión 'establecimiento permanente' designa un *lugar de negocios* en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad". Como se puede apreciar, curiosamente se omite el elemento de fijeza del establecimiento permanente, una de las características fundamentales de dicho concepto. Al no exigirse que el lugar de negocios sea "fijo" ya no se estaría exigiendo que, en principio, la instalación esté en un lugar determinado y ofrezca un cierto grado de permanencia. Esto nos parece que desnaturaliza el concepto de establecimiento permanente plasmado en el Modelo de la O.C.D.E. y en los restantes Convenios firmados por España, cosa que por cierto traerá discusiones y dudas sobre los alcances de este párrafo del Convenio. El empleo del procedimiento amistoso será importante para fijar los alcances de la definición de establecimiento permanente en los casos concretos que vayan surgiendo. Nuestra opinión, como ya lo señalamos anteriormente, es que el elemento de fijeza es muy importante ya que nos lleva al concepto de permanencia y un establecimiento permanente que, perdónese la redundancia, no sea en cierta medida permanente, aunque como señala Baker este término sea relativo, se

---

mixta ('joint venture'), constituida de acuerdo con la legislación búlgara, se considerará como establecimiento permanente situado en la República Popular de Bulgaria". Este Convenio fue publicado en el B.O.E. de 12.7.1991.

95 Publicado en el B.O.E. de 5.5.1993.

convierte en cualquier otra cosa, menos en un establecimiento permanente. Esto no quiere decir que haya que fijar un plazo para determinar la "permanencia" de todo lugar de negocios. Esto sólo es relevante en el caso de las obras de construcción, instalación o montaje como indica el Modelo. Pensamos que el factor tiempo es importante para todos los establecimientos permanentes y no sólo para las obras de construcción, instalación o montaje. En este último caso lo que se establece es un plazo, que es una medida de tiempo, debido a la clase de actividad a la que nos hemos referido, pero eso no quiere decir que el tiempo no juegue un papel importante para los demás tipos de establecimientos permanentes. De allí la importancia del elemento de fijeza que nos lleva a un cierto grado de permanencia. Esperamos que normas posteriores de aplicación, así como la respectiva jurisprudencia, establezcan los alcances de este concepto variado de establecimiento permanente para la correcta aplicación del Convenio en cuestión. Cabe añadir que el *Convenio con Ecuador* incluye en la lista de ejemplos, "una sede de dirección de la actividad", una "agencia", y una "planta o taller industrial o de ensamblaje".

b) En segundo lugar, con respecto a la extracción de recursos naturales:

- Tanto en el *Convenio con el Reino Unido* como con *Suecia* y *Filipinas* se incluye los pozos de petróleo junto con las minas, las canteras o "cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" sin mencionar los de gas. En cambio, los *Convenios con Estados Unidos,*[96] *Hungría, Bulgaria, Luxemburgo, Tunez, Australia, República Popular China,*

---

96 Sobre el concepto de establecimiento permanente en el Convenio con Estados Unidos pueden verse los siguientes trabajos: CALDERON PATIER, Carmen: *El Convenio entre España y USA para evitar la doble imposición. Análisis comparativo con el Modelo de Convenio con la OCDE*, Actualidad Tributaria Nº 3, enero de 1993, págs. D-50 a D-52; EGUINOA, María: *El convenio de doble imposición con los Estados Unidos*, Impuestos Nº 22, noviembre 1990, pág. 92; PALACIOS PEREZ, José y POVEDANO MEJIAS, Javier: *Incidencia del convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho tributario interno*, Estudios sobre el convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 89-90; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *La técnica Tributaria en el Convenio con Estados Unidos*, Estudios sobre el convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 137-140; PELEGRI Y JIRON, Juan: *Los establecimientos permanentes y los agentes independientes*, Estudios sobre el convenio entre España y Es-

México y la India incluyen tanto los pozos de petróleo como los lugares de extracción de gas, siguiendo el Modelo de la O.C.D.E. En los demás convenios no se mencionan los pozos de petróleo ni los lugares de extracción de gas.

- El *Convenio con la U.R.S.S.* no hace ninguna referencia a la consideración como establecimiento permanente de las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales debido a que, como se indicó anteriormente, omite la lista que, ha manera de ejemplos, señala el artículo 5 párrafo segundo del Modelo.

- El *Convenio con Estados Unidos* incluye aquellas instalaciones o plataformas o barcos de perforación utilizados para la explotación de recursos naturales, siempre que su duración exceda de seis meses. Igualmente, el *Convenio con Luxemburgo* incluye un párrafo, el sexto de su artículo 5, el cual establece que "una persona que realice actividades de exploración o de explotación de los recursos naturales del fondo y del subsuelo marinos de un Estado contratante o actividades complementarias o auxiliares de las anteriores, se considerará que ejerce una actividad por medio de un establecimiento permanente en ese Estado".

- Caso parecido contempla el *Convenio con Australia* cuando dice que se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en uno de los Estados Contratantes y que realiza actividades mediante ese establecimiento permanente si: "b) Utiliza estructuras, instalaciones, plataformas de perforación, barcos u otros equipos sustanciales similares: i) para la exploración o la explotación de recursos naturales, o ii) en ac-

---

tados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 163-193. Para una visión general del Convenio con Estados Unidos véase: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la avasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta,* Ciss Comunicación Nº 79, 1990, págs. 59 a 69; del mismo autor: *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América,* Tribuna Fiscal Nos. 17, 18 y 19, 1992; y OLALDE MARTIN, Tomás; DE LUIS DIAZ MONASTERIO, Felix; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y DE LUIS VILLOTA, Felix: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos,* Carta Tributaria Nº 107, Madrid, 1990.

tividades relacionadas con dicha exploración o explotación." Y añade el Convenio que "y en cualquiera de los casos, el equipo se utiliza de forma continuada o la duración de esas actividades excede de doce meses".[97]

- Por último, el *Convenio con la India* contempla en su artículo 5 párrafo 2.j) el caso de "una instalación o una estructura utilizadas para la exploración o explotación de recursos naturales, pero sólo cuando se utilicen durante un periodo superior a tres meses". El último párrafo del artículo 5 se refiere a las prospecciones petrolíferas e indica que: "No obstante, a los efectos de este apartado se considerará que una empresa posee un establecimiento permanente en un Estado contratante y realiza actividades a través del mismo, si presta servicios o instalaciones en relación con la prospección, extracción o producción de hidrocarburos en dicho Estado, o cede en arrendamiento maquinaria o equipo utilizados, o que hayan de ser utilizados, en tales actividades en ese Estado, cuando la duración de las actividades exceda de treinta días en cualquier periodo de doce meses". Este es el primer Convenio en que se hace referencia al tema de las prospecciones petrolíferas. Es una muestra del avance cada vez más profundo en la elaboración de los convenios de doble imposición.

c) En tercer lugar, con respecto a las obras de construcción, instalación o montaje, ciertos convenios presentan determinadas variaciones que caben destacar:

---

97 Es interesante este Convenio ya que introduce un plazo de doce meses, no sólo para las obras de construcción, instalación o montaje sino también para la exploración y/o explotación de recursos naturales. Ello de debe a la influencia de la legislación interna australiana en el Convenio. Así por ejemplo, en el caso de Groelandia, este país es responsable de su propia legislación fiscal pero los recursos minerales, incluyendo el petroleo y el gas, son materia de común interés con Dinamarca. Se considera que existe un establecimiento permanente en Groelandia cuando se extraigan hidrocarburos. En el caso que se realicen estudios preliminares y actividades de exploración al respecto, se considera que existe establecimiento permanente cuando dicha actividad se desarrolle durante un plazo de, al menos, tres meses consecutivos (WITTERDORF, Jens: *Greenland penalizes permanent establishments*, International Tax Review, junio de 1993, pág. 23).

- En los *Convenios con Brasil, Estados Unidos,*[98] *Filipinas, República Popular China y México* el plazo para definir una obra de construcción, instalación o montaje como establecimiento permanente, es de seis meses. En el caso de *Hungria*[99] el plazo es de veinticuatro meses.

- El *Convenio con Checoslovaquia* incluye proyectos de instalación dentro de las modalidades de obras de construcción. Así mismo, el *Convenio con Dinamarca* contiene en su Protocolo reglas especiales para el caso de varias obras de instalación o montaje que no supere ninguna el plazo de doce meses. Caso parecido sucede en el *Convenio con Suecia* en el que existen reglas especiales para el caso de pluralidad de obras de instalación o montaje.[100] Estos dos últimos convenios preveen un procedimiento amistoso para decidir si existe o no establecimiento permanente en el supuesto de existencia de varias obras simultáneas o sucesivas.

- Es interesante el *Convenio con Tunez* ya que se incluye como establecimiento permanente, además de una obra de construcción, las "operaciones temporales de montaje o actividades de supervisión que ejerzan en la misma cuando la obra, las operaciones o las actividades tengan una duración superior a nueve meses o cuando las operaciones temporales de montaje o las actividades de supervisión, consecuencia de la venta de

---

98 El *Convenio con Estados Unidos* añade un párrafo novedoso a su artículo 5.3 el cual establece que "a los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este apartado, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9 (empresas asociadas), se considerarán realizadas por la empresa mencionada en último lugar si las actividades de ambas empresas coinciden sustancialmente, a menos que se realicen simultaneamente".

99 El Protocolo del *Convenio con Hungría* señala en su punto 2) lo siguiente: "En relación con el artículo 5, cuando una obra de instalación, construcción o montaje constituya un establecimiento permanente, solamente los beneficios que procedan de la actividad desarrollada en la obra de construcción, instalación o montaje pueden ser atribuidos al establecimiento permanente. No se atribuirá ningún beneficio al establecimiento permanente por el hecho de entregar bienes o mercancías, maquinaria o equipo, tanto si dicha entrega se realiza por la propia empresa o por tercera persona".

100 Por ejemplo, el Protocolo del *Convenio con Dinamarca* señala en su artículo I ad. número 2. g) del artículo 5, que "cuando una empresa de un Estado contratante tenga varias obras de instalación o de montaje, simultánea o sucesivamente, en el otro Estado contratante y la duración de ninguna de ellas exceda de doce meses, las autoridades competentes decidirán por acuerdo amistoso si existe establecimiento permanente en este otro Estado contratante".

maquinaria o de equipos por la misma empresa, tenga una duración superior a tres meses y los gastos de montaje y supervisión excedan del 10 por 100 del precio de la maquinaria o de los equipos".

- El *Convenio con la U.R.S.S.* presenta en su artículo 4 párrafo 2, un texto muy escueto en el cual no se incluye una obra de montaje. Dicho texto indica lo siguiente: "Un lugar de realización de trabajos de construcción o instalación, se considerará como establecimiento permanente si la duración de estos trabajos excede de doce meses".

- El *Convenio con Filipinas* en su artículo 5.2.j) señala que "la expresión 'establecimiento permanente', comprende, *pero no está limitada a*: ... J) *Unas obras*, una construcción o un *proyecto de instalación o montaje* o unas *actividades de inspección* relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses" (los subrayados son nuestros). Como puede apreciarse, se incluye las "obras" en general así como los proyectos de instalación o montaje y las actividades de inspección. Se va pues más allá de lo indicado por el Modelo. Lo mismo sucede en el *Convenio con México* en que se hace referencia a "las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionadas con ellos". Así mismo, el *Convenio con la República Popular China* también incluye las "actividades de inspección".

- El *Convenio con la India* tiene un tratamiento un poco más complejo al respecto. Su artículo 5.2.k) establece lo siguiente: "La expresión 'establecimiento permanente' comprende en especial: ...k) *una obra* o construcción, un *proyecto de instalación o montaje*, o unas *actividades de supervisión* relativas a ellos, cuando tales obras, proyectos o actividades (junto con otras obras, proyectos o actividades, en su caso) tengan una duración superior a seis meses dentro de cualquier periodo de 12 meses, o cuando el proyecto o actividad de supervisión, siendo accesorios a una venta de maquinaria o equipo, tengan una duración que no exceda de seis meses y los importes a pagar por los mismos excedan del 10 por ciento del precio de venta de la maquinaria o del equipo".

- El *Convenio con Australia* también indica que "se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en uno de los Estados contratantes y que realiza actividades mediante ese establecimiento

permanente si: a) Realiza *actividades de supervisión* en ese Estado durante un periodo superior a doce meses en relación con una obra de construcción, instalación o montaje emprendida en ese Estado...".

- Por último, el *Convenio con Ecuador* es más escueto ya que tan sólo incluye las obras de construcción o "los *proyectos de instalación*" si su duración excede de doce meses.

d) En cuarto lugar, con respecto a las actividades auxiliares o preparatorias, la mayoría de convenios recojen la cláusula que define de manera negativa el concepto de establecimiento permanente.[101] Ya hemos mencionado como sólo los *Convenios con Noruega, Suecia y Filipinas* consideran establecimiento permanente la venta directa de mercancías a clientes, intermediarios o representantes a través de instalaciones o depósitos destinados en principio al almacenamiento, exposición de dichas mercancías. Otros convenios han modificado ciertos puntos del párrafo 4 del artículo 5 del Modelo como veremos a continuación:

- Los *Convenios con Tunez, Australia, México, India, Filipinas y Ecuador* ejemplifican las actividades de carácter auxiliar o preparatorio, párrafo 4.e) del artículo 5 del Modelo, modificando dicho párrafo. Consideran en general, que el término "establecimiento permanente" no incluye el mantenimiento de un lugar fijo de negocios utilizado por la empresa con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades análogas que tengan carácter preparatorio o auxiliar. El *Convenio con México* añade como ejemplo de actividad auxiliar o preparatoria "preparar la colocación de préstamos... siempre que estas actividades se realicen para la empresa". Así mismo, el *Convenio con la U.R.S.S.* incluye el "hacer estudios de mercado, recojer y divulgar información...".

---

101 Véase al respecto la *Contestación a Consulta de 23.11.1987* respecto a una sociedad en el Reino Unido que tiene en España una "oficina de información" y amparándose en el Convenio hispano-británico para evitar la doble imposición alegaba que no constituía establecimiento permanente. Sin embargo, la D.G.T. estableció que se trataba de un establecimiento permanente ya que dicha oficina cedía información substancial para la empresa consultora en el extranjero (CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 65-66). Otras Consultas similares en Ibid., págs. 67 y ss.

- Los *Convenios con Hungría, Bulgaria, Luxemburgo, U.R.S.S., México, Estados Unidos y República Popular China*, son los únicos que recogen la cláusula f) del párrafo 4 del artículo 5 del Modelo. Los otros convenios no la recogen. Dicha claúsula es la que no considera como establecimiento permanente el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades que expresamente se excluyen de la consideración de establecimiento permanente, con la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

- El *Convenio con la India* ha omitido del párrafo 4.a) y b) del artículo 5 del Modelo, la "entrega" de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, es decir, no considera establecimiento permanente "el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas". Si es para entregarlas sí existirá establecimiento permanente.

- Así mismo, el *Convenio con Ecuador* utiliza una terminología un poco diferente a la que usa el Modelo en el párrafo en cuestión. Así por ejemplo, los incisos b) y c) del párrafo 4 de su artículo 5 emplean la expresión "existencias de bienes o mercancías" en lugar de simplemente "bienes y mercancías". Estamos de acuerdo con el empleo del concepto de existencias para estos casos ya que creemos es más adecuado.[102] Por último, queremos indicar que el inciso d) del mismo párrafo considera que la expresión "establecimiento permanente" no comprende "el mantenimiento de un *lugar fijo de negocios* con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa". El texto no difiere en nada al del Modelo, pero curiosamente aquí sí se habla de lugar "fijo" de negocios, mientras que en la definición general se omite el requisito de fijeza del establecimiento permanente como ya anotamos.

---

102 Los incisos b) y c) del párrafo 4 del artículo 5 del *Convenio con Ecuador* señalan lo siguiente: "La expresión 'establecimiento permanente' se considerará que no comprende: ...b) El mantenimiento de *existencias de bienes o mercancías* pertenecientes a la empresa con el único fín de almacenarlas, exponerlas o entregarlas. c) El mantenimiento de *existencias de bienes o mercancías* pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa".

e) En quinto lugar, todos los convenios recogen las cláusulas referentes a la actividad del establecimiento permanente de un Estado contratante a través de agentes en el otro Estado contratante. Pero ciertos convenios al respecto, han introducido ciertas modificaciones al Modelo.

Veamos en primer lugar qué sucede con los agentes dependientes. En general, y esto es lo que se recoge en la mayoría de convenios, una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante cuando una persona, distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, actúa por cuenta de la empresa, ostentando y ejerciendo habitualmente en el otro Estado contratos en nombre de la empresa. Algunos convenios han introducido ciertas particularidades al respecto como por ejemplo:

- El *Convenio con Brasil* considera que una empresa de seguros de uno de los Estados contratantes tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, desde el momento en que por mediación de una persona (que no debe tratarse de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente), perciba primas o asegure riesgos en este otro Estado. Caso parecido contempla el *Convenio con México*, en el sexto párrafo de su artículo 5, cuando señala que "se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio del otro Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el siguiente párrafo".

- El *Convenio con Filipinas* contiene una redacción especial de la cláusula que hace referencia al agente dependiente considerado como establecimiento permanente. El párrafo 4 del artículo 5 de dicho Convenio señala lo siguiente: "Una persona que actúe en un Estado contratante para una empresa de otro Estado contratante, distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 6, será considerada como un establecimiento permanente en el Estado contratante mencionado en primer lugar cuando:

a) Ostente y ejerza habitualmente en ese Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos

que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la empresa; o

b) Mantenga en ese Estado contratante un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa".

Redacción parecida existe al respecto en los *Convenios con la India y Australia.*[103] Así mismo, cabe mencionar que en este texto se puede apreciar de una manera muy clara la influencia del Modelo de las Naciones Unidas para evitar la doble imposición. Dicho Modelo será analizado más adelante en este mismo capítulo.

- El *Convenio con Marruecos* considera que dispone especialmente de poderes, y por lo tanto indica que constituye establecimiento permanente, el agente que dispone habitualmente en un Estado contratante de un "stock" de productos o mercancías pertenecientes a la empresa ubicada en el otro Estado contratante por medio de la cual se lleve a cabo regularmente los pedidos que recibe por cuenta de la empresa.

Con respecto a los agentes independientes, todos los convenios firmados por España incorporan la fórmula de señalar que la empresa no tiene un establecimiento permanente en el otro Estado por el simple hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto indepen-

---

103 El *Convenio con Australia* señala en su artículo 5, párrafo quinto, lo siguiente: "Una persona distinta de un agente que goce de estatuto independiente, al cual será de aplicación el apartado 6, que actúe en uno de los Estados contratantes por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, constituye establecimiento permanente de dicha empresa en el Estado mencionado en primer lugar si:
a) La persona ostenta y ejerce habitualmente en ese Estado poderes que le facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, salvo si las actividades de dicha persona se limitan a las mencionadas en el apartado 3 y que, de haber sido realizadas mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de ese lugar como establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado o,
b) Actuando de esa forma, la persona fabrica o transforma en ese Estado, para la empresa, bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, siempre que la presente cláusula se aplique sólamente respecto de los bienes o mercancías así fabricados o transformados".

diente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. Pero al igual que con los agentes dependientes, algunos convenios han incorporado ciertas variantes como por ejemplo:

- El *Convenio con Bélgica* excluye del régimen general de los agentes independientes al mediador que actúe por cuenta de una empresa de seguros y que concluya habitualmente contratos en nombre de la misma.

- El *Convenio con Marruecos* confirma su postura ya señalada con respecto a los agentes dependientes, indicando que "si el intermediario cuya cooperación se utiliza dispone de un 'stock' de mercancías en depósito o consignación a partir del cual se efectúan las ventas y las entregas, se admite que este 'stock' define la existencia de un establecimiento permanente".

- El *Convenio con Filipinas* añade al párrafo 6 del Modelo el principio de la independencia entre las partes, es decir, se remarca la relación de independencia que debe de existir entre la empresa y el agente independiente. Efectivamente, el mencionado Convenio señala al final del párrafo sexto del artículo 5 que "sin embargo, cuando todas o casi todas las actividades de tal agente se realicen en nombre de esa empresa, éste no será considerado como un agente que goce de un estatuto independiente en el sentido de este párrafo si resultara probado que las transacciones entre el agente y la empresa no se realizaron en las condiciones que serían acordadas entre partes independientes". Este añadido se repite en los últimos convenios firmados por España, con algunas variantes, como son el caso de los convenios firmados con la *República Popular China, México y la India.* [104]

---

104 El *Convenio con la República Popular China* establece en su párrafo sexto del artículo 5 parte final, lo siguiente: "Sin embargo, no se considera que un agente goza de un estatuto independiente en el sentido de éste párrafo cuando las actividades de este agente se realicen totalmente o casi totalmente para la empresa, si las transacciones entre la empresa y el agente no se realizan en condiciones de libre competencia". El *Convenio con México* añade simplemente al respecto que "en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes". Por último, el *Convenio con la India* indica lo siguiente: "No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi ex-

- El *Convenio con Ecuador* utiliza el término "cualquier otro intermediario" en lugar del término "agente", lo que nos parece más correcto. Así mismo, concluye el párrafo 6 con el siguiente añadido: "...sin perjuicio de las obligaciones tributarias de dicho corredor, comisionista general o intermediario". Creemos que este añadido complementa mejor el párrafo 6 del Modelo, ya que el hecho de que un intermediario no sea considerado establecimiento permanente no lo excluye de las obligaciones tributarias a las que pueda estar sujeto por las actividades que realiza.

Por último, se puede afirmar que todos los convenios incorporan el párrafo 7 del Modelo, es decir, aquél que establece que el hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Cabe añadir que el *Convenio con Australia* adiciona un párrafo a su artículo 5 que constituye toda una novedad. El párrafo ocho del mencionado artículo establece lo siguiente: "Los principios establecidos en los apartados precedentes de éste artículo serán aplicables para determinar si existe un establecimiento permanente fuera de ambos Estados contratantes a los efectos del apartado 5 del artículo 11 y del apartado 5 del artículo 12 de este Convenio, y si una empresa, distinta de una empresa de uno de los Estados contratantes, tiene un establecimiento permanente en uno de los Estados contratantes".

El apartado 5 del artículo 11 del mencionado Convenio es el que se refiere a la relación que existe entre los intereses y un establecimiento permanente o base fija cuando estos últimos sean los que soporten dichos intereses. Los intereses se considerarán provenientes del Estado donde esté situado dicho establecimiento permanente. Igualmente, el apartado 5 del artículo 12 es el que se refiere a la relación que existe entre los cánones y un establecimiento permanente o base fija cuando estos últimos

---

clusivamente, por cuenta de dicha empresa, o por cuenta de dicha empresa y otras empresas que la controlen, sean controladas por ellas, o estén sometidas a un control común, dichos agentes no tendrán la consideración de independientes a los efectos de este apartado".

sean los que soporten el pago de los mismos. Los cánones se considerarán que provienen del Estado donde esté situado dicho establecimiento permanente. A estos dos casos se les aplicarán los criterios establecidos por el artículo 5 del Convenio para determinar la existencia de un establecimiento permanente.

5. El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre las Sucesiones y Donaciones de la O.C.D.E. de 1982.[105]

Este Modelo por ser posterior al Modelo de 1977 relativo al Impuesto a la Renta y el Patrimonio, adoptó muchas de las novedades introducidas por el Modelo de 1977. En cuanto al concepto de establecimiento permanente, éste es muy similar al del Modelo de 1977 y por ende al de 1992. Debemos comenzar por destacar el artículo 5 del Modelo de 1982, así lo denominaremos en adelante, referido al tratamiento de los bienes inmuebles que formen parte de una herencia o de una donación efectuada por una persona domiciliada en un Estado contratante. El mencionado artículo señala que si dichos bienes inmuebles se encuentran en el otro Estado contratante, estos pueden someterse en este otro Estado. Por lo tanto, los bienes inmuebles que posea un establecimiento permanente ubicado en un Estado contratante y que estén situados en el otro Estado contratante, podrán gravarse en el Estado en donde se encuentren dichos bienes inmuebles.[106] Esta norma es similar a la señalada por los artículos 6 y 13 de los Modelos de 1977 y 1992.

---

105 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones, O.C.D.E., 1982*, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985.

106 El artículo 5 del Modelo de 1982 establece lo siguiente:
"1. Los bienes inmuebles que formen parte de la herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domiciliada en un Estado contratante y que estén situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. La expresión 'bienes inmuebles' tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raices, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de

Sin embargo, será el artículo 6 el que contenga la definición de establecimiento permanente, definición que como ya se mencionó, es muy similar a la instaurada por los Modelos de 1977 y 1992. Dicho artículo es el que hace referencia al tratamiento de los bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente o a una base fija y establece en su primer párrafo que "los bienes muebles de una empresa que formen parte de la herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domiciliada en un Estado contratante, que pertenezcan a un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado", y a continuación repite los párrafos 1, 2, 3 y 4 del artículo 5 de los Modelos de 1977 y 1992. Termina este artículo 6 con un párrafo similar al citado, aplicable a las bases fijas. Dice así el párrafo 6: "Los bienes muebles que formen parte de la herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domiciliada en un Estado contratante, que se utilicen para la prestación de una profesión liberal u otras actividades de carácter independiente y pertenezcan a una base fija situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado".[107] Así mismo, en relación a bienes que formen parte de una herencia de, o de la donación efectuada por, una persona domicilada en un Estado contratante, distintos de los mencionados en los artículos 5 y 6 e independientemente del lugar en que se encuentren situados, sólo podrán gravarse en este Estado, es decir, en el Estado de domicilio (artículo

---

la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 se aplican, asimismo, a los bienes inmuebles de una empresa y a los bienes inmuebles utilizados para la prestación de una profesión liberal o de otras actividades de carácter independiente".

107 Cabe indicar que con anterioridad al Modelo sobre sucesiones y donaciones que estamos comentando, la O.C.D.E. elaboró el Proyecto de 1966 sobre lo mismo. En dicho Proyecto, el artículo 6 definía al establecimiento permanente pero en base al Proyecto de 1963 sobre los Impuestos a la Renta y el Patrimonio, por lo que dicha definición no era tan completa como la del Modelo de 1982. En el Proyecto de 1966 no se incluía en la definición de establecimiento permanente a los pozos de petróleo y de gas o que los buques, embarcaciones y aeronaves, así como los bienes afectos a su explotación se les aplican, a efectos del impuesto sucesorio, los criterios del artículo 6 (los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles, artículo 5 párrafo 2). Así mismo se suprimió en el Modelo de 1982 los apartados que determinaban, en el Proyecto de 1966, la existencia o no de un establecimiento permanente, en base a criterios jurídicos como era el caso de los agentes dependientes e independientes.

7). Este derecho se extiende no sólo a los bienes no mencionados expresamente en los artículos 5 y 6, sino también a cualquier otro bien mueble o inmueble situado en un tercer Estado, y a todo bien mueble que no esté afecto a un establecimiento permanente o a una base fija situados en el otro Estado contratante.

Los Comentarios referentes al artículo 6 señalan que se concede al Estado contratante en que está situado el establecimiento permanente de una empresa, el derecho a gravar los bienes, distintos a los bienes inmuebles, que integren la propiedad comercial de dicho establecimiento. Así mismo, será de aplicación el artículo en cuestión a los buques, embarcaciones y aeronaves, así como a los bienes afectos a su explotación, a efectos de los impuestos sobre las sucesiones y sobre las donaciones. Indican los Comentarios que en el caso en que el causante o el donante fueran propietarios de una empresa con establecimientos permanentes en diversos Estados, "el Estado en el cual aquellos no están domiciliados sólo tiene el derecho a gravar los bienes muebles utilizados en el establecimiento permanente situado en su territorio. Todos los demás bienes muebles pueden ser gravados en el Estado del domicilio conforme a las disposiciones del artículo 7°. Los bienes inmuebles de una empresa no están cubiertos por el artículo 6°. Si estos bienes inmuebles, cualquiera que sea el establecimiento permanente al cual están afectos, están situados en el Estado contratante otro que el del domicilio del difunto o del donante, son imponibles en este otro Estado..." y añaden más adelante que el artículo 6° es aplicable si "en el momento de la muerte o de la donación el bien era utilizado en las actividades de la empresa y del establecimiento permanente en cuestión. La existencia de un vínculo estrecho entre el bien y el establecimiento permanente resulta, generalmente, de la contabilidad de la empresa o de las declaraciones fiscales suscritas por el difunto antes de su muerte o por el donante antes de la donación. Los créditos, títulos y demás bienes incorporales afectos, efectivamente, a un establecimiento permanente o a una base fija se regulan por este artículo".[108]

---

108 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones...*, op. cit., pág. 84.

Por último, queremos señalar que al igual que en los Modelos de 1977 y 1992, el presente Modelo no define lo que se entiende por base fija. Tan sólo se limita a mencionar algunos ejemplos de base fija como son el gabinete de un médico, de un arquitecto o de un abogado. Lo que sí es interesante es que mientras que los Comentarios a los Modelos de 1977 y 1992 se refieren a "una persona que ejerce una actividad independiente", el Modelo que estamos comentando hace referencia a "una persona que ejerce una profesión liberal". Como puede apreciarse, el concepto de base fija utilizado por el Modelo de 1982 es más restrictivo que el de los Modelos de 1977 y 1992 que además de referirse a las profesiones liberales incluyen las actividades independientes. Así mismo, constituye una novedad que los Comentarios al Modelo de 1982 intenten explicar los alcances de la expresión "profesión liberal", sin llegar a definirla, por medio de ejemplos. Señalan dichos Comentarios que "la expresión 'profesión liberal' comprende, concretamente, las actividades independientes de orden científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contables, salvo las actividades asalariadas de titulares de profesiones liberales, por ejemplo, el caso de que un médico preste funciones de tal en una empresa. La enumeración que figura más arriba se limita a dar algunos ejemplos característicos a título de explicación, pero no es exhaustiva. Además de las profesiones ya enumeradas, el apartado 6 se aplica, también, *a cualquier otra actividad independiente de naturaleza similar*. Será posible resolver las dificultades de interpretación que puedan suscitarse en ciertos casos gracias a los acuerdos amistosos entre las autoridades competentes de los Estados respectivos" (el subrayado es nuestro).[109] Definitivamente no podemos negar que el Modelo en cuestión modifica el concepto de base fija plasmado en el Modelo de 1977, el cual va a ser repetido en el Modelo de 1992. Además, se intenta

---

109 Ibid., pág. 87. Con respecto al artículo 6, España reserva su posición en relación con el párrafo 4 (obras de construcción, instalación o montaje), de manera que pueda gravar una empresa que tenga un establecimiento permanente en España, incluso si la obra de construcción o montaje no excede de doce meses, cuando la actividad de esta empresa en España ofrezca un cierto grado de permanencia en el sentido de los párrafos 2 y 3. Recuérdese además que a esta reserva, España en el Modelo de 1992 añadió a los establecimientos permanentes que ejercen actividades de vigilancia durante más de doce meses en relación con una obra de construcción o de montaje cuya duración excede igualmente de doce meses.

aclarar en la medida de lo posible, el concepto de base fija por medio de ejemplos. Esto último ya es un avance aunque no deja de ser curioso que los Comentarios al Modelo de 1992 no hayan ni siquiera incluido estos Comentarios que hasta cierto punto ayudan a esclarecer, de alguna manera, un concepto tan poco delimitado como el de base fija.

Cabe añadir que, en lo referente a la deducción de deudas y los establecimientos permanentes, el artículo 8 en sus dos primeros párrafos indica lo siguiente:

"1. Las deudas garantizadas especialmente por los bienes comprendidos en el artículo 5° son deducibles del valor de tales bienes. Las deudas no garantizadas especialmente por los bienes comprendidos en el artículo 5°, pero que corresponden a su adquisición, transformación, reparación o mantenimiento, son deducibles del valor de los mismos.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, *las deudas pertenecientes a un establecimiento permanente* referido en el apartado 1 del artículo 6°, o a una base fija comprendida en el apartado 6 del artículo 6°, *son deducibles, según el caso, del valor del establecimiento permanente* o del de la base fija" (los subrayados son nuestros).[110]

El tema de la dedución de deudas es importante, especialmente en lo referente a los impuestos sobre las sucesiones. Sucede que por lo general, "las legislaciones internas de los Países Miembros aplican a las deudas regímenes muy diferentes, especialmente cuando el causante esta-

---

110 Además, el artículo 8 indica en sus demás párrafos lo siguiente:
"3. Las restantes deudas son deducibles del valor de los bienes a los cuales se aplican las disposiciones del artículo 7°.
4. Si una deuda excede del valor de los bienes de los que es deducible en un Estado contratante, conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2, el saldo se deducirá del valor de los demás bienes gravables en este Estado.
5. Si las deducciones comprendidas en los apartados 3 ó 4 arrojan un saldo no cubierto en un Estado contratante, tal saldo es deducible del valor de los bienes imponibles en el otro Estado contratante.
6. Si las disposiciones de los apartados 1 a 5 obligasen a un Estado contratante a efectuar deducciones de deudas superiores a las previstas por su legislación, tales normas no se aplican más que en la medida en que el otro Estado contratante no esté obligado a deducir las mismas deudas de acuerdo con su propia legislación".

ba al morir, domiciliado en el extranjero. Por ejemplo, ciertos Estados no autorizan la deducción de ninguna deuda; otros, permiten deducir una fracción proporcional del total del pasivo sucesorio; algunos autorizan la deducción de las deudas que tengan un vínculo económico o de otra índole con los bienes sujetos al impuesto según su legislación; finalmente, no faltan los que permiten la deducción de todas las deudas contraidas o exigibles en su territorio. Un convenio de doble imposición debe, en primer lugar, distribuir entre los Estados contratantes el derecho de gravar los bienes hereditarios. Lógicamente, este reparto deberá ir de acuerdo con la obligación de compartir las deudas de la sucesión. La distribución incorrecta de las deudas entre los Estados contratantes puede determinar una doble imposición, una ausencia total de imposición o la aplicación a la sucesión de un régimen fiscal no equitativo".[111]

El Modelo de 1982 adopta un método de reparto de deudas basado en el vínculo que pueda existir entre éstas y un bien concreto. Este método es aplicable a los establecimientos permanentes al indicarse que las deudas que dicho establecimiento tenga se deducirán del valor del mismo. Este método fue adoptado en el Proyecto de 1966 ya que la mayoría de Países Miembros así lo decidieron pues era más adecuado a sus legislaciones internas. El Modelo de 1982 mantiene este método. Esto no impide que los Estados adopten un método diferente al momento de negociar sus respectivos convenios, como por ejemplo el método de distribuir las deudas proporcionalmente al montante de la sucesión. Cabe añadir que el artículo 8 no es aplicable a los legados en metálico.

Como se ha podido ver, el concepto de establecimiento permanente que ofrece el Modelo de 1982 es prácticamente el mismo que el señalado por los Modelos de 1977 y 1992, salvo las excepciones ya mencionadas. Sin embargo, el concepto de base fija es el que, en nuestra opinión, al haberse delimitado exclusivamente a las profesiones liberales, ello lo hace distanciarse del concepto plasmado en los Modelos de 1977 y 1992. Así mismo, a pesar del esfuerzo que por medio de ejemplos, parece ha-

---

111 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones...*, op. cit., pág. 103. Ver los diversos ejemplos que sobre la aplicación del artículo 8 ofrecen los Comentarios en sus páginas 106 y ss.

berse efectuado a través de los Comentarios, aún debemos admitir que dicho concepto es insuficiente e impreciso.

B. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN OTROS MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Cuando iniciamos el estudio del concepto de establecimiento permanente en el Modelo de la O.C.D.E. de 1977, indicamos que existían dos posiciones distintas en general que se reflejaban en el concepto de establecimiento permanente. La primera posición es aquella que establece el derecho a gravar la totalidad de las rentas, correspondiente a una persona física o jurídica, al Estado en donde resida el sujeto pasivo. Se trata del criterio de la residencia. La segunda posición es la que establece el derecho a gravar la totalidad de las rentas, al Estado en donde dichas rentas se produzcan. Es el denominado criterio de la fuente. Serán los países en vías de desarrollo los que utilizarán en su legislación interna el criterio de la fuente buscando mantener los beneficios obtenidos por las empresas inversoras extranjeras dentro de sus soberanías. De otro lado, los países desarrollados optarán por el criterio de la residencia prefiriendo gravar los beneficios obtenidos por sus empresas inversoras en la sede social de la misma, es decir, en sus territorios.

Estas dos posturas serán adoptadas por diversos modelos de convenios. Dependiendo de los objetivos, criterios, realidades socio-económicas de los Estados que elaboren dichos modelos, tendremos una diversidad de modelos los cuales optarán por uno o ambos de los criterios mencionados. Ya se ha visto cómo el Modelo de la O.C.D.E. opta por el criterio de la residencia, utilizando el de la fuente de manera muy restrictiva y en determinados casos. Estudiaremos a continuación el concepto de establecimiento permanente en otros modelos tales como los elaborados, entre otros, por las Naciones Unidas, principalmente, y la Junta del Acuerdo de Cartagena. Estos modelos han optado por criterios distintos al de la O.C.D.E., buscando soluciones más justas y equitativas que satisfagan los intereses de la mayoría de los Estados.

1. Convención Modelo de las Naciones Unidas.

Para comprender la razón de ser de la Convención Modelo de las Naciones Unidas[112], en adelante la Convención, debemos tener en cuenta el punto de vista de los países en desarrollo, no satisfecho por el Modelo de la O.C.D.E. de 1977. ¿Cuál es este punto de vista? Como indica Neves Dornelles[113], el objetivo más importante que debe tener en cuenta un país en vías de desarrollo, al momento de elaborar un convenio para evitar la doble imposición con un país desarrollado, es la utilización de su sistema fiscal, en especial su ley de impuesto a la renta, como un instrumento para atraer y mantener inversión extranjera directa así como reducir los costos de préstamos de dinero e importación de tecnología. Para ello, los convenios de doble imposición deberán de incluir algunos puntos que establezcan que cualquier incentivo o reducción fiscal otorgado por un país en desarrollo para atraer o mantener inversión extranjera directa y reducir el costo de los empréstitos de dinero así como los costos de tecnología importada, no deberá de ser eliminado por el sistema fiscal de un determinado país desarrollado. Por lo tanto, la razón principal para que un país en desarrollo concluya convenios de doble imposición con

---

112 *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, Naciones Unidas, Nueva York, 1980.

113 NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaty needs of developing countries with special reference to the UN Draft Model*, U.N. Draft Model Taxation Convention: proceedings of a seminar held in Copenhaguen in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979, págs. 27-28. Sobre la problemática de los convenios fiscales entre países desarrollados y países no desarrollados ver el excelente trabajo: *International Income Taxation and Developing Countries*, United Nations on Transnational Corporations, Doc. N° ST/CTC/56, United Nations, New York, 1988, pág. 27. Así mismo, Pelegrí y Jirón indica que "en el modelo de Naciones Unidas, el objetivo fundamental es dar protección a lo países subdesarrollados, no solamente para restringir la salida de las materias primas de ese país, sino que, por la aplicación de los principios de fiscalidad internacional, además el único Estado beneficiario en el acto de la imposición sea precisamente el país de donde procedan las empresas multinacionales que se dedican a la explotación de dichos recursos, en perjuicio del país propietario o donde están ubicados dichos recursos. Es decir, que en estos Tratados, se pretende evitar que la aplicación de un principio de universalidad que beneficia el intercambio económico, pueda perjudicar el principio de territorialidad, o de tributación del lugar por la fuente de la riqueza" (PELEGRI Y JIRON, Juan: *Los establecimientos permanentes y los agentes independientes*, op. cit., págs. 165-166).

un país desarrollado será, de acuerdo al mencionado autor, el permitir que el país en desarrollo utilice su sistema fiscal, en especial su ley de impuesto a la renta, como instrumento de política económica. Dicho Convenio deberá de crear necesariamente condiciones para incrementar el flujo de inversión extranjera directa hacia el país en desarrollo y reducir el costo de empréstitos así como de la importación de tecnología. De no ser así, no tendrá sentido el elaborar un Convenio. Estamos de acuerdo con lo señalado por Neves Dornelles. De allí la necesidad de un nuevo Modelo más de acorde con las necesidades y objetivos de un país en desarrollo.

Por lo tanto, podemos decir que el Modelo de la O.C.D.E. no está de acuerdo con los propósitos que deben guiar el sistema fiscal en un país en vías de desarrollo. Desde un punto de vista fiscal, la adopción del Modelo de la O.C.D.E. dará como resultado una gran pérdida de ingresos fiscales al país en desarrollo si, como regla general, el Estado de la fuente no puede gravar conceptos de renta tales como cánones, ingresos provenientes de asistencia técnica, determinadas ganancias de capital, ingresos por servicios independientes, beneficios empresariales y cualquier otra renta no mencionada expresamente. En el caso, por ejemplo, de los dividendos e intereses, las tasas límite en el país de la fuente originan a este país una significativa reducción de ingresos fiscales. Puesto que todos estos conceptos serán gravados en el país de residencia, la reducción de ingresos fiscales en el país en desarrollo curiosamente significará una transferencia de ingresos al Tesoro del país desarrollado, sin ningún beneficio para el inversor privado extranjero. Esto último es grave pues se trata de incentivar la inversión extranjera en el país en desarrollo beneficiando al inversor privado y no desanimándolo.

La pérdida fiscal es pues unilateral. Así mismo, Qureshi opina que el Modelo de la O.C.D.E., al no incluir el método del tax-sparing para evitar la doble imposición, método que por cierto incentiva la inversión extranjera, hace que la deseada aspiración de alcanzar un nivel óptimo de flujo de inversión desde los países desarrollados a los países en desarrollo para su mutuo beneficio, no sea alcanzado totalmente incluso existiendo convenios de doble imposición entre estos países, ya que los dos

únicos métodos que indica el Modelo no serán suficientes para evitar la doble imposición.[114]

Sin embargo, teniendo en cuenta que el Modelo de la O.C.D.E. fue elaborado por representantes de un grupo relativamente pequeño de Estados, casi todos industrializados y exportadores de capital, los cuales elaboraron un Modelo de acuerdo con sus intereses (a pesar que un pequeño número de países en desarrollo miembros expresaron su disconformidad hacia ciertas claúsulas mediante las "Reservas" y "Observaciones" respectivas contenidas en los Comentarios), el Modelo no deja por ello de ser flexible para ser fácilmente adaptable a los requerimientos y necesidades de los países en desarrollo. Inclusive en la práctica, el Modelo de la O.C.D.E. ha sido utilizado para múltiples negociaciones de convenios para evitar la doble imposición entre países desarrollados y no desarrollados, inclusive entre países no miembros de la O.C.D.E.[115]

De otro lado, además de las correspondientes medidas fiscales unilaterales de desgravación para evitar la doble imposición, ya desde la década de los sesenta se han venido utilizando convenios fiscales bilaterales aunque sólo un número relativamente pequeño de acuerdos se han firmado entre países desarrollados y países en desarrollo. Este hecho fue reconocido en 1965 por el Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos cuando señaló que "los convenios fiscales tradicionales no han merecido la aprobación de los países en desarrollo"

---

114 QURESHI, N. M.: *Tax treaties needs of developing countries*, U.N. Draft Model Taxation Convention: proceedings of a seminar held in Copenhaguen in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979, pág. 41.

115 Ver: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN guidelines from the OECD Model Convention*, U.N. Draft Model Taxation Convention: proceedings of a seminar held in Copenhaguen in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979, págs. 11-12. Además ver: ROSEMBLOOM, H. David: *Trends in tax treaties between the Unites States and Developing Countries*, U.N. Draft Model Taxation Convention: proceedings of a seminar held in Copenhaguen in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979, págs. 18 a 21; y GRIFFIOEN, I.J.: *Trends in treaties between european countries and developing countries*, U.N. Draft Model Taxation Convention: proceedings of a seminar held in Copenhaguen in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979, págs. 22 a 26.

añadiendo que "lo esencial sigue siendo que los convenios fiscales que los países exportadores de capital han encontrado útiles para mejorar el comercio y la inversión entre ellos mismos y que podrían contribuir de formas análogas a establecer unas relaciones económicas más estrechas entre los países en desarrollo y los países exportadores de capital no está contribuyendo suficientemente a ese fin...". Por último, el referido Comité observa lo siguiente: "Los acuerdos existentes entre países industrializados requieren a veces que el país de residencia renuncie al ingreso. Con mayor frecuencia, sin embargo, es el país de origen el que renuncia a ese ingreso. Ese modelo puede no resultar igualmente apropiado en los acuerdos entre países en desarrollo y países industrializados, porque las corrientes de ingresos se dirigen en su mayor parte de los países en desarrollo a los países industrializados, y la renuncia al ingreso sería unilateral. Sin embargo, hay muchas disposiciones en los convenios fiscales existentes que tienen cabida en los convenios entre los países exportadores de capital y los países en desarrollo".[116]

Lo señalado en el párrafo anterior va reflejando ya ese "choque de filosofías" en el ámbito de la doble imposición internacional al que ya se refería Fernández Pérez[117]: "la que propugna el principio de la fuente y la que aboga por el de la residencia. Ambas encuentran justificación tanto en razones de técnica tributaria como en consideraciones económicas, bien que las primeras puedan considerarse como consecuencia lógica de las segundas". Estas dos posturas pues se ven reflejadas en los diversos modelos de convenios y recomendaciones elaboradas por los organismos internacionales.

Es así que siendo conveniente fomentar la concertación de convenios fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, en su Resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, pidió al Secretario

---

116 ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *Fiscal Incentives for Private Investiment in Developing Countries: Report of the OECD Fiscal Commitee*, (París, 1965), párrafos. 163 a 165, citado en la Introducción a la *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, op. cit., pág. 2.

117 FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Criterios de reparto de la potestad tributaria...*, op. cit., pág. 111.

General la creación de "un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y en desarrollo y que representen de forma adecuada a las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, en consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, incluida la formulación, según proceda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales". Cumpliendo con esta resolución, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo compuesto por funcionarios y expertos fiscales de diversos países.

El Grupo de Expertos elaboró varias directrices que figuran en el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*,[118] que según la Resolución 1541 (XLIX) del Consejo Económico y Social, representan "una forma importante de asistencia técnica para la celebración de futuros tratados". Posteriormente, se señaló a la atención del Grupo de Expertos que el Grupo de Personalidades nombrado en 1974 por el Secretario General en cumplimiento de la Resolución 1721 (LIII) del Consejo Económico y Social había declarado en su informe al Secretario General que "si la labor del Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales permitiera uniformar las disposiciones de esos acuerdos, con la negociación de sólo un pequeño número de cláusulas en casos especiales, se tendría de hecho un acuerdo internacional sobre tributación que... (a juicio del Grupo) es el objetivo final".[119] Vemos pues como poco a poco se va gestando el nacimiento de un Modelo de Convenio que busca satisfacer en justicia y favorecer por igual a ambos grupos de países. El Grupo de Expertos se declaró dispuesto a estudiar un proyecto de convención bilateral modelo entre países

---

118 Publicado por el Departamento de Asuntos Internacionales Económicos y Sociales, Naciones Unidas, Nueva York, 1980.

119 *Efectos de las empresas multinacionales en el desarrollo y en las relaciones internacionales* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.74.II.A.5), pág. 102, citado en la Introducción a la *Convención Modelo de las Naciones Unidas...* op. cit., pág. 3.

desarrollados y países en desarrollo basado en las directrices ya elaboradas por el Grupo.

Posteriormente, la Subdivisión Fiscal y Financiera del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas, preparó un proyecto de Convención Modelo (ST/SG/AC.8/L.29). Este proyecto estaba conformado por artículos que provenían de las directrices ya elaboradas por el Grupo de Expertos, además de los respectivos comentarios sobre los mismos y, cuando procedía, comentarios a los artículos de la Convención Modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de la O.C.D.E. Esto último debido a que el Grupo de Expertos al elaborar las directrices, utilizó la convención modelo de la O.C.D.E. como principal texto de referencia, "a fin de aprovechar los conocimientos técnicos acumulados que incorporaba esa Convención y su comentario, y por razones de conveniencia práctica derivadas del hecho de que la Convención se estaba utilizando por los países miembros de la O.C.D.E. en la negociación de acuerdos fiscales, no sólo entre sí, sino también con los países en desarrollo. Sin embargo, quedó bien entendido que no debía presuponerse el acierto de la Convención modelo de la O.C.D.E. y que las decisiones del Grupo no tenían que guiarse necesariamente por el texto de la O.C.D.E.".[120] Por último, el Grupo de Expertos, luego de examinar el proyecto de Convención Modelo de las Naciones Unidas, en su octava reunión celebrada en Ginebra del 10 al 21 de diciembre de 1979, aprobó el texto final de la Convención y su comentario.

Cabe señalar que como antecedentes históricos de la Convención tenemos los modelos de convenios de 1928 y el proyecto de convenio de 1935 elaborados en diversas reuniones por la Sociedad de las Naciones. Así mismo, tenemos el modelo de convenio bilateral de México (1943) y el de Londres (1946).[121] Este último modelo examinó y dió nueva redac-

---

120 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 4. Así mismo ver: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 11.

121 Sobre la evolución histórica de los Convenios elaborados por la Sociedad de Naciones ver: FORNS, Juan José: *La doble imposición internacional*, Cámara de Comercio de Madrid, 1960, págs. 39 y ss. Así mismo, sobre el concepto de establecimiento permanente en los Modelos de México y Londres, ver en la misma obra las págs. 71 y ss. Ver también: OTERO CASTELLO, Juan: *El concepto de establecimiento*

ción a los modelos de convenios fiscales bilaterales de México. En el presente trabajo no vamos a entrar a examinar estos convenios previos al Modelo de Convención de 1979. Tan sólo lo haremos de manera referencial. Nuestra intención es examinar la Convención en sí ya que puede afirmarse que este es el documento más importante por ser el que engloba todos los proyectos anteriores de las Naciones Unidas.

A partir de 1954, el centro de actuación en la esfera de la tributación internacional se desplazó a la O.C.E.E,, que luego sería la O.C.D.E., la cual con el tiempo elaboraría los modelos de 1963, 1977 y últimamente el de 1992. Como se ha podido observar en párrafos anteriores, las Naciones Unidas volvieron a partir de la década de los sesenta "a mostrar un interés renovado por el problema de la doble tributación, como consecuencia del continuo aumento del número de Estados Miembros en desarrollo y como parte de sus medidas orientadas a promover la corriente de inversiones extranjeras hacia los países en desarrollo", lo que determinó la creación de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.[122]

---

permanente..., op. cit., págs. 1066-1068. Así mismo, DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 212-214, hace una interesante síntesis sobre los contenidos tanto del Proyecto de 1928 de la Sociedad de Naciones como de los Proyectos de México (1943) y Londres (1946). De acuerdo a este autor, la definición de establecimiento permanente en el Proyecto de 1928 tiene dos características en general: La primera es el "no concretar genéricamente qué es un establecimiento permanente, sino que ha de inferirse este concepto de los distintos ejemplos particulares enumerados" y segundo "por delimitar igualmente el concepto haciendo referencia a los supuestos que por sí solos no constituyen establecimiento permanente". Estas dos características son aplicables a los Proyectos de 1943 y 1946. Añade que el Proyecto de México, "en el artículo V de su Protocolo, recogido textualmente por el de Londres tres años más tarde, enriquece considerablemente la definición del texto de 1928, incluyendo nuevos ejemplos y supuestos de hecho que se traducen en la existencia de un establecimiento permanente". Este último proyecto se carácteriza además, de acuerdo con el citado autor, por que "implícitamente, recoge unas notas definitorias del concepto de establecimiento permanente: un lugar fijo de negocios con carácter productivo; recoge el supuesto de la obra de construcción en el que la duración es el elemento determinante de la existencia o no de un establecimiento permanente" y además, porque "junto a la actuación de una empresa por medio de un agente, con estatuto independiente, que de acuerdo con el texto de 1928 no constituía establecimiento permanente, el texto de 1943 alude al agente independiente de la empresa, con poderes para obligar a ésta y contratando en nombre y por cuenta de ésta, supuesto que se estima constitutivo de un establecimiento permanente".

122 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 10. Sobre el marco histórico de la Convención, véase la Introducción a la *Convención,* págs. 6 a 10.

Antes de comenzar a analizar el concepto de establecimiento permanente en la Convención, no queremos dejar de mencionar algunos aspectos generales sobre su articulado que debemos tener en cuenta. En primer lugar, la Convención representa una transacción entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, concediendo más importancia al primero que el Modelo de la O.C.D.E. En segundo lugar, como consecuencia del principio de la tributación en la fuente, los artículos de la Convención se fundamentan en el reconocimiento por el país de la fuente de tres premisas: a) en la imposición de la renta del capital extranjero se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma tal, que dicha renta será gravada sobre una base neta; b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones; y c) se tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital. En tercer lugar, la Convención incorpora la idea de la conveniencia que el país de la residencia aplique alguna medida para evitar la doble imposición, mediante el descuento del impuesto extranjero o mediante exenciones, como en el Modelo de la O.C.D.E. Por último no se debe olvidar, como es lógico, que al utilizar la Convención, la relación entre los acuerdos y el derecho fiscal interno puede variar según la realidad de los distintos países y es importante tomar en consideración la relación existente entre los acuerdos fiscales y la legislación interna. Así mismo, la legislación fiscal interna, a su vez, influye en el contenido de los acuerdos fiscales bilaterales. La Convención pues, lo único que desea es facilitar las negociaciones entre los países en general, especialmente entre los desarrollados y los países en desarrollo.[123]

---

123 Al respecto, Neves Dornelles opina que diversas limitaciones en el poder impositivo del país de la fuente, establecidas por el Modelo de la O.C.D.E., han sido dejadas de lado por la Convención de las Naciones Unidas. Desde un punto de vista fiscal, esto significa un mejoramiento del Modelo de la O.C.D.E. porque incrementa el poder impositivo de los países en desarrollo aunque no con los alcances deseados (NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaty needs of developing countries with special reference...*, op. cit., pág. 28). Así mismo, Qureshi tiene una opinión parecida pues afirma que el propósito de la Convención es el de un mejoramiento definitivo del Modelo de la O.C.D.E. en el sentido de otorgar un mayor derecho de imposición de renta al país de la fuente, satisfaciendo parcialmente las necesidades de los convenios fiscales de los países en desarrollo. Sin embargo, se percibe que la Convención aún no satisface totalmente las necesidades de los países en desarrollo (QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., pág. 33). Coincidimos con Fernández Pérez que considera todo el esfuerzo realizado por las Naciones Unidas

El artículo 5 de la Convención es el que se refiere al concepto de establecimiento permanente.[124] Como ya se indicó, la Convención toma como referencia el Modelo de la O.C.D.E., tanto su articulado como sus comentarios. A ello le agregará o suprimirá lo que juzgue necesario de acuerdo a sus objetivos. En relación al concepto de establecimiento permanente, debemos señalar que incorpora algunas de las disposiciones del artículo 5 del Modelo (sin cambios sustanciales) y algunas disposiciones nuevas como son las siguientes:

a) El párrafo 1° reproduce básicamente el del Modelo de la O.C.D.E. aunque con algunas modificaciones sin importancia como el de "local" fijo de negocios "en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa". Los comentarios de la Convención al respecto reproducirán los mismos del Modelo.[125]

---

como un "intento conciliatorio" (FERNANDEZ PEREZ. José R.: *Criterios de Reparto...*, op. cit., págs. 113-114).

124 Ver al respecto: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 13; NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaty needs of developing countries with special reference...* op. cit., pág. 28; QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., pág. 34. Así mismo, ver la comparación del concepto de establecimiento permanente en los Modelos de la OCDE, Naciones Unidas, y el Modelo USA, en: PELEGRI Y GIRON, Juan: *Los establecimientos permanentes y los Agentes Independientes*, op. cit., págs. 184-186.

125 Ver: *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (Doc. N° ST/ESA/14), Naciones Unidas, Nueva York, 1975, págs. 16-18. Son interesantes las apreciaciones señaladas por la Unites Nations Centre on Transnational Corporations cuando indica que desde la perspectiva de los países en desarrollo, el principal objetivo de los artículos referentes al establecimiento permanente y a los beneficios empresariales es el de autorizar la imposición de una amplia fuente de beneficios empresariales, mientras al mismo tiempo se reconoce que las fuentes de rentas provenientes de beneficios empresariales serán gravadas solamente en aquellos casos en que la empresa extranjera tenga una vinculación significativa o un nexo con el país de la fuente. En otras palabras, el interés de los países en desarrollo de maximizar rentas y mantener altos niveles de inversión extranjera y actividades comerciales es mejor logrado si los artículos referentes al establecimiento permanente y a los beneficios empresariales permiten un gravamen en la fuente a las empresas extranjeras en cualquier caso en donde las empresas extranjeras tengan actividades económicas substanciales en los países en desarrollo, sin tener en cuenta de cómo se lleven a cabo actualmente dichas actividades. Para alcanzar este objetivo, los convenios que los países en desarrollo concluyan con países desarrollados deben contener amplias definiciones de lo que se entienda tanto por establecimiento permanente como por beneficios empresa-

b) El segundo párrafo no ofrece novedades, salvo la expresión "centros administrativos" que reemplaza al de "sedes de dirección" que señalaba el Modelo. Los Comentarios de la Convención señalan algo que cabe destacar. Un miembro de un país en desarrollo subrayó la necesidad de "ampliar tanto como fuera posible el alcance de la expresión 'establecimiento permanente' y sugirió que debían incluirse entre los ejemplos concretos a los almacenes. Sin embargo, se convino en no aumentar la lista de ejemplos, en vista de que la supresión de la palabra 'entregar' y 'entrega' en los párrafos a) y b), respectivamente, del párrafo 4 significaba que un 'almacen' utilizado con ese fin constituiría un establecimiento permanente. Se observó también que un 'almacen comercial' en el que, por ejemplo, se alquilase espacio a otras empresas quedaría comprendido como establecimiento permanente".[126] Por el contrario, Qureshi opina que para salvaguardar las rentas de los países en desarrollo, sí es apropiado citar a los almacenes específicamente como un ejemplo constitutivo de establecimiento permanente. Ello porque las empresas extranjeras pueden siempre hacer uso de dichas facilidades (almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa) para introducir sus productos en el extranjero con la finalidad última de tener ventas directas sin que los ingresos que se produzcan queden sujetos a tributar en el país de la fuente.[127]

Sobre la lista no limitativa que a modo de ejemplo enumera el párrafo 2°, no hay que olvidar que constituirán establecimientos permanentes siempre y cuando reunan los requisitos del párrafo 1°. Al respecto, las

---

riales. Puesto que todos los convenios contienen amplias definiciones de beneficios empresariales, el foco de atención de los países en desarrollo en las negociaciones de convenios con países desarrollados naturalmente es la definición de establecimiento permanente. En convenios antiguos, que son usualmente entre dos países desarrollados, el establecimiento permanente es definido de una manera escueta. En los nuevos convenios realizados por los países en desarrollo, sin embargo, se han seguido exitosamente e inclusive han sido ampliados las recomendaciones efectuadas sobre el establecimiento permanente por la Convención de las Naciones Unidas (*International Income Taxation and Developing Countries*, op. cit., págs. 29-30).

126 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 62.

127 QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., pág. 34. Además ver: *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., pág. 18. Como se recordará, el *Convenio de doble imposición con Filipinas* y la *India* incluyen a los almacenes como establecimientos permanentes.

Naciones Unidas ha señalado en uno de sus documentos algo que en nuestra opinión es muy importante y que tiene muchas consecuencias en el momento de determinar si nos encontramos ante un establecimiento permanente o no. Observa este Organismo que los negociadores de convenios y los administradores fiscales en muchos países tienden a darle más importancia a los ejemplos del segundo párrafo, desatendiendo en gran parte la definición general del primer párrafo. Como resultado, los negociadores de convenios algunas veces han enfatizado la importancia de la lista específica de ejemplos y hecho importantes concesiones en otras áreas a cambio de poder incluir ciertas actividades enumeradas en la lista. Los administradores fiscales algunas veces también han elaborado sus decisiones sobre la presencia o existencia de un establecimiento permanente, exclusivamente por referencia a la lista de ejemplos específicos. Cuando esto ocurra, si una actividad de negocios no encaja en ninguno de los ejemplos específicos del párrafo 2°, el administrador fiscal automáticamente concluye que no existe un establecimiento permanente. Ellos no consideran cuando la actividad de negocios es suficientemente substancial para ser considerada como establecimiento permanente bajo la definición general del párrafo 1°, no obstante la incapacidad de encuadrar la actividad de negocios dentro de los ejemplos específicos del párrafo 2°. Como ejemplo se señala que muchos convenios no incluyen el caso del mantenimiento de equipo o maquinaria en el país de la fuente. De esto uno puede concluir que el mantenimiento de equipo o maquinaria en el país fuente no constituye establecimiento permanente bajo ninguna circunstancia. Sin embargo, el país fuente podría argumentar correctamente que el mantenimiento de equipo substancial o de maquinaria en el país fuente por un tiempo relativamente largo constituiría un establecimiento permanente bajo la definición general del párrafo 1°, a pesar que dichas actividades no se encuentren específicamente enumeradas en el segundo párrafo del artículo.[128]

---

128 *International Income Taxation and Developing Countries*, op. cit., págs. 30-31. Así mismo, indica este documento que una gran dependencia en la definición general de establecimiento permanente es beneficioso para los países en desarrollo en dos sentidos. Primero, reconociendo que un establecimiento permanente puede existir a pesar que sus actividades no se encuentren especificamente enumeradas en el Convenio. En el Convenio se disminuye pues la importancia de la enumeración específica de actividades que constituyen establecimiento permanente. Como resultado de ello, en las negociaciones de los convenios con países desarrollados, los países en desa-

c) El tercer párrafo sí ofrece novedades. Efectivamente, este párrafo abarca una amplia gama de actividades que sobrepasa lo señalado por el Modelo de la O.C.D.E. En primer lugar tenemos que el apartado a) del mencionado párrafo comprende como establecimiento permanente a "*unas obras*, una construcción o *un proyecto* de instalación o montaje o *unas actividades de inspección relacionadas con ellos*, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un *periodo superior a seis meses*" (los subrayados son nuestros). Se incluye por tanto, la expresión "proyecto de instalación o montaje" así como las "actividades de inspección". Además ya no se menciona "una obra", como lo hacía el Modelo, sino "unas obras". El plural es importante en el momento de analizar un conjunto de obras a efectos del cómputo de los seis meses. Con respecto a esto último, se reduce pues el plazo de doce a seis meses, plazo que como es lógico suponer, resulta más beneficioso para los países en desarrollo. Los Comentarios a la Convención señalan que este periodo "podría reducirse en negociaciones bilaterales a un periodo no inferior a tres meses".[129]

---

rrollo estarán menos presionados a efectuar concesiones para obtener una lista extensa de actividades específicas enumeradas. Y segundo, una gran dependencia en la definición general de establecimiento permanente también otorga a los países en desarrollo cierta flexibilidad para acordar nuevas clases de actividades de negocio que no han sido contempladas en el momento en el que se concluyó el Convenio.

129 Ver: *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., págs. 63-64; así como también las *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., págs. 19-20. En las directrices, se había suprimido la expresión "proyecto de instalación" por "proyecto de montaje", pero el Grupo de Expertos, despues de reflexionar, "consideró que la condición de un proyecto de instalación quedaría más clara en ese contexto si se mencionase expresamente en el párrafo". Así mismo, son ilustrativos los diversos argumentos y puntos de vista de los países tanto desarrollados como en desarrollo, respecto a la conveniencia o no de la eliminación del plazo señalado por el párrafo en cuestión. Por ejemplo, algunos miembros de países en desarrollo sostuvieron que hubieran preferido que se eliminase totalmente el plazo por dos razones principales: porque las actividades de construcción y montaje y otras actividades análogas podían ser, como resultado de la moderna tecnología, de muy breve duración y traducirse sin embargo en utilidades considerables para la empresa que las realizace; y, de otro lado, porque el periodo que permaneciera en el país fuente el personal extranjero que participase en las actividades carecía de importancia para determinar el derecho de los países en desarrollo a gravar la renta correspondiente. Otros miembros de países en desarrollo sostenían que además la eliminación del plazo era lo mejor debido a que dicho plazo o limitación podía utilizarse por las empresas de los países exportadores de capital para evadir la tributación en el país fuente. Por último, algunos miembros de países

De otro lado, en relación con las obras de construcción y la definición general del párrafo 1, existe una cuestión no resuelta acerca de si la definición general podría ser utilizada para ampliar la fuente de gravamen de rentas provenientes de actividades empresariales que se encuentren específicamente enumeradas en un convenio. Por ejemplo, es el caso de un convenio que establece que una obra de construcción que existe por más de seis meses constituye un establecimiento permanente. Podría argumentarse que todo lo que el convenio determina es que si una obra de construcción existe en el país fuente durante más de seis meses será establecimiento permanente; el convenio no determina pues las consecuencias fiscales de una obra de construcción que exista seis meses o menos. En consecuencia, si una obra de construcción existe en un país fuente por seis meses o menos y la obra satisface los requisitos de la definición general de un nexo substancial con el país fuente, todo parece indicar que el país fuente puede considerar que la obra constituye un establecimiento permanente bajo la definición general sin necesidad de tener en cuenta la enumeración específica. Por supuesto que si un país fuente exigiera tal cosa, indudablemente crearía una incertidumbre substancial en las empresas transnacionales acerca de los alcances de la definición de establecimiento permanente.[130]

Así mismo, el apartado b) del tercer párrafo incorpora la novedad de considerar establecimientos permanentes a las empresas de servicios y consultoras. Dice el mencionado párrafo lo siguiente: "La expresión 'establecimiento permanente' comprenderá así mismo: ...b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un periodo o periodos que en total no excedan de seis meses, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses". El Grupo de Ex-

---

desarrollados argumentaron que la idea que inspiraba el límite de tiempo era que debía alentarse a las empresas mercantiles de un Estado contratante a iniciar operaciones preparatorias o auxiliares en el otro Estado contratante, sin quedar inmediatamente sometidas a tributación en él, a fin de facilitar una participación más permanente y duradera en una etapa posterior. Véanse las novedades de la Convención que al respecto han sido incorporadas a los diversos convenios de doble imposición firmados por España.

130 *International Income Taxation and Developing Countries*, op. cit., págs. 30-31.

pertos estimó que los servicios de administradores y consultores debían incluirse, porque la prestación de esos servicios en los países en desarrollo por sociedades de países industrializados implicaba a menudo grandes sumas de dinero. Las utilidades derivadas de esos servicios deberían gravarse por los países en desarrollo cuando concurrieran determinadas circunstancias.

La redacción de este párrafo fue fruto de diversos puntos de vista así como de interesantes sugerencias. Así por ejemplo, algunos miembros de países en desarrollo propusieron la inclusión en este párrafo de otro criterio basado en la cuantía de la remuneración por la prestación de servicios, sugerencia que no fue aceptada por la mayoría de países miembros. Así mismo, un miembro de un país desarrollado opinó que la disposición en cuestión podría tener, en determinados casos, efectos inconvenientes en el comercio internacional y en la transmisión de tecnología. Otro grupo de miembros de países desarrollados estuvieron de acuerdo con la redacción del párrafo en relación al número de proyectos ya que "no consideraban conveniente que se combinaran proyectos no vinculados entre sí, dada la incertidumbre que implicaba esta medida y la distinción improcedente que creaba entre una empresa encargada de un proyecto de tres meses de duración, por ejemplo, y otro que realizara dos proyectos consecutivos, cada uno de tres meses. A este respecto, otros miembros estimaron que la inclusión de una limitación basada en 'proyectos' se podría manipular con demasiada facilidad o resultaría demasiado restringida, pues podría impedir que se gravase un número continuo de proyectos independientes de cuatro o cinco meses de duración cada uno".[131]

Por último, algunos miembros de países en desarrollo opinaron que en las negociaciones bilaterales, podría insertarse en el tercer párrafo una cláusula que estipulase que los barcos de pesca pertenecientes a una em-

---

131 Ver: *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., págs. 64-65; así como también las *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., págs. 20-21. En las directrices se señala que el periodo de seis meses podría reducirse en casos especiales mediante negociaciones bilaterales a un periodo no inferior a tres meses. Esta indicación no es recogida por los Comentarios a la Convención. Cabe recordar que el *Convenio con la República Popular China* recoge los servicios de consultoría como establecimientos permanentes.

presa del Estado contratante que operasen en las aguas territoriales del otro Estado contratante podrían considerarse como establecimientos permanentes en este último Estado. Señalaron como ejemplo, que el establecimiento de un límite temporal para el volumen de captura pesquera, etc. constituiría un medio adecuado de resolver el problema. Esta sugerencia nos parece válida y muy importante ya que, efectivamente, sucede que muchas flotas de barcos pesqueros así como barcos arrastreros de países desarrollados, caso de Japón, Estados Unidos y la ex Unión Soviética por ejemplo, pescaban en aguas territoriales de países en desarrollo durante largos meses sin casi control alguno, depredando la riqueza marina del país fuente, así como no respetando los periodos de veda. Esta falta de control implicaba el no pago o el pago de una cantidad mínima de impuestos, causando un grave daño al país fuente.

d) El cuarto párrafo prácticamente reproduce el mismo párrafo del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E. salvo tres pequeñas modificaciones como son: la supresión de los términos "entregar" y "entrega" de los apartados a) y b) así como la supresión del apartado f). Con respecto a la supresión de las palabras "entregar" y "entrega", ello significa que un almacén utilizado para ese fin constituirá un establecimiento permanente. Inclusive, un almacén comercial mediante el cual se alquile espacios a otras empresas, también constituirá un establecimiento permanente de acuerdo al párrafo 2° ya comentado. El Grupo de Expertos decidió por unanimidad enmendar los incisos a) y b) del párrafo 3° "después de que algunos miembros de países en desarrollo señalaron que la presencia de existencias de mercancías para su rápida entrega facilitaba las ventas del producto y, por consiguiente, la obtención de utilidades en el país huesped por la empresa que contase con esa posibilidad. Existía una vinculación continua y, por lo tanto, la existencia de esa oferta de mercancías, en su opinión, debía constituir un establecimiento permanente, dejando aparte la cuestión de determinar la parte adecuada del ingreso atribuible a ese establecimiento permanente".[132]

---

132 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 67. Cabe mencionar que los miembros de países en desarrollo habían propuesto que se añadiera en el inciso h) del párrafo 2 del artículo 5 del Proyecto de Convención de la O.C.D.E., una cláusula por la que se incluyera en la definición de establecimiento permanente, un almacén u otras instalaciones para el mantenimiento de existencias de bienes que sirviesen para atender pedidos. Durante el debate, "algunos miembros de países de-

Por tanto, el Grupo de Expertos decidió que sería preferible dejar a las negociaciones bilaterales la cuestión de determinar si los casos que implicasen entregas hechas utilizando existencias de mercancías debían incluirse o no en la definición de establecimiento permanente. En relación a la no inclusión del apartado f) del párrafo 4° del Modelo de la O.C.D.E., debemos señalar que hubo concenso general en no incluirlo en la Convención, aunque algunos miembros del Grupo indicaron que la conveniencia de incluirlo en un acuerdo debiera dejarse a las negociaciones bilaterales.[133]

e) Con respecto a los agentes dependientes, el párrafo 5° de la Convención trae una interesante novedad consistente en considerar que existe establecimiento permanente -además del caso del agente que tiene y ejerce habitualmente en el otro Estado contratante poderes para concertar contratos en nombre de la empresa- cuando un agente "no tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa". Como se puede apreciar, este párrafo tiene un alcance más amplio que el del Modelo de la O.C.D.E. cuyo ámbito consideró el Grupo de Expertos demasiado restringido ya que "limitaba el tipo de representante que se consideraría como constitutivo de un establecimiento permanente de una empresa no residente, haciendo que quedase sujeta a tributación en el país fuente."[134]

---

sarrollados señalaron que, como normalmente sólo se imputaría una suma limitada de ingresos si la única actividad era la descrita en la cláusula propuesta, no tendría objeto introducir esa modificación" (*Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., pág. 22). Véase el *Convenio para evitar la doble imposición entre España y la India.*

133 Ver al respecto: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 13; QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., pág. 34; y NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaty needs of developing countries with special reference...* op. cit., pág. 28. Este último autor opina que estas modificaciones implicarían "una perdida de importantes ingresos fiscales para el país donde esté situada la fuente de la materia prima".

134 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 71. Así mismo señalan los Comentarios que "algunos países en desarrollo señalaron que una fórmula restringida podría alentar la evasión fiscal, permitiendo que un representante que, en realidad fuera dependiente, se presentase como si actuase por cuenta propia. El Grupo entendió que las palabras "poderes para concertar contratos en nombre de" del apartado a) del párrafo 5 del artículo 5 significaban que el representante tuviera po-

f) Se ha añadido un párrafo 6 que incluye toda una novedad al hacer referencia a las empresas aseguradoras. Dice el mencionado párrafo lo siguiente: "No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el siguiente párrafo". De acuerdo a los Comentarios, este párrafo que no aparece en el Modelo de la O.C.D.E., se incluyó "porque todo el Grupo opinaba que la definición de establecimiento permanente de la OCDE no era adecuada para ciertos aspectos de la industria de los seguros".[135]

Entre los argumentos a favor de la incorporación del párrafo en cuestión tenemos, como indican los Comentarios, los de algunos miembros de países en desarrollo los cuales indicaban que si un agente de seguros era independiente, sus utilidades no serían gravables de conformidad con las disposiciones del párrafo 7 del artículo 5 de la Convención, que comentaremos a continuación, y si el agente era dependiente, tampoco podría exigírsele ningún impuesto ya que los agentes de seguros no

---

deres legales para obligar a la empresa a efectos comerciales y no sólo a efectos administrativos (por ejemplo, la concertación de contratos de cesión de arrendamiento o de electricidad y energía)". Sobre los alcances de dichos términos, véase las discuciones al respecto en: *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., págs. 22-23. Así mismo ver: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 13; y QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., pág. 35. Al respecto, este último autor indica que "a pesar de que el Proyecto de Naciones Unidas es una mejora respecto al proyecto de la OCDE, respecto al tratamiento de los agentes dependientes que asemeja a los establecimientos permanentes, deja una importante área de actividades de los agentes dependientes, por ejemplo el procesamiento y manufacturación de bienes en favor de la empresa matriz, fuera del ámbito de actuación de un establecimiento permanente. Concediendo un bajo valor añadido a los países subdesarrollados, las empresas multinacionales pueden conseguir que sus bienes parcialmente procesados y manufacturados en países en desarrollo a través de sus agentes independientes puedan resultar no sujetos a tributación en estos últimos países. Esas actividades también necesitarían estar incluidas dentro del ámbito de aplicación del apartado 5 del artículo 5 del Modelo de Naciones Unidas". Véase el *Convenio para evitar la doble imposición entre España y Filipinas.*

135 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 71. Véanse los *Convenios para evitar la doble imposición con Brasil y México.*

tenían normalmente poderes para concertar contratos como se requería en virtud del párrafo 5 ya comentado. Estos miembros opinaban pues que el gravamen de las utilidades de seguros en el país en que se pagasen las primas, era conveniente y debía producirse cualquiera que fuese la condición del agente. Por lo tanto, sugirieron que la Convención incluyera una disposición especial sobre las empresas de seguros. Esta tributación debía basarse en la suposición de que la persona (empleado o representante), por medio de la cual se cobren las primas y se aseguren los riesgos, se encuentre en el país en que está ubicado el riesgo.

Posteriormente las discusiones versaron sobre los casos que implicaban la representación por medio de un agente independiente. Algunos miembros de países en desarrollo consideraron que sería conveniente estipular que en esos casos sí existía un establecimiento permanente. Ello debido a la naturaleza de la industria de los seguros, al hecho de que los riesgos estaban situados en el país que reivindicaba la competencia fiscal, y la facilidad con que algunas personas podían, sin dedicarse exclusivamente a ello, representar a compañías de seguros "a título independiente, cosa que dificultaba la distinción entre agentes dependientes e independientes de seguros. Por último, algunos miembros de países desarrollados insistieron en que en los casos en que intervinieran agentes independientes, el trato que se diera a la industria de los seguros no debiera ser distinto de actividades como, por ejemplo, la venta de bienes tangibles. Además, existirían dificultades al momento de determinar la cifra total de negocios realizados cuando la actividad aseguradora estuviera a cargo de varios agentes independientes dentro de un mismo país. Por lo tanto, el Grupo acordó que el caso de la representación por medio de agentes independientes se dejara a las negociaciones bilaterales.[136]

g) Con respecto a los agentes independientes, la primera parte del párrafo 7 del artículo 5 de la Convención repite el párrafo 6 del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E. Sin embargo, se le ha añadido una segunda parte la cual establece lo siguiente: "No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del

---

136 Ver discuciones al respecto en: *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., pág. 24.

presente párrafo". Se considera pues representante dependiente, y por lo tanto que existe un establecimiento permanente, al que "habitualmente obtenga pedidos exclusiva o casi exclusivamente para una empresa del otro Estado contratante o para una empresa afiliada".[137]

Si bien los Comentarios no especifican los alcances de los términos "exclusiva o casi exclusivamente", las directrices ayudan un poco a esclarecer dichos alcances cuando indican que "algunos miembros de países en desarrollo (que son los que propusieron el añadido) consideraron que cuando un agente, aunque actuase en forma independiente, trabajase sólo para una empresa y le dedicase todo o casi todo su tiempo y actividades, perdería su independencia. Sin embargo, un miembro opinó que el agente podía realizar actividades distintas de las de un agente. Esto no se aplicaría, sin embargo, a un agente que representase a más de una empresa, aunque fuese agente exclusivo de dichas empresas. Se declaró que el agente que desarrollase todas o casi todas sus actividades en nombre de una empresa debía hacerlo en virtud de un acuerdo con dicha empresa. Algunos miembros de países en desarrollo estimaron que la existencia de tal acuerdo no debía ser un requisito... pues en la práctica se anularía".[138]

Ante esta inclusión, algunos miembros de países desarrollados "señalaron que, con arreglo a esta propuesta podrían darse casos en que se creara inadvertidamente una agencia exclusiva sólo porque la empresa no sabía que el agente actuaba exclusivamente para ella. Aunque tales situaciones no eran ciertamente frecuentes, no eran en absoluto hipotéticas y no se debería de basar la obligación fiscal en una circunstancia fortuita

---

137 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 73. Al respecto observa Qureshi lo siguiente: "El proyecto de Naciones Unidas... ignora un importante factor, por ejemplo, la inclusión de actividades similares para un grupo de empresas controladas centralmente. Aparentemente, estas actividades no caen dentro del ámbito de aplicación de establecimiento permanente. Por tanto, concediendo a las empresas multinacionales un ámbito de aplicación más amplio, podría ser conveniente la modificación de lo previsto en el apartado quinto del artículo 5 del modelo de Naciones Unidas, para cubrir las actividades de los agentes independientes exclusivos o casi exclusivos vinculados a grupos de empresas controladas centralmente" (QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., págs. 34-35). Esta novedad de la Convención es recogida en los Convenios de España para evitar la doble imposición con *Filipinas, China, México y la India.*

138 *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., pág. 25.

de esta clase. Otros miembros descartaron esta posibilidad en razón de que un agente que actuase exclusivamente para una empresa sólo podría hacerlo en virtud de un acuerdo con ella y no en virtud de actos unilaterales del agente o de circunstancias fortuitas".[139] Ya se indicó que dicho acuerdo no conforma un requisito para la aplicación de este añadido, ya que de ser así, éste no tendría sentido ya que en la práctica lo anularía.

h) Finalmente, el párrafo 8 del artículo 5 de la Convención repite la regla del párrafo 7 del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E. referente a que la existencia de una sociedad filial en el otro Estado contratante no convierte por sí sola a esa filial en establecimiento permanente de la sociedad matríz.

En general, como se ha podido apreciar, la Convención Modelo de las Naciones Unidas definitivamente señala un concepto más amplio de establecimiento permanente que el formulado por el Modelo de la O.C.D.E.[140] Sin embargo, para algunos autores, se trata de un concepto que todavía no establece un equilibrio lo suficientemente justo entre ambos grupos de países ya que, a pesar que se da un mayor derecho de imposición al Estado fuente significando ello una mejora del Modelo, aún

---

139 Ibid., pág. 25. Al respecto ver: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 13; y QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., págs. 34-35.

140 Refiriéndose al Modelo de la O.C.D.E., Carbajo Vasco señala que "toda la normativa relacionada con la actividad de las empresas extranjeras, da la espalda a los problemas del mundo subdesarrollado; en este sentido haya de subrayarse la importante novedad que supone el modelo de Convenio de la O.N.U., cuyo artículo 5º constituye una importante mejora del concepto de establecimiento permanente" (CARBAJO VASCO, Domingo: *El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE...*, op. cit., pág. 54). Así mismo, Guijarro Zubizarreta señala que "entre los distintos conceptos de EP se ha impuesto el contenido en el art. 5 del Modelo de la OCDE, aunque los intentos de los países por apartarse de él, siempre en interés propio, son manifiestos. Ello se observa, incluso en otros modelos de Convenio, como por ejemplo, el de las Naciones Unidas, con dominio de países en vías de desarrollo interesados en ampliar el propio concepto..." (GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, Impuestos, tomo II, 1987, págs. 213-214). También ver al respecto: FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Criterios de reparto...* op. cit., págs. 113-114; y BAKER, Philip: op. cit., págs. 3 y ss.

no refleja todos los requerimientos y necesidades fiscales especiales de los países en desarrollo.[141]

2. Los Convenios del Pacto Andino.

Antes de analizar el concepto de establecimiento permanente, si es que éste existe en el modelo en cuestión, consideramos conveniente para su mejor comprensión, referirnos brevemente al origen histórico del modelo que vamos a comentar para posteriormente compararlo con los ya estudiados hasta el momento.

Desde los comienzos de la década de los cincuenta, en América Latina se comenzó a desarrollar la idea de constituir un mercado común latinoamericano. En 1959, la Secretaría de la Comisión Económica para América Latina (C.E.P.A.L.), señalaba en un documento que "puede llegarse a establecer un mercado común dentro del cual no sólo el conjunto de América Latina crecería más rápidamente que si este mercado no se organiza, sino que igual cosa ocurriría en cada uno de los países de la región".[142] Es así que a inicios de los años sesenta, la idea de la conformación de un mercado común latinoamericano fue acrecentándose hasta desembocar en el Tratado de Montevideo, firmado en el mes de febrero de 1960, el cual vinculaba a los países signatarios en una Zona de Libre Comercio, lo que dió lugar a la creación de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.).[143] Si bien el objetivo principal del Tratado de Montevideo era, de acuerdo a su artículo 1°, la creación de la zona de libre comercio, ello no dejaba de ningún modo de lado la meta de los países signatarios de "perseverar en sus esfuerzos tendientes al establecimiento en forma gradual y progresiva de un mercado común lati-

---

141 NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaty needs of developing countries with special reference...*, op. cit., pág. 30; y QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, op. cit., pág. 34.

142 *El Mercado Común Latinoamericano*, Naciones Unidas, México, D.F., julio de 1959 (E/CN. 12/531), pág. 45; citado por ATCHABAHIAN, Adolfo: *El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional*, Hacienda Pública Española N° 32, 1975, pág. 121.

143 La A.L.A.L.C. está conformada por once países de América Latina los cuales son: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

noamericano" y de "...unir esfuerzos en favor de una progresiva complementación e integración de sus economías, basadas en una efectiva reciprocidad de beneficios". En este sentido, el Tratado contemplaba, entre otras cosas, aspectos de tributación muy importantes en especial cuestiones sobre una posible armonización tributaria así como algunos aspectos que pudiesen generar fenómenos de doble tributación internacional lo cual había que tratar de evitar.

Después de casi diez años de creada la A.L.A.L.C., los avances para superar la fase de la zona de libre comercio e iniciar la del mercado común, y por lo tanto la integración económica en sí, resultaban verdaderamente lentos. Ello originó que algunos países tuviesen la idea de constituirse en subregión dentro de la misma zona abarcada por la A.L.A.L.C. Estos países serían Colombia, Chile, Perú, Venezuela, Bolivia y Ecuador. Se creó entonces una Comisión Mixta, formada por representantes gubernamentales, la cual en diversas reuniones elaboraron en 1967 un acuerdo subregional, el cual una vez aprobado por la Conferencia de la A.L.A.L.C., la propia Comisión Mixta, en la segunda parte de su sexta reunión celebrada en la ciudad de Cartagena (Colombia) en el mes de mayo de 1969, aprobó el texto del acuerdo subregional que fue firmado en Bogotá el 26 de mayo de ese mismo año. De allí el nombre de Acuerdo de Cartagena a este acuerdo subregional. Así se originó el llamado Grupo Andino, como una agrupación subregional dentro de la propia A.L.A.L.C.

Poco tiempo después, la Junta del Acuerdo de Cartagena (órgano técnico) ordenó a la Comisión del Acuerdo de Cartagena (órgano volitivo máximo el cual actúa sobre las propuestas que le eleva la Junta) emprender estudios sobre normas destinadas a resolver los problemas que puedan originar doble tributación y para ello, se promovieron reuniones de expertos subregionales sobre doble tributación internacional. Las reuniones ocurrieron entre junio y octubre de 1971 hasta que la Junta hizo una propuesta definitiva a la Comisión y ésta fue aprobada. Así nace la Decisión N° 40 del 16 de noviembre de 1971, la cual contiene dos anexos: el primero conteniendo un "Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros" respecto de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. El segundo anexo contiene el "Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión" en materia de impuestos sobre la renta, el capital y el patrimonio. Como casi no hay ninguna diferencia entre el

contenido de ambos convenios, incluso el artículado es casi el mismo, nos referiremos en adelante a estos convenios simplemente como el "modelo del Pacto Andino" o "los Convenios".

Debemos comenzar señalando algunos aspectos generales muy importantes respecto a estos Convenios que los diferencian substancialmente del Modelo de la O.C.D.E. e inclusive de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Efectivamente, es fundamental indicar que estos Convenios se encuentran esencialmente fundamentados en el principio de la fuente de la renta, es decir, la potestad tributaria de gravarla la tiene el Estado en cuyo territorio dicha renta se origina o genera. Por lo que cada país debe gravar solamente las rentas que se generan en su jurisdicción y abstenerse de gravar las que se generen fuera de ella.[144] Como resultado de la aplicación de este principio, Atchabahian obtiene dos consecuencias al respecto: "La primera de ellas es que el otorgamiento de la potestad, con caracteres de exclusividad para un país respecto de las rentas obtenidas en su territorio, se traduce para ese mismo país -a través del reconocimiento de igual derecho en favor de los demás países- en que de modo ninguno ha de gravar rentas obtenidas fuera de aquel territorio, por cualesquiera sujetos de derecho. La segunda consecuencia, muy significativa, es que dicha exclusividad denota, en el más estricto sentido técnico, que las rentas gravadas por el Estado de un país no han de tomarse en cuenta por otro Estado ni aún para el sólo efecto de hacer recaer una más alta alícuota dentro de la progresividad sobre el ingreso global que resultaría de la suma de las rentas obtenidas en diferentes países por personas naturales."[145]

---

144 El propio artículo 4 de los Convenios establece lo siguiente: "*Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas*, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, *sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora*, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio" (el subrayado es nuestro). Así mismo, el artículo 2, sobre definiciones generales, en su inciso e) señala que "la expresión 'fuente productora' se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o puede generar una renta". Lo mismo sucede respecto al impuesto sobre el patrimonio cuando el artículo 17 indica que "el patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste".

145 ATCHABAHIAN, Adolfo: *El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional*, op. cit., pág. 126. Añade el referido autor que "ambas consecuencias... son producto del rigor lógico al que conduce la auténtica y cabal aplicación del principio de la fuente. La pretensión de computar rentas logradas en el extranje-

Así mismo, debemos mencionar el hecho de que la A.L.A.L.C., desde 1969, incorporó a la agenda de las reuniones anuales de los directores de tributación interna de los países miembros, el tema relativo a la doble tributación internacional y su influencia en el flujo de la inversión extranjera. Dichos directores, en vista de la importancia del tema, decidieron que era conveniente que se celebraran reuniones de expertos de los países miembros en materia de doble tributación internacional, la cual tuvo lugar la primera en abril de 1973 y la segunda en mayo de 1974, en donde estudiaron el tema desde el punto de vista de las relaciones entre los países de la zona así como desde el de las relaciones de éstos con terceros países, en especial los desarrollados. En el Informe Final de la primera reunión de expertos hubo concenso en que el criterio básico para atribuir la potestad tributaria en el impuesto a la renta es el de la fuente, por oposición al del domicilio, de la residencia o de la nacionalidad. Lo interesante de todo ello radica en que se estableció que para una clara determinación del concepto de fuente, este "debiera ser reelaborado en términos de obtener al efecto una formulación latinoamericana, ya que el o los varios conceptos de fuente como principio de atribución de potestad tributaria obedecían fundamentalmente a creaciones realizadas en el marco de los países desarrollados y, en consecuencia, inadecuados para los intereses de los países en desarrollo".[146] Estamos de acuerdo con esto último. Creemos que es sumamente importante reelaborar el concepto de fuente desde un punto de vista propiamente latinoamericano o, si se quiere, desde el punto de vista de los países en desarrollo que vaya más en armonía con los intereses de éstos.

Pasando al concepto de establecimiento permanente en los Convenios, debemos señalar lo siguiente: en primer lugar, no existe una definición general de establecimiento permanente como sí la hay tanto en el Modelo de la O.C.D.E. como en el de la Convención. En los Convenios del Pacto Andino ni siquiera se menciona el término "establecimiento permanente".

---

ro, para aplicar una más alta alícuota en el país, lleva en germen la idea de que, en alguna medida, la noción del domicilio o de la nacionalidad del contribuyente está desvirtuando la pureza de la noción de la fuente de la renta".

146 Ibid., pág. 128.

En segundo lugar, el artículo 7 de los Convenios (Beneficios de las empresas) establece que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado contratante donde éstas se hubieren efectuado. Para los Convenios dará igual la manera en que una empresa realice actividades en el territorio de un Estado. Lo importante consiste en que los beneficios que obtenga dicha empresa sólo se graven en el Estado en donde haya realizado ésta sus actividades, de la forma que sea.[147] Sin embargo, si bien no se define ni se menciona en los Convenios al establecimiento permanente, sí existe en cambio una lista plasmada en la segunda parte del artículo 7 que, a título de ejemplo, establece diversas clases de organizaciones o instituciones, que para nosotros constituyen establecimientos permanentes, mediante los cuales los Convenios consideran que una empresa puede realizar sus actividades en el territorio de un Estado. Ello ocurrirá cuando dicha empresa tenga en éste:

a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;

b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;

c) Una obra de construcción;

d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;

e) Una agencia o local de ventas;

f) Una agencia o local de compras;

g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;

h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;

i) Un agente o representante.

---

147 En el siguiente capítulo nos referiremos con mayor detenimiento al tratamiento de los beneficios empresariales en los Convenios del Pacto Andino.

Detengámonos un poco en el análisis de los casos señalados en el listado del artículo 7.[148] En estos casos cabe destacar la generalidad o amplitud de los mismos, es decir, que al no tomarse en cuenta la noción de establecimiento permanente para la determinación de la potestad tributaria de uno de los dos Estados contratantes, pierde importancia el especificar detalladamente en qué casos nos encontramos ante un establecimiento permanente y cuándo no sucede esto. De allí que al mencionar los diversos casos, el artículo 7 no se detenga en señalar, por ejemplo, un plazo para las obras de construcción, o incluya las plantaciones y los barcos pesqueros, una agencia o local de compras y ventas e inclusive un simple depósito, almacén, bodega o "establecimiento similar" para la recepción, almacenamiento o entrega de productos. Así mismo, no se hace ninguna distinción entre los agentes si éstos gozan de estatuto dependiente o independiente aunque suponemos que al decir "agente o representante" los Convenios los consideran equivalentes, es decir, que el agente debe ser representante de la empresa lo que incluye la existencia de un poder con las facultades respectivas.

Los Convenios llegan al extremo de considerar que una empresa realiza actividades empresariales cuando posea "cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa". Esto último es pues completamente lo contrario a lo señalado por el Modelo de la O.C.D.E. y la Convención de la O.N.U. ya que no consideran como establecimiento permanente un lugar fijo de negocios cuya finalidad sea simplemente de carácter auxiliar o preparatorio. No se cita pues excepción alguna.

Como es obvio, las diferencias con el Modelo de la O.C.D.E. y con la Convención, esta última inspirada en la primera como se sabe, son casi abismales porque se trata de dos filosofías completamente diferentes las que dirigen a ambos grupos de modelos, en especial el Modelo de la

---

148 Ver al respecto: OTERO CASTELLO, Juan: *El concepto de establecimiento permanente...*, op. cit., págs. 1082-1083; ZANCADA PEINADO, Fermín: *Una revisión del concepto de establecimiento permanante*, op. cit., pág. 258; FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de reparto...*, op. cit., págs. 113, 127 y ss.; EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., págs. 8-9; y DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 215.

O.C.D.E. y los Convenios del Pacto Andino ya que La Convención intenta ser una especie de punto medio, sin llegar a lograrlo del todo.

Finalmente queríamos mencionar que el artículo 14 de los Convenios, al referirse a las "Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica" señala lo siguiente: "Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el Estado Contratante en cuyo territorio se prestaren tales servicios". Cabría preguntarse si ¿estas empresas de servicios profesionales constituyen un equivalente a las "bases fijas" del Modelo ("centro fijo" para la Convención) o se trata de un concepto distinto? Pensamos que se trata de un concepto diferente. Los Convenios entienden que el término empresa "significa una organización constituida por una o más personas, que realiza una actividad lucrativa" (artículo 2.g). Por lo tanto, de acuerdo a la definición de empresa establecida por los Convenios, una empresa de servicios profesionales sería una organización conformada por uno o más profesionales los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativa.

Opinamos que se trata de conceptos distintos ya que, a nuestro entender y en primer lugar, una base fija está relacionada a servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente. En una empresa de servicios no necesariamente los servicios que preste tendrán ésta naturaleza, ya que puede tratarse, por ejemplo, de una empresa de servicios de auditoría en los que se manda a un "empleado" profesional para asesorar a un cliente, o lo mismo sucedería con los grandes bufetes de abogados con más de cincuenta o cien abogados los cuales otorgan servicios profesionales con una finalidad lucrativa pero sin carácter independiente ya que dichos profesionales conforman parte de la empresa. En cambio una base fija, de acuerdo a los Comentarios del Modelo, se refiere más al gabinete de consulta de un médico o el despacho de un arquitecto o de un abogado. Hay pues una relación más personalizada y de servicio en el sentido estricto de la palabra. Cosa distinta la constituye pues una Clínica conformada por ochenta médicos de diversas especialidades cuyos servicios profesionales producen una considerable ganancia. La Clínica constituye toda una empresa ya que obtiene un beneficio determinado el cual es posteriormente repartido entre los miembros socios de dicha empresa, al margen del "sueldo" que perciben los demás médicos no socios, o reinvertido si se quiere.

En segundo lugar, la distinción entre estas dos instituciones dependerá fundamentalmente de lo que se entienda por el término "empresa". Ya hemos visto la definición que señalan los Convenios. Pero en realidad el término "empresa" puede abarcar muchísimos aspectos con una diversidad de alcances. Empresa en un sentido amplio puede ser inclusive el gabinete del médico o el despacho del abogado a los que nos hemos referido. Para nosotros el término empresa tiene una connotación mercantil y está vinculado al concepto de lucro. Por ello creemos que son distintos los conceptos de base fija y empresa de servicios profesionales. El alcance del primero es más restrictivo y personal mientras que el segundo es más amplio y tiene una naturaleza mercantil si se quiere. En todo caso, los Convenios no distinguen estos alcances por lo que podría entenderse que también se incluiría a la base fija. De otro lado, el Modelo utiliza el concepto de base fija, al igual que el de establecimiento permanente, como punto de conexión para determinar la potestad de gravamen de un Estado, cosa que no interesa ni efectuan los Convenios. A los Convenios sólo les interesará que las rentas que obtenga una empresa de servicios profesionales sean gravadas por el Estado en donde se prestaren tales servicios, al margen de si éstos se realizaron en el mismo Estado en donde se encuentre dicha empresa de servicios o en el otro Estado.

3. Otros modelos.

Además de los modelos ya estudiados, no queremos dejar de hacer una breve referencia a otros modelos que de alguna u otra manera también influyen al momento de elaborar los convenios de doble imposición y cuyo contenido incluye un concepto determinado de establecimiento permanente que en algunos casos es copia del concepto contenido en el Modelo de la O.C.D.E., en otros se percibe la influencia de la Convención de las Naciones Unidas y hay unos terceros que teniendo un poco de ambos incluyen ciertas particularidades. En todos estos modelos puede percibirse de distinto modo y medida la influencia de las filosofías que guían de un lado a los países en desarrollo y del otro a los países desarrollados, ya sea que se le de mayor prioridad al principio de la residencia o al principio de la fuente. A continuación mencionaremos algunos de estos modelos así como la concepción de establecimiento permanente incluido en ellos.

Entre los modelos elaborados por otros organismos internacionales, además de la Convención de las Naciones Unidas ya comentado y los Convenios del Pacto Andino, tenemos el *Proyecto de la Organización de Estados Americanos (OEA)*. Este modelo figura entre los textos publicados por el "Programa Conjunto de Tributación OEA/BID/CEPAL", tomo II ("Problemas de Política Fiscal"), correspondientes a la Conferencia de Santiago de Chile de 1962. En dichos textos tenemos un modelo de Convenio bilateral elaborado por Joseph P. Crockett, Consultor de la Unión Panamericana. Este modelo en su artículo II.i) define al establecimiento permanente de la siguiente manera:

"Establecimiento permanente significa una sucursal, agencia, oficina, fábrica, taller, depósito, plantación, bosque, mina, pozo petrolífero u otro sitio permanente mantenido para realizar negocios y obtener utilidades. El término incluye el sitio donde realiza negocios el representante o el agente que tiene y que en forma habitual, ejerce poder para negociar contratos por cuenta de la empresa que represente, y el de un representante o agente que, aunque carezca de tal poder, tiene a su cargo la custodia de existencias de mercaderías con las cuales atiende, en forma regular, pedidos por cuenta de la empresa. También incluye un programa de construcción o de montaje cuya duración excede de doce meses.

No se considerará que una empresa de uno de los Estados contratantes tiene un establecimiento permanente en el otro Estado por el sólo hecho de que utilice en forma casual o temporal facilidades de almacenamiento o depósito en el otro Estado con el fin de depositar o entregar mercaderías, o porque efectúe ventas o realice otras transacciones en el otro Estado por mediación de un corredor o comisionista que actúa como tal en el desempeño ordinario de su negocio; o porque mantenga en el otro Estado un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de mercaderías o a obtener información; o porque posea o controle una sociedad filial constituida de acuerdo con las leyes del otro Estado, o que se dedica a actividades lucrativas en el otro Estado, siempre que la filial no preste a la sociedad matriz servicios que conviertan cualquier empresa en un establecimiento permanente, según la definición de esta sección".

De esta definición se puede apreciar que no se establece una definición general como lo hace el Modelo de la O.C.D.E. y la Convención.

En este sentido coincide con los Convenios del Pacto Andino. Por lo demás, al margen de la redacción que difiere y es menos precisa, podemos ver que es muy semejante al Modelo de la O.C.D.E. y a la Convención, así como que es más completa que la definición de los Convenios del Pacto Andino.[149]

Así mismo, no podemos dejar de mencionar que, junto a los Convenios del Pacto Andino figura en defensa del principio de la fuente las *Recomendaciones del Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.).*[150]El artículo 14 del Proyecto de la A.L.A.L.C., parecido al artículo 7 de los Convenios del Pacto Andino, establece también una serie de presunciones de localización de la renta mediante un listado de organismos e instituciones que en muchos casos coincide con aquellos casos mencionados en el Modelo de la O.C.D.E. como no constitutivos de establecimientos permanentes, cosa que igual ocurre con las situaciones propuestas en los Convenios del Pacto Andino como se recordará. Entre estas situaciones tenemos las siguientes: la agencia o local de compras o de venta, depósito, almacén, bodega, esta-

---

149 Al respecto, Joseph P. Crockett, autor del modelo, comenta lo siguiente: "La definición de establecimiento permanente de una empresa que contiene la subsección (i) aparece sustancialmente en la misma forma en todos los convenios en vigor; la redacción, sin embargo, difiere en cierto grado. Un Estado no aplicará impuesto a las utilidades de una empresa del otro Estado, a menos que la empresa mantenga en él un establecimiento permanente. Cualquier sitio fijo de negocios constituye un establecimiento permanente. Pero ningún establecimiento permanente podrá ser atribuido o imputado a una empresa simplemente porque lleva a cabo transacciones a través de un corredor, o por correspondencia, o porque obtiene pedidos por intermedio de agentes viajeros. Además, una oficina establecida por una agencia de noticias solamente con el propósito de reunir noticias, y no para vender publicaciones, no es un establecimiento permanente" (OTERO CASTELLO, Juan: *El concepto de establecimiento permanente...*, op. cit., pág. 1082). Además ver: ZANCADA PEINADO, Fermín: *Una revisión del concepto de establecimiento permanante*, op. cit., pág. 258; y DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 215-216.

150 Dichas recomendaciones se encuentran en los siguientes documentos: *Criterios técnicos aplicables para atribuir la potestad tributaria en Convenios celebrados entre países de la A.L.A.L.C.* (A.L.A.L.C./D.T. I./IV dt. 2) el cual incorpora el Modelo o Proyecto de Convenio bilateral; y *Criterios definidos por las reuniones de expertos en doble tributación internacional de los países miembros de la A.L.A.L.C.* (A.L.A.L.C./D.T. I./IV di. 2) el cual consiste en sugerencias para la futura elaboración de Convenios de los países de la región con terceros países. Así mismo ver: FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de reparto...* op. cit., pág. 134.

blecimiento destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos, y cualquier otro local, oficina o instalación dedicada a actividades auxiliares o preparatorias, así como la actuación a través de dependientes, representantes o agentes; exigiéndose para considerar a estas últimas como constitutivas de establecimiento permanente el que se encuentren "ligadas a la empresa por relaciones que autoricen a considerarlas como no autónomas". Esta condición dependerá de la existencia de determinadas circunstancias como exclusividad, habitualidad o entrega de pedidos con cargo a existencias acumuladas en el país.

Finalmente, cabe señalar que además de los modelos propuestos por organismos internacionales, también existen modelos propuestos por diversos países a título individual. Se trata de modelos de convenios de doble imposición elaborados por un país determinado, de acuerdo a sus propias necesidades y conveniencias, para la negociación de convenios con otros países de acuerdo a su propio modelo. Entre estos modelos tenemos el Modelo de los Estados Unidos (Modelo USA) y el de los Países Bajos.[151]

Tomemos como ejemplo el *Modelo de los Estados Unidos*, al cual denominaremos Modelo USA y veamos brevemente cual es el concepto de establecimiento permanente que adopta.[152]

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos publicó el 17 de mayo de 1976 el modelo norteamericano, actualizado en 1977 y basado en el Modelo de la O.C.D.E. Posteriormente, una segunda versión del Modelo USA fue dada a conocer en 1981. Sin embargo, esta versión

---

153 Al respecto puede verse: VAN RAAD, Kees: *The Netherlands model income tax treaty*, Intertax Nos. 8-9, 1988, págs. 241 a 250; y LYONS, Susan M.C. y VAN WAARDENBURG Dirk A.: *Some Aspects of the International Tax Treaty Strategy of the Netherlands - Unilateral Reliefs and Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin 1988, págs. 374 a 400. En el Apéndice II de este último trabajo contiene el texto completo del Modelo de Convenio de doble imposición de los Países Bajos.

154 El texto del Modelo USA puede verse comparado con el de las Naciones Unidas y los Modelos de la O.C.D.E. de 1963 y 1977 en: VAN RAAD, Kees: *Model Income Tax Treaties, A comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977) United Nations (1980) and United States (1981)*, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1983.

cada vez que ha sido utilizada al momento de negociar un convenio, se le han ido incorporando pequeñas modificaciones a tener en cuenta para la negociación de tratados posteriores, por lo que no se trata de un modelo rígido.[153]

El artículo 5 del Modelo USA establece el concepto de establecimiento permanente a utilizar y repite la misma definición general así como el listado de supuestos contenidos en el Modelo de la O.C.D.E. Las únicas diferencias que caben destacar las encontramos en el párrafo tercero el cual incluye como establecimientos permanentes a las instalaciones o plataformas o barcos de perforación utilizados para la exploración y explotación de recursos naturales, sólo si su duración excede de doce meses. En el Convenio de doble imposición entre España y Estados Unidos este plazo es de seis meses. Así pues, este artículo se va adaptando a las diversas negociaciones dependiendo del país con el que se negocie.

Hasta aquí hemos podido apreciar los diversos alcances así como la importancia que tiene el concepto de establecimiento permanente tanto en los distintos modelos como en los convenios para evitar la doble imposición. Importancia justificada, ya que su existencia determinará el derecho del Estado donde se encuentre situado dicho establecimiento, a gravar los rendimientos obtenidos por la empresa extranjera a través del mencionado establecimiento. La consecuencia inmediata de todo ello es que los establecimientos permanentes gozarán de un régimen fiscal diferenciado en los diversos convenios o modelos estudiados que se manifestará en los diferentes apartados determinados de acuerdo con la naturaleza del propio rendimiento o ingreso. Por ello, en cuanto al régimen fiscal aplicable, no es de extrañar que cada uno de los artículos de los modelos

---

153 De acuerdo a R. Patrick (*International aspect of US income taxation part four: US Income tax Treaties* 226/1980, citado por: PELEGRI Y GIRON, Juan: *Los establecimientos permanentes y los Agentes Independientes*, op. cit., pág. 169), los criterios básicos que sigue la política fiscal norteamericana son los siguientes:
"1. Un énfasis cada vez mayor en la neutralidad doméstica y escasa o ninguna acomodación a las reglas de los países en desarrollo.
2. La relajación de lo que se ha dado en llamar en años posteriores el criterio de la equidad entre inversiones en EE.UU. y los países en vías de desarrollo en cada caso particular (principio casuístico)".
Lamentablemente estos criterios se han visto reflejados en su modelo y en los tratados firmados por Estados Unidos.

que regulan el tratamiento de los diversos rendimientos exceptúen siempre al establecimiento permanente y se remitan a lo que se ha dado en denominar la regla de imputación de rendimiento en la fuente. Esto quiere decir que cualesquiera que sea la naturaleza de los rendimientos obtenidos a través de un establecimiento permanente, será susceptible de tributación en el país donde se encuentre dicho establecimiento permanente. En el siguiente capítulo, referente al tratamiento de los beneficios del establecimiento permanente, analizaremos las reglas aplicables a los rendimientos obtenidos por los establecimientos permanentes.

C. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN FISCAL ESPAÑOLA.

Vamos a estudiar cómo se fue gestando la noción actual de establecimiento permanente plasmada en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades. No es nuestra intención elaborar una historia del mencionado impuesto, tema que se encuentra muy bien investigado en otros trabajos, sino apuntar los orígenes, razones de ser, etc. del concepto de establecimiento permanente. Para ello nos referiremos a las principales normas que sobre el Impuesto sobre Sociedades han sido promulgadas en la legislación española a lo largo del presente siglo. Analizaremos brevemente el concepto de establecimiento permanente contenido en dichas normas y su desarrollo hasta la legislación actual.[154]

---

154 Sobre la historia del Impuesto sobre Sociedades ver el estupendo trabajo de FUENTES QUINTANA, E.: *El reparto de la carga tributaria en España*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Volumen XI, Nº 41, 1961, págs. 161 a 298. Así mismo, hasta la reforma de 1957, ver: SUREDA, José Luis: *El régimen de imposición de las sociedades en España*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Tomo VIII, Nº 29, marzo de 1958, págs. 161 y ss.; sobre el tema en general véase también: SANZ GADEA, Eduardo: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Tomo I, Madrid, 1988, págs. 13-31; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Nos. 65-66, Madrid, 1966; y del mismo autor: *Sistema Tributario español y comparado*, op. cit., págs. 172 y ss.; BELTRAN FLORES, Lucas: *Evolución histórica del sistema tributario español*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 65-66, Madrid, 1966, págs. 1137 y ss.; GARZON PAREJA, Manuel: *Historia de la Hacienda en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984; GOMEZ, José Antonio y MARTOS, Luis: *La Contri-*

Debemos comenzar señalando que el actual sistema tributario español comienza a formarse a partir de la Reforma de 1845 (Reforma Mon-Santillan). Esta reforma estructuró la tributación directa en base al principio de realidad del gravamen instaurando los denominados impuestos de producto "antiguos". Algunos de estos impuestos eran la Contribución territorial sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos, la Contribución industrial y de comercio, etc. tributos que gravaban el producto neto derivado de la riqueza agraria, urbana o de la riqueza industrial o mercantil. Fruto de la Ley de Presupuestos para 1845 fue el denominado Subsidio Industrial y de Comercio. Su objeto no era otro que el producto neto derivado de la riqueza industrial y mercantil sin deducción de cargas. Se trataba pues de un impuesto real. Hasta entonces no se hacía alusión alguna a un concepto de establecimiento permanente.[155]

Igualmente, el "Reglamento para la imposición, administración y cobranza de la Contribución Industrial y de Comercio", aprobado por Real Decreto de 28 de mayo de 1896, al indicar el régimen de tributación para las personas jurídicas, establecía que las sociedades colectivas y comanditarias simples, nacionales y *extranjeras, incluyendo a las sucursales de estas últimas*, cuyo objeto no fuera el propio de los bancos, com-

---

bución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, Madrid, Yagues, 1934; MARIN ARIAS, Manuel: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo IV, Vol. I, Impuesto sobre Sociedades, obra dirigida por D. Narciso Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1986, págs. 202-203; y PEÑA HERNANDO, Edesio: *La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: antecedentes históricos*, Crónica Tributaria Nº 52, 1985, págs. 191 y ss.

155 Por ejemplo, en virtud del Subsidio Industrial y de Comercio, "quedaba sujeto el ejercicio, en territorio nacional, por toda persona natural o jurídica, de cualquier industria, comercio, profesión, arte u oficio no exceptuado expresamente, componiéndose de un derecho fijo, en función principalmente de bases de población, y de un derecho proporcional, éste consistente en un tanto por ciento de los alquileres correspondientes a la casa habitación del contribuyente o a los respectivos inmuebles destinados a aquellas actividades, fueran o no de su propiedad. Especificaban sus bases décima y undécima que las sociedades anónimas satisfarían 'el derecho fijo que a su clase corresponda, sin perjuicio de que paguen los socios o accionistas el señalado a la industria que individualmente ejerzan' y el 'proporcional por todos los edificios o locales que ocupen' gozando en cambio, las colectivas de un régimen más favorable por cuanto los asociados estarían exentos de ese último por su vivienda si en ella no ejerciere la industria social" (MORAL MEDINA, Francisco Javier: *Historia del Impuesto sobre Sociedades - Desde 1900 hasta 1922*, Hacienda Pública Española Nos. 24-25, Madrid, 1973, pág. 24).

pañías de ferrocarriles o navegación y entidades aseguradoras, contribuirían por una cuota establecida en función de bases de población, tipo de actividad o maquinaria utilizada, según los casos. Así mismo, se decía que las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, igualmente nacionales o *extranjeras*, cuyo objeto social no fuera el propio de los bancos, compañías de ferrocarriles o navegación y entidades aseguradoras, contribuirían: a) Si se dedicaran a alguno de los ramos de fabricación comprendidos en la tarifa 3a. (cuotas según maquinaria), por la cuantía resultante de la aplicación de ésta; b) en los restantes casos, al tipo de 11% sobre sus utilidades líquidas. Por último, los Bancos de emisión y descuento, las compañías de ferrocarriles y navegación así como las sociedades cooperativas, incluyendo las extranjeras o sus sucursales, tributarían en función de sus utilidades líquidas.[156]

Posteriormente, siendo Ministro de Hacienda Fernández de Villaverde, la reforma tributaria de 1900 crea mediante Ley de 27 de marzo del mismo año, la denominada "Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria". Dicha Contribución sujetaba al pago a toda persona, natural o jurídica, nacional o extranjera, por razón de utilidades que hubiere obtenido dentro del territorio español o que sean satisfechas, dentro o fuera del territorio, por personas o entidades domiciliadas o residentes en el mismo, o que se paguen en territorio español, aunque radique fuera de él la persona o entidad deudora. La Contribución sobre las utilidades redujo las cinco tarifas establecidas por la Contribución industrial y de comercio a tres. La Tarifa I gravaba las utilidades que, sin el concurso del capital, se obtuvieran en recompensa de servicios o trabajos personales; la Tarifa II sujetaba los productos del capital invertido bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil; y por último, la Tarifa III recogía las utilidades que el trabajo del hombre, juntamente con el capital, produjeran en el ejercicio de industrias no gravadas en otra forma y determinadas expresamente por la Ley. En vista a la futura conceptuación del establecimiento permanente y a pesar que todavía no se perfila un concepto del mismo, la definición del sujeto pasivo en esta Contribu-

---

156 Cabe señalar que el objeto imponible, ámbito territorial y sujetos pasivos de este tributo, eran definidos en términos análogos al Subsidio. Establecía una cuota llamada fija para el Tesoro, la cual estaba señalada en las tarifas para cada tipo de industria, además de una serie de recargos. Las tarifas establecidas eran cinco.

ción es más adecuada que en las normas anteriores, pero debe reconocerse que aún es confusa.

Los primeros antecedentes del concepto de establecimiento permanente los encontramos en la Ley del 29 de diciembre de 1910, norma promulgada siendo Ministro de Hacienda D. Eduardo Cobián y Rofignac. El ministro mencionado había presentado dos proyectos de reforma al Congreso: uno del Impuesto de Cédulas personales y otro de la Contribución sobre Utilidades. Era necesaria una reforma de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades la cual había venido funcionado desde 1900 como una simple modalidad de la Contribución Industrial. Ello era causa de que este tributo careciera de toda elasticidad y no lograra que el beneficio empresarial participara en la distribución de la carga fiscal. El porcentaje de la Tarifa III en relación con el total de la Contribución de Utilidades fue en 1909 el 11,7%. Como bien señala Gota Losada, "los proyectos de E. Cobián pretendían lograr la personalización del gravamen de las sociedades, pero no a través de la reforma de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, sino del Impuesto de Cédulas Personales, que se convertía en un Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales y Jurídicas." Y añade este autor que "el proyecto de Cobián gravaba por Impuesto de Cédulas Personales tanto a las personas naturales como a las jurídicas. Se observa, pues, como la Tarifa III se concibe como un impuesto de producto, correspondiendo la personalización del gravamen tanto a las personas físicas, como de las jurídicas a un impuesto distinto, en este caso, el de Cédulas Personales. Es decir, las sociedades pagarían, según el Proyecto, la Tarifa III de la Contribución de Utilidades y, además, el Impuesto de Cédulas Personales".[157] La reforma tributaria propuesta por Cobián fue rechazada por el Congreso.

Cabe añadir que en 1906 fue incorporado al Ministerio de Hacienda como asesor D. Antonio Flores de Lemus. La incorporación de este personaje inspiró la denominada "reforma silenciosa". Sus ideas influirían en los Proyectos presentados por Cobián. Pero para entender las razones del rechazo del Congreso a los proyectos de Cobián hay que partir desde la

---

157 GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades - Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, Tomo I, Banco Exterior de España - Servicio de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 269 y 270.

Ley de 1900 y ponerse en la mentalidad o modo de pensar de la época. La mencionada Ley "explicitó el principio de realización del gravamen como criterio de reparto de la carga tributaria en el ámbito de la imposición directa: segregó y autonomizó conceptos impropiamente comprendidos en la Contribución Industrial y 'creó' los denominados 'impuestos nuevos de producto'. Quedaba, de esta forma, completo el sistema de impuestos de producto: contribución rústica, contribución urbana, impuesto industrial, impuesto sobre rendimientos de trabajo personal e impuesto sobre rentas de capital. La Tarifa III, en realidad, constituía una especie de contribución industrial que afectaba a ciertas sociedades y formaba parte, por consiguiente de ese sistema. Tal estructura tributaria adolecía indudablemente de la falta de flexibilidad necesaria para adaptarse a la evolución de la vida económica; quebrantaba gravemente el principio de equidad (escasa aportación de la riqueza industrial y mercantil respecto al trabajo y al capital, y, ya en el seno de las Tarifas I y II injusticias patentes, fundamentalmente en la primera); era incapaz de contribuir a los restantes logros de la política económica; y, finalmente, tras nueve años de suficiencia financiera... el déficit hizo nuevamente aparición en la Hacienda española".[158]

Así mismo, Flores de Lemus era partidario de que la implantación del principio de personalidad del gravamen constituiría la solución a los problemas surgidos. Al fracasar la reforma de 1910 también fracasó el intento de introducir el principio de personalidad.[159] Sin embargo, el

---

158 MORAL MEDINA, Francisco Javier: *Historia del Impuesto sobre Sociedades - Desde 1900 hasta 1922*, op. cit., pág. 36. Añade Gota Losada que "los políticos que rigieron nuestra Hacienda eran realistas, conocían perfectamente la idiosincracia de los españoles y la propia incapacidad de nuestra Administración; por eso, frente a la declaración solemne del principio de que los impuestos personales deben gravar la renta verdaderamente obtenida, se apoyaron siempre en las bases imponibles que la Hacienda conocía como por medio de los impuestos de producto. Esto constituye una directriz fundamental de nuestra política tributaria, porque frente a una meta lejana: el conocimiento y gravamen de la renta verdaderamente obtenida, se subordina la imposición personal a los rendimientos determinados a efectos de los impuestos de producto. El futuro de la imposición personal se une indisolublemente al desarrollo y perfección de la imposición de producto, en una relación de interdependencia" (GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades - Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, op. cit., pág. 271).

159 El principio de la imposición personal del gravamen fue adoptado por fin en la ley de 1920 y en palabras de Sureda "constituye nuestra más grande intuición en el

Congreso en vista del alto índice de defraudación fiscal en el ámbito de la Tarifa III, decidió crear un nuevo tributo que se aplicaría a través de una cuota mínima sobre el capital de las Sociedades. Este nuevo tributo fue aprobado por la Ley del 29 de diciembre de 1910, la cual ya mencionamos anteriormente. Esta Ley fue reglamentada por Real Decreto de 25 de abril de 1911. La base imponible la constituía el denominado "capital fiscal" de la Sociedad, el cual se encuentra definido en el Reglamento y el tipo de gravamen era del 3 ó 6 por 1.000, dependiendo que la sociedad se dedicara a algunos de los ramos de fabricación de la Tarifa III de la Contribución industrial o a los comprendidos en el resto de las tarifas respectivamente. El devengo se producía al primero de enero de cada año por lo que la obligación de contribuir era absolutamente independiente de que existiesen o no beneficios. Este tributo se deduciría de la cuota devengada por la Tarifa III de Utilidades cuando ésta fuera mayor.

Como indicamos en párrafos anteriores, es en esta norma en donde encontramos los antecedentes del concepto actual de establecimiento permanente. El artículo 2 indica que son sujetos pasivos del impuesto sólo aquellas sociedades por acciones comprendidas en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades que realizaren negocios de los tarifados en la Contribución industrial, siempre que fueren españolas o que siendo extranjeras realicen negocios en España. El mismo artículo, en su último párrafo, establece una casuística para la determinación del gravamen de las sociedades extranjeras en España. Indica este artículo lo siguiente: "Tratándose de Sociedades extranjeras, no se entenderá que realizan negocios en España si no tienen establecidos en algunas de las provincias del Reino *talleres, almacenes, agencias, sucursales o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la Sociedad*" (el subrayado es nuestro).[160]

---

campo de la Hacienda..." (SUREDA, José Luis: *El régimen de imposición de las sociedades en España*, op. cit., pág. 171).

160 El reglamento en su artículo 3, numeral 4 contiene una norma parecida: "Tratándose de Sociedades extranjeras, no se entenderá que realizan negocios en España si no tienen establecidos en alguna o algunas de las provincias del Reino talleres, almacenes, agencias, sucursales o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la Sociedad." Y añade que: "A los efectos de la contribución se supondrá que existe dicha autorización, siempre que conste a la Administración española la existencia de algún acto que la requiera". Así mismo, el artículo 8 del men-

Este último párrafo constituye el antecedente más lejano al concepto actual de establecimiento permanente plasmado en la LIS. Como puede observarse, aunque no se incluye un concepto general, se incluyen casos concretos como el de los talleres, almacenes sin distinción (cosa que el Modelo de la O.C.D.E. restringirá totalmente), las agencias sin distinción, las sucursales y las representaciones autorizadas, es decir, el agente dependiente. Téngase en cuenta que se trata de un listado cerrado, es decir, que no admite otra forma de establecimiento distinto al que se menciona. Se trata pues de un primer esbozo o boceto de lo que constituirá en un futuro el concepto de establecimiento permanente.

Durante el periodo de 1910 a 1920 se dan diversos intentos de personalizar la Tarifa III de la Contribución de Utilidades. Estos intentos se ven manifestados a través de una variedad de proyectos presentados al Congreso. No es el objetivo del presente acápite analizar los diversos proyectos presentados. Tan sólo mencionaremos que ante la negativa del Congreso en 1910 de crear una nueva figura personal, es decir, un nuevo tributo de carácter personal, Flores de Lemus pensó que sería más sencillo personalizar un tributo ya existente como la propia Tarifa III de la Contribución de Utilidades y que además estaba defectuosamente estructurado por lo que era claro que había que reformarlo. Además, como el tributo incluía deducción de cargas financieras, ello daría un cierto matíz personal al tributo y sería más sencillo personalizarlo. Al respecto, Flores de Lemus señala en su Memoria de 1913 lo siguiente: "Se ha producido en el sistema español de las contribuciones directas lo que se ha llamado oficialmente con entera justicia una enorme incongruencia: una contribución personal, no superpuesta a un sistema general de imposición real, como es el caso en las reformas tributarias contemporaneas de algunos Estados europeos, sino a modo de coto cerrado en que viven ciertas Compañías en régimen de imposición personal, mientras todas las demás personas naturales y jurídicas pagan por todo el rendimiento neto sin deducción de cargas".[161] Es así que siendo Ministro de

---

cionado reglamento establece el modo de determinar el capital mínimo para la contribución de las Sociedades extranjeras que realicen negocios en España.

161 *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, Leyes Tributarias, Edición Escelier, patrocinada por la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Intendentes de Hacienda, Tomo 3, pág. 178; texto citado por MORAL MEDINA, Francisco Javier: *Historia del Impuesto sobre Sociedades - Desde 1900 hasta 1922*, op. cit., pág. 39.

Hacienda Juan Navarro Reverter es presentado el 11 de diciembre de 1912 ante las Cortes el proyecto, inspirado por el pensamiento de Flores de Lemus, en donde se intentaba la reforma de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades. Dicho Proyecto fue rechazado. Con posterioridad a este proyecto se presentaron otros proyectos que también intentaban la personalización de la Tarifa III aunque sin éxito.[162] Todo ello desembocará en la Ley de 29 de abril de 1920 la cual consagrará los principios contenidos en el proyecto inicial de 1912.

Si bien la Ley de 1910 ya nos señalaba unos bocetos de una cierta definición, por vía casuística, de lo que podría entenderse por un establecimiento permanente, la Ley de 29 de abril de 1920 amplía la enumeración en su artículo 3° disposición segunda, y será esta enumeración la que sin variaciones importantes se mantendrá hasta la reforma de 1964. Antes que nada, debemos mencionar a modo general, que entre las novedades que recoje la Ley de 1920 tenemos la relativa a la obligación personal de contribuir, es decir, la definición de sujeto pasivo del tributo. Se sujetaron a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades todas las sociedades mercantiles así como las sociedades y asociaciones civiles con fi-

---

162 Estos proyectos fueron los siguientes: el de Felix Suarez Inclán de 23 de octubre de 1913; el de 9 de marzo de 1914, presentada por Gabino Bugallal Araujo así como el de 8 de noviembre de 1915 presentada por el mismo ministro; el Programa económico y financiero de Santiago Alba Bonifaz de 24 de setiembre de 1916. Este Programa incluía el tratamiento igual de las sociedades extranjeras con negocios en España y de la sociedades españolas, así como el llevar la "contabilidad especial de las operaciones que practiquen en el Reino con absoluta independencia de la de sus oficinas centrales. La contribución se les girará por lo que resulte de los libros y documentos relativos al negocio en España, con idénticos requisitos, en iguales condiciones y a los mismos tipos que las sociedades españolas. La cifra de las utilidades de toda sociedad extranjera, por sus operaciones o negocios en el Reino, no podrá estimarse en ningún caso, al efecto de la contribución sobre aquellas, inferior a la que proporcionalmente al capital total y al empleado en España corresponda a este en los beneficios totales de la sociedad". Finalmente tenemos el proyecto de Augusto González Besada de 22 de octubre de 1918 y el de Gabino Bugallel Araujo de 13 de noviembre de 1919. Sobre los diversos proyectos y su influencia en la legislación posterior ver: GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades - Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, op. cit., págs. 276-289. Y sobre la influencia de Flores de Lemus en los diversos proyectos y la normativa posterior, ver: HERNANDEZ DE LA TORRE Y GALAN, Carlos: *La prefiguración normativa del Impuesto sobre Sociedades y la obra de Flores de Lemus*, Hacienda Pública Española Nos. 42-43, 1976.

nes de lucro. De otro lado se definió la renta imponible siguiendo no la teoría de la fuente sino la del incremento patrimonial, incluyéndose las plusvalías contables y las realizadas, regulando con bastante precisión y una técnica adecuada los gastos deducibles y los no deducibles; así mismo, se estableció la tarifa única y con carácter progresivo, siendo los tipos crecientes en función del porcentaje de los beneficios respecto del capital fiscal. Una novedad importante en relación con las sociedades extranjeras que operasen en España fue el establecimiento del sistema de determinación de la renta gravable por España en función de la cifra relativa de negocios.[163] Hasta la promulgación de la ley en cuestión, el sistema utilizado era el de contabilidad separada. En resumen, esta ley "siguió la tendencia de establecer un impuesto personal sobre la renta de las sociedades de carácter semi-dualista, es decir, que coexistía con la imposición de producto, si bien su articulación con estos tributos era muy diversa".[164]

---

163 Efectivamente, el artículo 3, disposición novena de la Ley establece lo siguiente: "Serán objeto de gravamen en esta tarifa: ... B) Tratándose de Empresas extranjeras que realicen negocios en el Reino y fuera de él, la parte relativa del beneficio, y, en su caso, del capital correspondiente a la cifra relativa asignada a los negocios de la Empresa en el Reino. Esta cifra no podrá ser en ningún caso inferior a un décimo, y su determinación compete al Jurado de Utilidades". Así mismo, la Disposición décima otorga un tratamiento especial a los Bancos extranjeros establecidos en España. Por último la Disposición undécima indica que "las cifras relativas de los negocios realizados en España por las Empresas extranjeras permanecerán en vigor un trieno, salvo caso de revisión por iniciativa de la Administración o a solicitud de la parte interesada...".

164 GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades - Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, op. cit., pág. 290. Sobre la incorporación del sistema de cifra relativa de negocios por la Ley de 1920 y su comparación con el de contabilidad separada ver: VIÑUALES, Agustín: *Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países*, Hacienda Pública Española Nº 46, 1977, págs. 191 y ss. Esta es la versión española de la edición en lengua francesa editada por la Sociedad de Naciones en Ginebra en el año 1932. Al respecto, ver también los comentarios de DEL ARCO RUETE, Luis: *Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las empresas operando en varios países*, Hacienda Pública Española Nº 46, págs. 169 a 176; y DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Los internacionalistas: Flores de Lemus y Viñuales*, Hacienda Pública Española Nos. 42-43, 1976; y del mismo autor: *EL Modelo de la O.C.D.E. y su influencia en la legislación española*, op. cit., págs. 234-236.

Pero veamos qué es lo que incluye la Ley de 1920 con respecto a los establecimientos permanentes. El artículo 3° disposición segunda de la ley, establece lo siguiente:

"I. A los efectos de la disposición anterior, se entenderá que una Empresa extranjera realiza negocios siempre que tenga en alguna o en algunas de las provincias del Reino *oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos,* sucursales, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la Empresa.

II. Las operaciones realizadas en España por Compañías extranjeras mediante organizaciones especiales, para la venta o simplemente para la centralización de los pedidos que deban suministrar varias empresas, crean para éstas la obligación de contribuir en España, aún en el caso de que la organización de venta o centralización de pedidos tenga personalidad jurídica propia y se halle sujeta a contribuir en el Reino en esta misma tarifa. La decisión sobre el hecho de que una Compañía funciona como organización de venta o centralización de pedidos, compete al Jurado de Utilidades.

III. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1° de esta disposición, la mera existencia en el Reino de consignatarios o agentes de las Compañías de transportes marítimos, cuyos buques toquen en puertos de las provincias españolas solamente en navegación de segunda y tercera clase, no crea por sí sola la obligación de contribuir por esta tarifa. Por el contrario, serán gravadas las Sociedades extranjeras que, mediante *instalaciones permanentes*, realicen suministros en España, aunque no tengan establecida representación en el Reino, ni la instalación de suministros pertenezca a la Sociedad" (los subrayados son nuestros).

Como puede apreciarse, si bien la ley no contiene una definición general de establecimiento permanente, sí en cambio ha enriquecido la casuística de éste en relación a la Ley de 1910. Se ha incluido a las oficinas, fábricas, instalaciones, tiendas u "otros establecimientos". Aquí existe un diferencia importante con respecto a la Ley de 1910. Mientras que ésta norma señalaba taxativamente los casos en que se consideraba que una Sociedad extranjera realizaba negocios en España, es decir, sólo admitía el caso de los "talleres, almacenes, agencias, sucursales o represen-

taciones autorizadas", la Ley de 1920, en lo que a los establecimientos permanentes se refiere, es una norma abierta que además de aumentar la lista de estos, deja abierta las puertas para que dicha lista se incremente mediante "otros establecimientos". No especifica qué es lo que se entiende por "otros establecimientos" pero creemos que de esa manera permite que a futuro otras instituciones u organizaciones puedan incluirse sin tener que modificar toda la norma. En este sentido se adelanta a los Modelos de Convenios Internacionales, tanto de las Naciones Unidas (Sociedad de Naciones) como al de la O.C.D.E. en cuanto a que sólo nos ofrece un listado a modo de ejemplo, más no un listado cerrado que no admitía ningún otro caso como lo hacía la Ley de 1910. Es ya un avance importante en la definición de establecimiento permanente.

Efectivamente, la conceptuación del establecimiento permanente en la Ley de 1920 se adelanta en siete años a la primera alusión de dicho concepto a nivel internacional que se encuentra en el Proyecto elaborado por la Comisión de Expertos Ampliada de la Sociedad de Naciones de 1927. El artículo 5°, párrafo 2° del mencionado Proyecto de Convención señala lo siguiente: "Serán considerados establecimientos estables los lugares efectivos de dirección, las filiales, las sucursales, fábricas, agencias, almacenes, depósitos y despachos". Cabe señalar que tanto en éste como en los posteriores proyectos de la Sociedad de Naciones, a los establecimientos permanentes se les denominaba "establecimientos estables" (proveniente del término en francés: "établissiment stable"). Así mismo, en los Proyectos de Convención Multilateral, aprobados por la tercera reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en 1931, se mencionaba en el artículo 4, párrafo 3 de la Convención "A", a las "instalaciones permanentes", cosa que ya hace la Ley de 1920 en el párrafo III del artículo citado en el párrafo anterior.[165]

La Ley de 29 de abril de 1920 fue refundida en un texto aprobado por Real Decreto de 22 de setiembre de 1922. Este texto refundido estuvo vigente hasta la promulgación del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967. Respecto al texto refundido de 1922, Texto refundido de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, podemos decir que no introdujo ninguna modificación impor-

---

165 Ver: FORNS, Juan José: *La doble imposición internacional*, op. cit., págs. 80-82.

tante en general. En relación a los establecimientos permanentes, repitió fundamentalmente lo señalado por la Ley de 1920. El artículo 2 de la ley indicaba que "está sujeta al pago de esta contribución toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, por razón de utilidades que haya obtenido dentro del territorio español o que sean satisfechas, dentro o fuera del territorio, por personas o entidades domiciliadas o residentes en el mismo, o que se paguen en territorio español, aunque radique fuera de él la persona o entidad deudora".[166]

Con respecto al concepto de establecimiento permanente, ya indicamos que no existen novedades significativas en la Ley de 1922 la cual repite básicamente la disposición segunda del artículo 3° de la Ley de 1920. Tan sólo cabe mencionar que el artículo 4, disposición segunda de la Tarifa 3a. de la Ley de 1922 cambia el término "Compañía" por el de "entidad", término que consideramos más apropiado.[167] El concepto de

---

166 Con respecto a los rasgos generales que caben destacar en la Ley de 1922, ver: RAMOS DIAZ, Francisco Javier: *La imposición sobre sociedades en el periodo 1922-1957*, Hacienda Pública Española Nos. 24-25, Madrid, 1973, págs. 48 y ss. De acuerdo con este autor, podemos mencionar los siguientes:
a) Se sanciona el principio de la imposición personal para las sociedades;
b) Se amplía el ámbito subjetivo del impuesto;
c) Respecto a la base imponible, el principio personal implica que se admitan las deducciones de cargas pero que se incluyan a su vez en la base, los incrementos de valor de los elementos patrimoniales o ganancias de capital;
d) Se pretendió adecuar el gravamen a la capacidad contributiva de los sujetos tomando como índice la intensidad del beneficio, medida por la relación del mismo con el capital propio de los sujetos tributarios y graduando la carga según dicha relación; y
e) Se compatibiliza el régimen personal de imposición sobre la renta de las sociedades con el sistema restante de tributación directa .

167 En relación a la determinación de los beneficios gravables, la Ley de 1922, confirma el establecimiento del sistema de cifra relativa de negocios dejando de lado el método de contabilidad separada. La disposición novena de la Ley repite básicamente la misma disposición de la Ley de 1920 aunque omite el señalar que la cifra relativa no podrá ser inferior en ningún caso a un décimo. Además incluye un tratamiento especial para las Empresas extranjeras de seguros. El tratamiento especial a los Bancos extranjeros establecidos en España se mantiene aunque varian los porcentajes de las partidas para la determinación de la cuota mínima sobre el capital. Este tratamiento especial a los Bancos extranjeros será derogado posteriomente por Decreto de 26 de noviembre de 1929. Sobre los antecedente y razones del cambio del método de contabilidad separada al de cifra relativa de negocios ver: VIÑUALES, Agustín: *Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación*

establecimiento permanente permanecerá pues prácticamente sin variaciones hasta la reforma de 1964 por lo que hasta ese año no tenemos nada importante que destacar al respecto. Tan sólo queremos hacer una breve referencia a la reforma de 1957.

La Ley de modificaciones del Sistema Fiscal de 26 de diciembre de 1957 (Reglamentada por la Orden de 9 de febrero de 1958 que estableció la llamada Instrucción Provisional de la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial y normas de adaptación a efectos de la cuota mínima del Impuesto sobre Sociedades, posteriormente modificada por Orden de 22 de enero de 1959), estableció diversas novedades que en resumen, son las siguientes:

a) Transformación de las antiguas tarifas I y II de la Contribución de Utilidades en tributos independientes. Se crea el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal así como el Impuesto sobre las Rentas del Capital. También hay que mencionar la creación del Impuesto Industrial con dos conceptos: la Licencia Fiscal (cuotas fijas) aplicable a todas las personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, así como la Cuota de Beneficio (cuota variable), aplicable a las personas físicas;

b) En relación a la imposición sobre sociedades, se proclama la autonomía del Impuesto sobre Sociedades ya que se crea el Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas que reemplaza a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades;[168]

c) Se sustituye el gravamen progresivo por tipos proporcionales;

d) Se establece una cuota mínima por actividades así como la aplicación del sistema de evaluación global y se instituye un gravamen complementario antimonopolio.

---

parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países, op. cit., págs. 191 a 194.

168 Sobre las principales modificaciones incorporadas por el nuevo Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas ver: GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades - Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, op. cit., págs. 317 a 337.

e) También se crea el llamado Fondo de Previsión para Inversiones así como el establecimiento de convenios con agrupaciones de contribuyentes para la exacción de determinados impuestos directos e indirectos.

Como indica Ramirez González, hay que destacar que "la definición del Impuesto sobre Sociedades como institución tributaria autónoma constituye una trascendente medida de la reforma de 1957 de mayor grado de lo que en un principio pudiera parecer. Al desgajar las tres tarifas de la Contribución de Utilidades en otros tantos tributos independientes, se rompía con una época al mismo tiempo que se colocaban los primeros jalones para la racionalización y modernización del sistema".[169]

Con respecto a la reforma de 1964, esta tuvo su justificación "en un triple grupo de principios: la finalidad recaudatoria o razones de rendimiento[170], el perfeccionamiento de los procedimientos de distribución o técnica del reparto de la carga fiscal y el servicio a los fines de la política social y económica".[171] En relación con el Impuesto sobre Sociedades, la reforma significó todo un avance al respecto. En ese sentido, la Ley 41/1964 de 11 de junio incorporó cambios importantes. En primer lugar, sustituyó la antigua Contribución General sobre la Renta por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que junto con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto General sobre Sucesiones tendrían categoría de principales, pasando todos los impuestos de producto a constituir impuestos a cuenta de los primeros. Podemos ver una mayor aproximación hacia la personalización del impuesto en cuestión.[172]

---

169 RAMIREZ GONZALEZ, Francisco: *La imposición sobre sociedades a partir de 1957*, Hacienda pública Española Nos. 24-25, Madrid, 1973, pág. 77.

170 A pesar de las afirmaciones del Ministro de Hacienda, Mariano Navarro Rubio, el cual afirmaba que la Ley de 1964 no tenía como finalidad primordial el incremento de la recaudación. Al respecto ver: NAVARRO RUBIO, Mariano: *Objetivos de la Reforma Tributaria, La Reforma Tributaria*, Boletín de Estudios Económicos Nº 63, 1964, pág. 664; y GOTA LOSADA, Alfonso: *Tratado del Impuesto de Sociedades - Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, op. cit., págs. 338 y ss.

171 RAMIREZ GONZALEZ, Francisco: *La imposición sobre sociedades a partir de 1957*, op. cit., pág. 90.

172 Aunque nuestro objetivo es analizar el tratamiento de los establecimientos permanentes en la ley en cuestión, no queremos dejar de indicar, a modo de resumen, las diversas modificaciones introducidas por la Ley 41/1964 respecto al Impuesto sobre

En segundo lugar, en relación a las sociedades residentes en el extranjero que realizan negocios en España y su relación con los establecimientos permanentes, se establecen novedades importantes que van aproximándose cada vez más al concepto de establecimiento permanente en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades actualmente vigente.[173] Veamos pues cuál es el tratamiento de las Sociedades extranjeras que operan en España así como el concepto de establecimiento permanente en la Ley 41/1964.

Debemos comenzar refiriéndonos al artículo 69 el cual señala como sujetos pasivos del Impuesto a las Sociedades y entidades jurídicas resi-

---

Sociedades. Además de la articulación ya mencionada de los impuestos de producto con el impuesto en cuestión, debemos mencionar, entre otras novedades, el establecimiento del "valor de mercado" para la determinación de las plusvalías o minusvalías de enajención; así mismo, se admite la compensación de pérdidas fiscales hacia adelante; se extiende el régimen de Previsión para inversiones a todas las actividades; se crea el régimen de inversiones anticipadas así como la reserva (exenta) para inversiones de exportación; se impulsa la regularización de balances; se establece una regulación más precisa y comprensiva de los gastos deducibles para la determinación del beneficio fiscal; se suprime el Impuesto de Valores Mobiliarios y se crea el gravamen especial del 4% sobre el beneficio de las sociedades anónimas. Con respecto al régimen de las sociedades residentes en el extranjero con negocios en España, es importante señalar que el artículo 73, apartado tres, deroga el régimen de cifra relativa de negocios, por lo que se reinstaura el sistema de contabilidad separada.

173 Al respecto, la exposición de motivos de la ley señala que en primer lugar, "se revisan los criterios tradicionales con que estaba configurada la tributación de las sociedades extranjeras en España. No es posible desconocer el progreso que desde la fecha en que fue instaurada la Contribución de Utilidades ha venido realizándose para evitar la doble tributación internacional, y muy en especial la necesidad de adaptar la legislación española a tales innovaciones. La participación de España en Organismos internacionales, y muy en especial su incorporación a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, han determinado ya unas perspectivas de aplicación de las normas de conflicto en condiciones distintas de las previstas en nuestra legislación interna. Debe asímismo tenerse presente el desarrollo de los convenios de doble imposición que España ha concluido o que debe celebrar en los próximos años como consecuencia de una creciente relación con las economías de otros países. Tales negociaciones imponen la necesidad de establecer en forma homogénea los criterios inspiradores del régimen tributario aplicable a los extranjeros. Finalmente, en orden a la mecánica administrativa, debe llamarse la atención sobre la superación del principio de la cifra relativa de negocios por la aplicación del sistema de contabiliadad separada, en cuanto a la actuación de las empresas extranjeras en España. La ley postula la aplicación de criterios consagrados por la práctica universal".

dentes en el extranjero "que realicen negocios en territorio nacional por medio de establecimiento permanente u obtengan rentas en dicho territorio". Así mismo, el artículo 73 de la ley, establece la obligación real de contribuir para las sociedades y entidades jurídicas residentes en el extranjero sujetas al impuesto.[174] Las mencionadas sociedades estarán gravadas solamente por la renta o beneficio neto obtenido en territorio nacional, determinado conforme a las normas aplicables a las entidades residentes en España. Sin embargo, añade que cuando dichas sociedades y entidades realicen negocios en España por medio de "establecimiento permanente", sus gastos de dirección así como los generales de administración serán deducibles a efectos del impuesto en cuestión en aquella parte que "racionalmente" pueda imputarse a dicho establecimiento. El Jurado Tributario deberá de resolver las discrepancias que sobre cuestiones de hecho se susciten al aplicar la ley. Respecto a la deducción de gastos, la ley no especifíca los alcances del termino "racionalmente". En todo caso, el Jurado Tributario se encargaría de aclarar las dudas que pudieren surgir al respecto. Por último, la norma en cuestión emplea a la vez los términos sociedades y entidades. Consideramos más adecuado la utilización del término "entidades" simplemente y no su utilización junto con el de "sociedades". Las sociedades también son entidades por lo que la ley estaría pecando de redundancia.

De otro lado, debemos indicar que la Ley de 1964 establece en su artículo 72 que "en todo caso se considerará renta obtenida en España", por sociedades o entidades residentes en el extranjero, aquella que esté sujeta a alguno de los impuestos que a cuenta del de sociedades, se exigen en España.[175] Las razones de este artículo se fundamentan en que, al

---

174 El artículo setenta de la ley, en su primer párrafo, establece la obligación personal de contribuir para todas las sociedades y entidades jurídicas residentes en España, las cuales quedarán sujetas al impuesto por la totalidad de las rentas o beneficios obtenidos tanto en territorio español como fuera de él. Añade que se considerarán sociedades y entidades jurídicas residentes en España las que en ella se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas o tengan su domicilio social.

175 En la Legislación anterior a 1964, todos los entes sometidos al Impuesto sobre Sociedades estaban gravados por dos conceptos: una "cuota mínima" sobre el capital de cualquier sociedad por el hecho de realizar negocios en España (esta cuota mínima consistía hasta 1957 en la aplicación de un tipo fijo sobre el capital de la sociedad); y una segunda cuota por "beneficios" que, a partir de 1957, conformaba el gravamen ordinario del impuesto en cuyo caso la sujeción al mismo se determinaba

lado del criterio o principio del establecimiento permanente para gravar las rentas que obtenga una sociedad extranjera que realiza negocios en España, existe un segundo criterio, mencionado en el artículo 69 de la ley, el cual consiste en la simple obtención de rentas en territorio español. Lo que sucede es que en la práctica tributaria de la época, el segundo criterio era muy difícil de aplicar ya que las posibilidades de un adecuado control de las rentas obtenidas en España sin establecimiento permanente eran muy difíciles. De allí que el artículo 72 mencionado establezca que "en todo caso..." etc. Por tanto, el criterio o principio del establecimiento permanente era el más fácil de aplicar y en realidad en la práctica, el único que se aplicaba al gravamen de las sociedades extranjeras.[176]

Comencemos entonces a analizar el concepto de establecimiento permanente en la ley de 1964.[177] Será el artículo 71 el que lo defina, siempre por medio de la casuística. El mencionado artículo señala lo siguiente:

"Uno. Se entenderá que las sociedades o entidades jurídicas residentes en el extranjero realizan negocios en el territorio nacional por medio de establecimiento permanente *cuando directamente, o mediante apoderado, posean en alguna o algunas de sus provincias: oficinas, fábri-*

---

de acuerdo a si se trataba de un establecimiento permanente o no. A partir de la Ley de 26 de diciembre de 1957, la cuota mínima era calculada en base a un criterio de beneficio con lo que posteriormente, la Ley de 1964 señalará como impuestos a cuenta del de sociedades los demás impuestos directos. La suma de la cuotas de dichos impuestos directos constituirán en la práctica la "cuota mínima".

176 Cabe mencionar que el mismo artículo 72, en su apartado cuatro, establece lo siguiente: "En todo caso se considerarán rentas no sujetas a los impuestos sobre sociedades y sobre rentas del capital las obtenidas por personas o entidades residentes en el extranjero que hubiesen sido abonadas por sociedades residentes en España, cuando concurran las dos circunstancias siguientes:
Primera. Que se paguen directamente por un establecimiento permanente en el extranjero por dichas sociedades residentes en España.
Segunda. Que se satisfagan por razón de préstamo recibido y de patente de asistencia técnica utilizada por el citado establecimiento permanente y exclusivamente para sus fines".

177 Ver al respecto: GARRIGUES WALKER, Antonio: *Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)*, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 454 y ss.

cas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la sociedad o entidad, o cuando posean minas, canteras u otros lugares de trabajo en los que realicen todo o parte de su actividad.

Dos. Igualmente se entenderá que las sociedades o entidades jurídicas residentes en el extranjero realizan negocios en el territorio nacional por medio de establecimiento permanente *cuando efectúen en él obras de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de doce meses o cuando mediante instalaciones permanentes realicen suministros en España, aunque no tengan establecida representación en ella ni la instalación de suministro pertenezca a la entidad.*

Tres. Las operaciones realizadas en el territorio nacional por entidad extranjera, mediante *organizaciones especiales* para la venta o simplemente para la centralización de los pedidos que deban suministrar varias de ellas, crean para éstas la obligación de contribuir en España, aún en el caso de que la organización de ventas o centralización de pedidos tenga personalidad jurídica propia y se halle sujeta a contribuir por este impuesto.

La decisión sobre el hecho de que una entidad funcione como organización de venta o centralización de pedidos compete al Jurado Tributario" (los subrayados son nuestros).

Podemos apreciar de la citada norma y, en general, de todo el tratamiento que la ley de 1964 otorga a las sociedades extranjeras en España, una intención de apertura de la normativa española hacia unos criterios jurídicos más universales y modernos. Ello se deduce de la exposición de motivos de la ley. Preocupa al Legislador español la problemática de la doble tributación internacional. De allí los esfuerzos realizados en la firma y negociación de convenios de doble imposición. Era necesario adaptar la legislación española a los avances en relación a la problemática señalada. Este es uno de los motivos de la incorporación de un concepto de establecimiento permanente en la referida ley, más moderno y adaptado a las circunstancias de la época. Como indica la exposición de motivos, la modernización del sistema tributario en cuanto a sociedades extranjeras en España y la relación cada vez más continua con las economías de

otros países, han conducido a España, entre otras cosas, a la firma y negociación de convenios de doble imposición y a su incorporación a la O.C.D.E., así como al establecimiento de unos criterios más homogéneos aplicables a las sociedades extranjeras. Este avance se percibe en la concepción de establecimiento permanente recogido en la Ley de 1964, concepto fundamental en el régimen de tributación de las sociedades extranjeras. Se trata de un concepto con una clara influencia del Proyecto de 1963 de la O.C.D.E., aunque sin la definición abstracta que dicho Proyecto incorpora. Por tanto, "no se trata de una definición abstracta, al estilo del Proyecto de la O.C.D.E., sino de un concepto casuístico. En efecto, lo que el legislador español hace es crear una presunción *iuris et de iure* en relación con los casos en que debe entenderse que, a efectos del impuesto de sociedades, las entidades extranjeras realizan negocios en España mediante establecimiento permanente...".[178]

Volviendo al artículo 71 de la Ley 41/1964 y al concepto de establecimiento permanente, podemos ver que existen diversas novedades comparándolo con el texto refundido de 1922. En primer lugar, la ley se refiere a "sociedades o entidades" jurídicas residentes en el extranjero que realizan negocios en España, dejando de lado el término "empresa", cambio que consideramos acertado, aunque ya indicamos que nos parece redundante que la Ley se refiera a sociedades y entidades a la vez. En segundo lugar, se incluyen "las minas, canteras u otros lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad". La incorporación de las minas y canteras constituye una novedad aunque el texto de la norma, en cuanto a recursos naturales se refiere, tan sólo se limita a estas dos formas de establecimientos. Sin embargo, aunque de un lado pudiera interpretarse que los "otros lugares de trabajo" podrían estar relacionados exclusivamente a las minas y canteras, de otro lado, vemos en esta frase

---

178 MARTIN OVIEDO, J. M.: *La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento permanente en especial desde el punto de vista de la armonización de los futuros acuerdos sobre doble imposición*, Asociación Española de Derecho Financiero, Memoria 1967, Tomo I, Madrid, 1968, Ponencia española en el XXI Congreso de la I.F.A., pág. 97. Así mismo, véase: LOPEZ IBAÑEZ, Luis: *Ambito de aplicación del Impuesto de Sociedades - Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto - Doble imposición internacional*, Hacienda Pública Española Nos. 24-25, 1973, págs. 140 a 144; y ZANCADA PEINADO, Fermín: *Una revisión del concepto de establecimiento permanente*, op. cit., págs. 255-256.

una cierta influencia de la definición general o abstracta de establecimiento permanente plasmada en el Proyecto de la O.C.D.E. de 1963, en el párrafo primero de su artículo 5. El Proyecto de la O.C.D.E. hace referencia a "un lugar fijo de negocios" mientras que la ley indica tan sólo "lugares de trabajo" no incluyendo pues el elemento de fijeza del Proyecto, así como que éste sea un lugar de "negocios" aunque pudiera interpretarse la frase "lugar de trabajo" de la ley como lugar de "negocios" ya que el término "negocios" es muy amplio de por sí, al menos habría que definirlo con más precisión a como lo hacen los Comentarios al Proyecto. Así mismo, cuando se indica que son lugares de trabajo "en los que realicen toda o parte de su actividad" entendemos, como también lo hace el Proyecto de la O.C.D.E., que esto significa simplemente que la sociedad o entidad debe ejercer sus actividades en todo o en parte mediante dicho "lugar de trabajo".[179]

En tercer lugar debemos señalar que la ley considera establecimientos permanentes las "obras de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de doce meses o cuando mediante instalaciones permanentes realicen suministros en España, aunque no tengan establecida representación en ella ni la instalación de suministro pertenezca a la entidad". Respecto a las obras de construcción, instalación o montaje, claramente se observa la influencia del Proyecto de la O.C.D.E. Cabe observar una cierta duplicación de casos con respecto a las instalaciones ya que estas ya fueron mencionadas en el primer párrafo del artículo 71 en cuestión. Más interesante es la segunda parte de la frase referida a las "instalaciones permanentes". Como observa Martín Oviedo, el hecho de que la instalación permanente realice suministros aún cuando no pertenezca a la sociedad extranjera "implica una cierta contradicción con el enunciado general del caso, ya que ésta se refiere a 'suministros en España... mediante *instalaciones permanentes'*, mientras que la excepción

---

179 Ver la *Resolución de la D.G.I. de 25.11.1973* la cual estableció que para que una oficina pueda ser exceptuada del concepto de establecimiento permanente es preciso: 1° Que las actividades de la oficina se limiten a hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar. 2° Que tales actividades se realicen exclusivamente para la propia empresa; es decir, que no vayan dirigidas a terceros o clientes de ésta (Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública N° 113, 1974).

prevé el que esa 'instalación permanente' no pertenezca a la propia sociedad. Sin duda, el legislador español quiere salir con ello al paso de un posible fraude, efectuado mediante la interposición de titulares (personas físicas o jurídicas) ficticios".[180] Por último, la ley no define lo que entiende por "organizaciones especiales". Al parecer, la ley diferencia a dichas organizaciones de los establecimientos permanentes, aunque las hace tributar por las rentas que obtengan en España.

Cabe añadir que la tributación de las sociedades residentes en el extranjero que realicen negocios en España fue complementada por el Decreto 3.669/1965 de 9 de diciembre, que desarrollaba el artículo 73 de la Ley de 1964 relativa a la tributación de los beneficios de las mencionadas sociedades. Además de repetir lo señalado por la ley de 1964 ya comentada, hacía referencia a aspectos substanciales con respecto a la tributación de los establecimientos permanentes. Entre los aspectos más importantes tenemos, por ejemplo, la definición de capital asignado al establecimiento permanente como la diferencia entre el importe del activo español y el de las obligaciones de dicho establecimiento permanente para con terceros, deducido, en su caso, de aquella diferencia el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Así mismo, se establecían las reglas para la determinación de los beneficios netos consagrándose en los artículos 4 y 7 el criterio de la vinculación efectiva y el sistema de contabilidad separada. Puede verse en el artículo 4 una clara influencia del artículo 7, párrafo segundo, del Proyecto de la O.C.D.E. de 1963.[181]

---

180 MARTIN OVIEDO, J.M.: *La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento permanente...*, op. cit., pág. 99. El referido autor clasifica a los establecimientos permanentes de la ley de 1964 en dos grupos: 1) establecimientos permanentes derivados de la "posesión" de determinados elementos: oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la sociedad extranjera y las minas, canteras u otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad; y 2) establecimientos permanentes derivados de la "realización" de determinadas actividades: obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses y los suministros en España efectuados mediante instalaciones permanentes, aún cuando no se tenga representación en España o incluso cuando la instalación permanente no pertenezca a la sociedad extranjera.

181 El primer párrafo del artículo 4 del Decreto establece lo siguiente: "Para la determinación de los beneficios netos de las sociedades y entidades jurídicas residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio español por medio de establecimien-

Finalmente, debemos mencionar el "Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas" aprobado por Decreto 3.359/1967 de 23 de diciembre. Dicha norma en sus artículos 6, 20 y 21 no añade ninguna novedad respecto al concepto de establecimiento permanente, limitándose a repetir el concepto recogido por la Ley de 1964 y el tratamiento establecido para sus beneficios en el Decreto de 1965. A partir de estas normas hasta la reforma de 1978 no tendremos variaciones en el concepto y tratamiento de los establecimientos permanentes.

D. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Vamos a estudiar el concepto de establecimiento permanente en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir, la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, a la que denominaremos en adelante la LIS. En el siguiente capítulo estudiaremos el tratamiento que esta norma otorga a las rentas o beneficios de dichos establecimientos.

1. Concepto.

No podemos negar que el concepto de establecimiento permanente que la legislación española adopte es fundamental ya que dicho concepto constituye el centro de la tributación de los no residentes, es decir, su eje. De ello dependerá que un no residente tribute de una manera o de otra por las rentas que obtenga en España. Así mismo, la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 16 remite a la LIS la "calificación" de establecimiento permanente aplicable a las personas físicas no residentes, por lo que la LIS se convierte en la norma clave que definirá y clasificará a los establecimientos permanentes.[182]

---

to permanente, a los efectos de la estimación de la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades, serán atribuidos a dicho establecimiento permanente los mismos beneficios que habría podido obtener de tratarse de una empresa distinta y separada que ejerciese con total independencia actividades idénticas o análogas".

182 Sobre los establecimientos permanentes en general, ver los siguientes trabajos: CARBAJO VASCO, Domingo: *La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica...*, op. cit., págs. D-87 y ss; ALBERRUCHE HERRAIZ, Amparo:

Antes de analizar el artículo 7 de la LIS, el cual nos señala lo que esta Ley entiende por establecimiento permanente, es conveniente recordar que el artículo 4.b) de la LIS establece la obligación real de contribuir para todos los no residentes que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español. Esta norma también indica que se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, "entre otros", los rendimientos satisfechos por: empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español; personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio; y por establecimientos permanentes situados en el mismo. Lo señalado por el artículo 4 se complementa con lo establecido por los artículos 6 y 7 de la LIS. El artículo 6.2 indica que los sujetos pasivos por obligación real "únicamente" estarán sometidos al impuesto por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español a que se refiere el artículo 7 de la LIS.

Tributación de los no residentes en España: diversas cuestiones, op. cit., pág. 65; PONT i CLEMENTE, Joan Francesc: *Los impuestos sobre la renta y el patrimonio de los no residentes: un análisis doctrinal,* op. cit., págs. 69 y ss.; ECHEVERRIA i NOCI, Fsc. Xavier: *La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones*, op. cit., págs. 71 y ss.; MARTINEZ LAFUENTE, Antonio: *Notas sobre la tributación de los no residentes*, op. cit., págs. 11 y ss.; MATEU DE ROS CEREZO, Rafaél: *La tributación de los no residentes y su posible reforma (II)*, Impuestos, Tomo II, 1987; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Cuestiones de fiscalidad internacional en España,* op. cit., págs. 111 y ss.; EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., págs. 13 y ss.; OTERO CASTELLO, Juan: *El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances*, op. cit., págs. 1083 y ss.; FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *La tributación por obligación real (I)*, Carta Tributaria - Monografías Nº 8, 1.7.1985. Así mismo, sobre el Impuesto sobre Sociedades y los establecimientos permanentes en general, ver: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., págs. 590 y ss.; ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA, *Impuesto sobre Sociedades: comentarios al Reglamento*, MEH, Madrid, 1984; MORENO, CEREZO, Felix: *El Impuesto sobre Sociedades - Régimen general*, op. cit., págs. 40 y ss.; *Estudios del Impuesto sobre Sociedades* (in memoriam José Antonio García García), Barcelona, 1983; GONZALO Y GONZALEZ, Leopoldo: *El impuesto sobre Sociedades en España - Estudio teórico-práctico*, Madrid, 1990, págs. 153 y ss.; GONZALEZ Y GONZALEZ, José M. y otros: *Impuesto sobre Sociedades (Curso elemental)*, MEH, Madrid, 1987; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *Sistema tributario español y comparado*, op. cit., págs. 900-903; y FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTIN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco y PEREZ ROYO, Fernando: *Curso de Derecho Tributario - Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular*, Marcial Ponz, Ed. Jurídicas S.A., Madrid, 1991, págs. 310 y ss.

El mencionado artículo 7 de la LIS considera, "en todo caso", rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España, una enumeración de rendimientos clasificados, de un lado, de acuerdo al lugar en que esté situado el bien que origina la renta gravada y de otro lado, de acuerdo al lugar de realización o utilización de un servicio. De acuerdo al primer criterio tenemos: los obtenidos mediante establecimientos permanentes; los de inmuebles o derechos sobre los mismos; los provenientes de valores mobiliarios emitidos por sociedades residentes en España, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, así como dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España; y por último, los incrementos de patrimonio. De otro lado, de acuerdo al segundo criterio tenemos las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en España.

De acuerdo con el artículo en cuestión, la tributación del establecimiento permanente es una modalidad más de obtención de rentas en España, es decir, un caso más de obligación real de contribuir. Al respecto opina De Juan Peñalosa que en la legislación española anterior, "el establecimiento permanente había ido ganando paulatinamente entidad propia -aunque no personalidad jurídica- y personalidad fiscal... la legislación integrada en el Texto refundido del Impuesto consideraba al establecimiento permanente como una 'empresa distinta y separada' -artículo 20- reproduciendo casi literalmente el mismo precepto -artículo 7°.2.- del modelo de la O.C.D.E. La nueva Ley, por el contrario, trata de despersonalizar al establecimiento permanente". Y añade a continuación que "por un mimetismo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha configurado la tributación del Impuesto sobre Sociedades con un criterio dual -obligación 'personal' y obligación 'real' de contribuir-, incluyéndose al establecimiento permanente como un caso más de obligación 'real'. La tributación del establecimiento permanente no es encasillable en ninguno de ambos grupos de una manera plena, pero si hay que incluirlo en alguno (nos parece que no), creemos que está más cerca de la obligación 'personal'".[183]

---

183 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *El modelo de la O.C.D.E. y su influencia en la legislación fiscal española*, op. cit., pág. 240.

Nosotros también creemos, como ya lo hemos señalado en páginas anteriores, que la tributación del establecimiento permanente merece un tratamiento especial sin "encasillarlo" en ninguno de los dos tipos de obligaciones. Si bien se encuentra incluido en la obligación real de contribuir, opinamos como De Juan que la tributación del establecimiento permanente está más cerca de la obligación personal que de la real. Ello lo constataremos cuando estudiemos el tratamiento de sus beneficios en el siguiente capítulo. De otro lado, si bien es cierto que en la LIS, en comparación con las normas anteriores, hay una cierta despersonalización del establecimiento permanente, veremos más adelante que esto es sólo aparente pues el tratamiento y clasificación de las distintas clases de establecimiento permanente indicadas en el Reglamento de la LIS, demuestra un trato más particular o especial en relación a los mismos.

Así mismo, no debemos olvidar la fuerte influencia de la normativa internacional al respecto, es decir, tanto el tratamiento que se le da al establecimiento permanente en los modelos internacionales así como en los diversos convenios de doble imposición demuestran que la legislación interna de los Estados, en este caso la española, va perdiendo importancia y trascendencia para dar paso a la mencionada normativa por lo que "parece lógico concluir que para aquellas Entidades sujetas por obligación real, habrá que estar en cuanto al concepto de establecimiento permanente a lo que dispongan dichos Convenios bilaterales o multilaterales, con los que ciertamente está armonizada nuestra legislación interna, pero ya que pueden existir discrepancias y aplicar preferentemente el Derecho convencional, habrá que admitir... la aplicación subsidiaria e integradora del Derecho Común...".[184]

Cabe recordar que el artículo 2 de la LIS establece que el Impuesto sobre Sociedades se establecerá en todo el territorio nacional sin perjuicio de los tratados o convenios internacionales. Esta norma es confirmada por el artículo 3 del Reglamento del impuesto el cual menciona entre los Tratados y Convenios internacionales, aquellos para evitar la doble imposición sobre la renta "y los demás bilaterales que, aún tratando de materias distintas, contuvieran disposiciones que afecten a este impues-

---

184 MARIN ARIAS, Manuel: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo IV, Vol. I, op. cit., pág. 204.

to". Esto es complementado por el artículo 307 del Reglamento que, en relación con los establecimientos permanentes, indica que "con carácter general, las normas contenidas en la presente sección se aplicarán sin perjuicio de lo que figure establecido en los convenios de doble imposición vigente".[185]

185 Así por ejemplo, en la *Resolución del TEAC de 6 de mayo de 1988* se resolvió el caso de una sociedad residente en el Reino Unido que obtuvo beneficios empresariales en España. Se decidió que los obtuvo sin establecimiento permanente en este territorio, por lo que, en aplicación del Convenio de doble imposición entre España y Reino Unido, dichos beneficios no se encontraban sujetos al Impuesto sobre Sociedades español. Los fundamentos de Derecho son los siguientes: En primer lugar, al conformar los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados en el BOE, parte del ordenamiento interno, tenemos que los Convenios fiscales hacen que en cada Estado coexistan dos tipos de medidas: normas internas aplicables a todas aquellas personas, bienes o rentas de países con los que no hay Convenio y normas aplicables a personas, bienes o rentas de los países con los que hay un Convenio internacional. En estos casos, en vez de aplicar la norma interna, se aplica la norma contenida en el Convenio. En segundo lugar, el artículo 7 del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectue operaciones en el otro Estado mediante un establecimiento permanente. En este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente. Por tanto, sólo estarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades español los beneficios enpresariales obtenidos por una sociedad residente en el Reino Unido, si dichos beneficios proceden de un establecimiento permanente de dicha sociedad y situado en España. Es así que en base al artículo 5 del Convenio que define a los establecimientos permanentes y en los Comentarios al mismo artículo del Modelo de la O.C.D.E. y teniendo en cuenta que el artículo 7.a) y siguientes de la LIS tienen carácter supletorio ya que "son aplicables a los beneficios obtenidos por sociedades residentes en países con los cuales España no haya establecido convenios para evitar la doble imposición internacional", sólo habrá que tener en cuenta el Convenio mencionado a efectos de ver si existe o no establecimiento permanente en España. En el caso en cuestión, al no cumplir con la definición general del artículo 5.1 del Convenio, se recurrió a los ejemplos de los párrafos siguientes, en especial a analizar si existe una obra de construcción, instalación o montaje con duración de más de doce meses. Al comprobarse que las actividades desarrolladas por la sociedad no residente en España no constituían obras de construcción, instalación o montaje, al margen que ya tuvieran desarrollándose dieciocho meses, se concluye que la sociedad no residente ha obtenido beneficios empresariales en España sin establecimiento permanente por lo que no se encuentra afecta al Impuesto sobre Sociedades español en virtud del artículo 7 del Convenio (BANACLOCHE, Julio: *CISS, Revista de actualización - materia fiscal, Jurisprudencia Tributaria,* op. cit., pág. 80-1-C-5).

La fiscalidad del establecimiento permanente tiende pues a internacionalizarse dejando para un segundo plano la normativa interna. Ello lo hemos podido comprobar con la variada red de convenios de doble imposición que va firmando o negociando España hasta el día de hoy, cada uno con un concepto y tratamiento de establecimiento permanente adecuado a las diversas realidades de los Estados firmantes de los convenios, dejando para un lugar supletorio el tratamiento otorgado al establecimiento permanente en las legislaciones internas.[186]

En relación al concepto de establecimiento permanente, el artículo 7 de la LIS establece lo siguiente:

"Se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los siguientes:

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su du-

---

186 Al respecto, Martín Oviedo ante el XXI Congreso de la I.F.A. plantea "que se contemple el problema de que la definición de establecimiento permanente o, en su caso, los criterios para la sujeción de las sociedades extranjeras difieran, por la amplitud de sus supuestos, en el Derecho convencional y en el Derecho interno. Esta diferencia se da -como se ha comprobado- en cuanto al caso de España, aunque, en la práctica, es mucho menor, como ya dijimos, de lo que la letra de los preceptos haría suponer. Ahora bien; el que existan tales diferencias no provocará, en buena lógica jurídica, problemas, puesto que, según acabamos de indicar, hay diversidad de supuestos materiales y personales a los que aplicar tales grupos de normas. Los únicos puntos de roce podrían aparecer en el Derecho convencional, cuando el respectivo convenio ('*lex specialis*') callase y fuera preciso acudir al criterio del Derecho interno ('*lex generalis*') para resolver el supuesto no previsto en aquél. Pero, en rigor, la técnica jurídica posee hoy unos procedimientos para la resolución adecuada de estos problemas, que no son exclusivos, como es obvio, del caso que contemplamos" (MARTIN OVIEDO, J. M.: *La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento permanente...*, op. cit., págs. 140-141).

ración sea superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, o cuando posean minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales o artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad".

De la definición citada podemos apreciar que es muy semejante a la de 1964 y por ende a la del Texto refundido de 1967. Sin embargo existen ciertos matices que es importante destacar. En primer lugar, la LIS se refiere al término "sociedad" y "sujeto pasivo" dejando de lado el de "sociedades o entidades" utilizado por la legislación anterior. Nosotros hubiéramos preferido el término "entidades" simplemente, por considerarlo más adecuado. Así mismo, se sustituye el término "negocio" por el más amplio de "explotación económica", término que es definido en el último párrafo del artículo 5.2.f) de la LIS.[187]

En segundo lugar, se han incluido las sedes de dirección así como los pozos de petróleo o de gas, las explotaciones agrarias, forestales, pecuarias así como cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Aquí la influencia del Modelo de la O.C.D.E. de 1977 es clara llegando la LIS a ser más amplia en este punto que el Modelo. Además de la inclusión de estas nuevas figuras, el concepto abarca todas las posibles formas de explotación que ha futuro pudieran existir de recursos naturales, cosa que no hace el Texto refundido de 1967, lo cual significa un avance en el desarrollo del concepto de establecimiento permanente.

En tercer lugar, aunque la LIS no incluye una definición general o abstracta como sí lo hace el Modelo de la O.C.D.E., se repite la frase in-

---

187 El indicado párrafo señala lo siguiente: "A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Sobre las novedades de la LIS en cuanto al concepto de establecimiento permanente y el anterior Texto refundido ver: SANCHEZ-CORTEZ Y ALGUACIL CARRASCO, José María: *Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Sociedades*, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero - Impuesto sobre Sociedades, I.E.F., Madrid, 1982, págs. 265 a 267.

cluida en el Texto refundido de 1967, es decir, el de incluir "otros lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad". Nos reafirmamos en nuestra opinión al respecto en el sentido de que, a pesar que el reglamento no desarrolla el significado de la frase, podría tratarse de una cierta definición abstracta de establecimiento permanente, influencia del Modelo de la O.C.D.E. Como indicamos cuando nos referimos a la Ley de 1964, a pesar de no incluirse el elemento de fijeza del Modelo, podría interpretarse "lugar de negocios" como lugar de trabajo. Es pues una posibilidad que simplemente anotamos.[188]

En cuarto lugar, la LIS repite la consideración como establecimiento permanente de las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración sea superior a doce meses. Al respecto, cabe recordar que España estableció una reserva en relación a este apartado en el Modelo de 1977 el cual fue repetido y ampliado en el Modelo de 1992.[189] Además,

---

188 Ver la *Contestación a Consulta Vinculante de 20.9.1983* en la que se concluye que no constituye un caso de establecimiento permanente la simple remisión de mercancía para su venta en España, de una matríz Estadounidense a través de un depósito franco y con las facilidades al tráfico comercial internacional que toquen. La D.G.T. señala que "de la descripción del concepto de establecimiento permanente que aparece en el artículo 7° de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y 19 a) de su Reglamento, se deduce como sus características más releventes el consistir en un 'lugar fijo de negocio desde el cual se realiza la totalidad o parte de la actividad empresarial" (CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: *Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 65-66). Se puede apreciar la importancia que, para la D.G.T., posee la definición abstracta señalada en el Modelo de la O.C.D.E..y cómo es tomada esta en cuenta a pesar que la LIS no la menciona. Al respecto, De la Villa al comentar el artículo 7 de la LIS y compararlo con el Modelo de la O.C.D.E. de 1977, indica entre otras cosas, que "el concepto de establecimiento permanente se define de forma general (lugares de trabajo donde se realiza todo o parte de la actividad) y de modo analítico (sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres..." (DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 112).

189 Como se recordará, España se reservó el derecho de poder gravar a una empresa que tenga un establecimiento permanente en España, aún cuando la obra de construcción o de montaje no exceda de doce meses, si la actividad de la empresa en España ofece un cierto grado de permanencia en el sentido del Modelo. Así mismo, se reserva el derecho de gravar a una empresa como poseyendo un establecimiento permanente en España cuando dicha empresa ejerza actividades de vigilancia en su territorio durante más de doce meses en relación con una obra de construcción o de montaje cuya duración exceda igualmente de doce meses.

en diversos convenios de doble imposición firmados por España, el plazo acordado para definir una obra de construcción, instalación o montaje como establecimiento permanente es de seis meses.[190] Así mismo, la LIS a omitido la referencia que se hacía en la legislación anterior a las denominadas "instalaciones permanentes". ¿Cabría preguntarse si se incluyen a las empresas inmobiliarias constructoras de edificios? opinamos que esta posibilidad se encuentra incluida en las obras de construcción, instalación o montaje que superen los doce meses. Respecto a las empresas inmobiliarias, las economías tradicionales no consideraban a las rentas de posesión como beneficios empresariales. Actualmente es diferente ya que tanto el arrendamiento en masa de bienes muebles o inmuebles realizados de manera organizada constituye una actividad empresarial. El Modelo de la O.C.D.E. incluye en sus Comentarios a los beneficios de las empresas inmobiliarias como una posibilidad a incorporar en los convenios bilaterales. Lo mismo sucede en diversos convenios firmados por España en los cuales se incluyen como ganancias de capital los casos de ventas de acciones de dichas empresas. Por tanto, "las actividades inmobiliarias organizadas en forma empresarial y ejercidas en España a través de una oficina, una sucursal o, en general, de una instalación fija de negocios, pueden sujetarse al impuesto, como beneficios empresariales obtenidos a través de establecimiento permanente y no como rentas de posesión".[191]

En quinto lugar, cabe destacar que la LIS no incluye los supuestos "negativos" de lo que el Modelo, en su párrafo 4 del artículo 5, no considera como establecimientos permanentes.[192] Esta lista incluye, tanto en el Modelo de la O.C.D.E. como en diversos convenios de doble imposición, las actividades siguientes: almacenar, exponer o entregar bienes o mer-

---

190 Este es el caso de los Convenios firmados, por ejemplo, con Brasil, Estados Unidos, Filipinas, República Popular China y México.

191 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 592. Del mismo autor ver sobre el tema en cuestión: *Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente*, Gaceta Fiscal Nº 32, 1986, pág. 127-129; y *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 117 y ss.

192 Marín Arias deja planteada la cuestión en el caso de "si las exclusiones del concepto de establecimiento permanente que contiene en apartado 4 del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E., serían aplicables, por vía de interpretación o de integración, para completar el sentido del epígrafe a) del artículo 7 de nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades" (MARIN ARIAS, Manuel: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo IV, Vol. I, op. cit., pág. 205).

cancías; depósitos de bienes o mercancías para ser trasformados por otra empresa; la compra de bienes o mercancías; el recoger información para la empresa o casa central; y a modo de regla general, cualquiera otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria de una principal. La LIS en cambio, incluye a los almacenes, instalaciones y tiendas u "otros establecimientos".[193] Con esta última frase se deja abierta la posibilidad de incluir otras instituciones u organizaciones como establecimientos permanentes. Al respecto, Enrique Piedrabuena indica lo siguiente: "La Ley española agrega a la lista usual el término 'otros establecimientos', término que no se incluye en los Convenios suscritos por España o en el Modelo de la O.C.D.E. que España sigue. Debe entenderse que se trata de un celo del legislador español y una repetición innecesaria para cubrir aparentemente cualquier otra posibilidad hipotética, caso que no se considera en dichos Convenios ni en el Modelo de la O.C.D.E. En todo caso, debe interpretarse que estos 'otros establecimientos' tienen que servir para realizar una explotación económica dentro del territorio..." y añade que "España no consigna en su ley interna excepciones al concepto de 'establecimiento permanente'; sin embargo las acepta, implícitamente (se contiene en todos los Convenios que ha suscrito...)".[194] Esto último responde a la cuestión planteada por Marín Arias. Si bien es cierto que la LIS no recoge las excepciones establecidas por el Modelo, la totalidad de convenios firmados por España para evitar la doble imposicion sí las contemplan, lógicamente con las respectivas adaptaciones como se vió cuando se trató el tema de los convenios. En el caso de un establecimiento permanente en España de una sociedad residente en un Estado con el cual España no tiene convenio, habrá de limitarse a lo indicado por el ar-

---

193 Véase al respecto la *Contestación a Consulta de 19.2.1991* en donde se considera establecimiento permanente a un almacén ubicado en territorio español para atender los pedidos efectuados por clientes españoles. La única cuestión pendiente, indica la D.G.T., es la de determinar si dicho establecimiento permanente es de los que no cierran ciclo mercantil completo, esto es, que se destina al depósito y gestión de existencias para servir pedidos efectuados sin su participación, o se considera como de actividad continuada, es decir, que realiza ventas a clientes españoles (CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: *Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 75-76).

194 PIEDRABUENA, Enrique: *El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del Impuesto sobre la Renta*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Nos. 160-161, 1982, pág. 1248.

tículo 7 de la LIS a efectos de determinar si existe o no un establecimiento permanente en territorio español.

No podemos negar que a España le conviene, en vista de la importancia y trascendencia que tiene, un concepto de establecimiento permanente amplio, a pesar de la influencia del Modelo de la O.C.D.E.[195] La LIS ha conservado esta influencia pero "se mantiene por el legislador español dentro de unos límites prudentes, es decir, no se ha dejado llevar al terreno en que el Modelo de la O.C.D.E. se mueve. No puede olvidarse que la O.C.D.E., es un organismo que agrupa a la mayor parte de los países industrializados y exportadores de capital y técnica y que dentro de este Organismo, España se encuentra en situación de desventaja económica porque nuestra industrialización es menor y seguimos siendo un país importador de capitales. Nuestros intereses no coinciden -son contrapuestos en muchos aspectos-, con los de otros miembros de la organización y esta contraposición se manifiesta también en el terreno fiscal. La noción de establecimiento permanente, en cuanto determina la obligación de tributar en el país donde radica o se instala el establecimiento, cobra extraordinaria importancia. Parece lógico que los países cuyas empresas desarrollan su actividad a lo largo y ancho del mundo propendan a dar un noción estrecha o restringida de establecimiento permanente con el fin de evitar, en lo posible, que sus empresas caigan en la órbita de otras soberanías fiscales. Este espíritu impregna el Modelo de la O.C.D.E., donde al propio tiempo que define la norma positiva lo que es establecimiento

---

195 Definitivamente, la concepción de establecimiento permanente en la LIS es más amplia que la del Modelo de la O.C.D.E. Al respecto María Eguinoa observa lo siguiente: "La definición dada por la Ley española al EP es, por tanto, más amplia, al considerar también, por ejemplo, como EP una oficina de información en España, o el mero depósito en nuestro país de bienes de la empresa". Indica además que no es necesario añadir como elemento característico del establecimiento permanente el carácter productivo o elemento de productividad, si se le quiere denominar así, para definirlo. Como se recordará, esto ya fue observado por los Comentarios al artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E. Eguinoa aplica pues para la Ley española, lo indicado por el Modelo al señalar que "...para clasificar lo que se considera EP no se atiende a la obtención efectiva de beneficios por parte del EP, sino que basta una mera presencia física para que exista EP, aunque con ella el no residente no obtenga directamente un rendimiento" (EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., págs. 11-12).

permanente delimita su concepto con definiciones negativas de lo que 'no es establecimiento permanente".[196]

En sexto lugar, nuestra ley se refiere a las "agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo".[197] Esta frase nos recuerda al párrafo 6 del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E. el cual se refiere a los agentes independientes. Así mismo, la

---

196 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *El modelo de la O.C.D.E. y su influencia en la legislación fiscal española*, op. cit., págs. 238-239. Así mismo, el referido autor señala en otro trabajo que "la noción de establecimiento permanente pasa de no tener casi importancia y significación a ser prólificamente, pero no bien, regulado, aunque este aspecto merecería consideración separada" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Cuestiones de fiscalidad internacional en España,* op. cit., pág. 112).

197 Ver la *Contestación a Consulta Vinculante de 26.4.1982* en la que se concluye que una oficina de representación tiene la consideración de establecimiento permanente ya que asi se deduce de sus funciones de "asistencia y coordinación" de las actividades de la Sociedad no residente, por lo que se encuentra incluida en la definición de establecimiento permanente señalado por el artículo 7.a) de la LIS (*CISS Sociedades*, Regímenes Especiales, op. cit., págs. 948/1-948/2). Ver también las siguientes Contestaciones de la D.G.T.: - La *Contestación a Consulta Vinculante de 24.1.1979* en la que se señala que "en el caso de que efectivamente la Oficina sea de representación su consideración como establecimiento permanente dependerá de que ostente una representación directa, es decir, que contrate en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, sin que sea admitida otra posible modalidad de representación... en cualquier otro caso la Oficina será considerada como establecimiento permanente y vendrá obligada a tributar de acuerdo con la normativa contenida en la citada Ley 61/1978"; la *Contestación a Consulta de 27.2.1987* en la que se considera como establecimiento permanente la actividad de una oficina de representación en España que se concreta, de acuerdo con la escritura de apertura de dicha oficina, a favorecer los contactos y los intercambios, industriales y tecnológicos, entre la Federación y los industriales españoles y portugueses, por lo que se trata de una oficina de intermediación y representación, concepto no exceptuado como establecimiento permanente por el artículo 5 del Convenio para evitar la doble imposición Hispano-Francés; y por último, la *Contestación a Consulta de 15.2.1990* en la que, de acuerdo al artículo 5º apartado 4 del Convenio para evitar la doble imposición Hispano-Belga, se considera como establecimiento permanente al representante de una empresa belga, y empleado dependiente de la misma, con facultades para concluir contratos en nombre de dicha empresa ya que "se entiende que una persona tiene facultades para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa de la cual depende aunque el contrato sea firmado por otra persona con residencia en el Estado en que la empresa esté situada" (CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: *Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 66-67 y 74).

LIS se refiere a los casos de actuación mediante apoderados, agencias o representaciones "autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo" lo cual nos recuerda el párrafo quinto del artículo 5 del Modelo. Se puede ver la influencia del Modelo en estos aspectos. Por último, debemos añadir que la LIS incorpora la idea de "base fija" sin mencionar este término, ya que incluye las actividades profesionales o artísticas, esto aplicable especialmente a las personas físicas.[198]

Puede decirse que el artículo 7.a) de la LIS mantiene, al igual que en las legislaciones anteriores, el mismo modo casuístico de concebir al establecimiento permanente. No existe pues una definición general de establecimiento permanente como en los Modelos de la O.C.D.E. o de las Naciones Unidas. Tan sólo se indica un conjunto de supuestos mediante los cuales se considera que una sociedad extranjera realiza operaciones en España mediante un establecimiento permanente. De dichos supuestos se puede deducir que se trata de determinar la existencia de un lugar de trabajo que sea en lo posible fijo, es decir, que goce de cierta permanencia tanto de lugar como en el tiempo. Hay que mencionar que la excepción la constituyen las empresas dedicadas a la navegación marítima o aérea las cuales son gravadas exclusivamente en el Estado en donde se encuentre su sede de dirección aunque posean establecimientos permanentes en otros Estados. El apartado 4 del artículo 5 de la LIS indica que el Ministerio de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de las Entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes.

No creemos conveniente el señalar una definición única de establecimiento permanente en general. Hay muchos factores que influyen en su configuración, como ya se pudo constatar al estudiar los diversos modelos internacionales, así como las variadas conceptuaciones y matices plasmados en los diversos convenios de doble imposición. Un concepto

198 Observa González Poveda que en el artículo 7.a) en cuestión, "las actividades empresariales de las sociedades no residentes aparecen ligadas a una base fija de negocios o a un lugar de trabajo, criterio que no se sigue en las actividades profesionales y artísticas en las que su mera realización supone la existencia de un establecimiento permanente aunque de hecho no exista una base fija de actuación" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 591).

único tendría que necesariamente amoldarse a las diversas necesidades e intereses de los países al momento de negociar sus convenios bilaterales. Se podrán establecer aspectos generales o comunes como ya señalamos cuando se estudió el concepto en el Modelo de la O.C.D.E., es decir, el elemento de fijeza, lugar de negocios, etc. Pero establecer los alcances o limitaciones de dicha noción depende ya de lo que se acuerde al momento de negociar. Como señala Guijarro Zubizarreta, "en definitiva se configura al EP como un nucleo económico con personalidad fiscal propia en cuanto capaz de generar por sí solo un beneficio susceptible de imposición. Bien es verdad que aunque el concepto, en abstracto, es de general aceptación, su concreción viene influida por múltiples factores, entre los que destaca el carácter exportador o importador de capitales del país que pretende aplicarlo".[199]

Sobre el artículo en cuestión tenemos diversas opiniones. Así por ejemplo, Zancada Peinado opina, comparándolo con la legislación del Texto refundido, que se puede apreciar "1. Una mejor sistematización en la enumeración y una mayor precisión... 2. Una más clara generalización, pretendiendo incluir, sin que quepa lugar a dudas, todos los rendimientos e incrementos de patrimonio realmente obtenidos en España, según el criterio territorial que preside la obligación real de contribuir. 3. Una disminución de la importancia atribuida al concepto de establecimiento permanente, que pasa a ser un medio para la sujeción de una categoría de renta más, la cual, por otra parte se delimita expresamente al decir 'rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole' en lugar de la antigua terminología de 'renta o beneficio neto' obtenido de 'negocios en territorio nacional' a lo que hay que añadir la definición contenida en el artículo 5° de la nueva Ley de lo que se entiende por rendimientos de una explotación económica, no obstante para los efectos que es dada. 4. Una definición de establecimiento permanente más sencilla, amplia y flexible, recogiendo así la tendencia que se manifiesta en el Derecho Comparado... en definitiva... entendemos que el nuevo impuesto recoge la necesidad de la atribución de la soberanía fiscal en función de la realidad económica. Por ello el concepto de establecimiento permanente y su

---

199 GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente,* op. cit., pág. 213.

operatividad se reduce a unos términos más precisos, flexibilizándose y adaptándose más de cerca a la realidad del hecho económico...".[200]

De otro lado, Fernández Briones opina que "el concepto de establecimiento permanente contenido en el artículo 7°, a), de la Ley del Impuesto tiene mayor amplitud que la usual en nuestros convenios y en el artículo 5° de los modelos de la OCDE, al mismo tiempo ha sido objeto de una interpretación extensiva, tendente a considerar que cualquier actividad con alguna presencia física en España conlleva la calificación de establecimiento permanente. En mi opinión, no es un criterio perfecta-

---

200 ZANCADA PEINADO, Fermín: *Una revisión del concepto de establecimiento permanente*, op. cit., págs. 257-258. Al respecto, De Juan Peñalosa opina que es un exceso el que se grave en España toda renta satisfecha por un no residente en España: "Una consecuencia -grave, a nuestro juicio- de esta despersonalización del establecimiento permanente es la de considerar gravable en España toda renta satisfecha por un residente en España (artículo 4° - 6° del nuevo Texto legal), sin más matizaciones. La O.C.D.E., considera, en efecto, gravable en el país de origen las rentas satisfechas por un residente del mismo, pero cuando tales rentas se pagan por un establecimiento permanente situado en el extranjero de una empresa residente, sitúa el origen de tal renta en el extranjero si la renta es consecuencia de capitales o servicios afectos a aquel establecimiento. Otro tanto establecía el artículo 8° del Texto refundido siguiendo el criterio -acertado según creemos- de la O.C.D.E.. La nueva Ley olvida, que una empresa residente puede tener establecimientos en el extranjero que -en virtud de su autonomía-, pueden contratar préstamos, servicios, asistencia técnica, etcétera, para su propio uso y finalidad y que las rentas pagadas por tal establecimiento -es decir por un residente en España-, no debieran gravarse por el Impuesto sobre Sociedades español, entre otras razones por la cuasi imposibilidad de exigir el impuesto. La Ley ha prescindido de los límites que a la soberanía fiscal imponían, tanto la O.C.D.E., como el Texto refundido. Ello nos parece una desmesura por cuanto extiende la soberanía fiscal (por obligación real) más allá de donde tal soberanía cabe ejercerla. Piénsese, por poner un ejemplo, en las rentas pagadas por un establecimiento permanente en el extranjero de una empresa española por razón de asistencia técnica (o por cualquier otra causa), prestada por una sociedad extranjera para el propio establecimiento. Al ser satisfechos tales rendimientos por un residente en España -la empresa es española-, deben sujetarse al Impuesto sobre Sociedades español, con las obligaciones consiguientes de retención, designación por parte de la empresa extranjera de un representante en España, etc. Es más que dudoso que la empresa extranjera perceptora de tales rendimientos se avenga a cumplimentar todos los requerimientos legales, dejándose así incumplido el propósito del artículo 4° de la Ley. Más aún, la exigencia a ultranza de su cumplimiento, sobre ser inutil, dejaría a las empresas españolas que actúan en el extranjero por medio de sucursal, en difícil situación" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *El modelo de la O.C.D.E. y su influencia en la legislación fiscal española*, op. cit., págs. 241-242).

mente válido si es consecuencia de una opción política clara sobre la forma en que deben gravarse los rendimientos obtenidos por los no residentes".[201]

Diversas contestaciones a consultas vinculantes de la D.G.T. sobre el tema de los establecimientos permanentes indican, por ejemplo, que se considera establecimiento permanente una oficina de información en España, "cuyo único objeto es realizar actividades informativas sobre cuestiones financieras y económicas en general, así como sobre mercados bursátiles de metales y de futuros" (*Consulta Nº 13 de la Orden de 17 de junio de 1981*). También se considera que existe un establecimiento permanente en España cuando una sociedad no residente destaca en España una persona especializada con el objeto de controlar el mantenimiento y explotación de aquellos barcos fletados por la compañía que toquen puertos españoles. Dicho control se extiende tanto a la supervisión del avituallamiento de tripulaciones como al aseguramiento de que las reparaciones efectuadas, en su caso, cumplan con las debidas condiciones. Para el desarrollo de esta actividad es necesario abrir una oficina de representación en Algeciras. La D.G.T. entiende que la finalidad principal de la "dependencia" establecida en España es la de servir como centro de coordinación, apoyo y control en las actividades de fletamento marítimo, sin que la contratación de operaciones del tráfico mercantil no se canalice a través de dichas dependencias (*Contestación a Consulta Vinculante de 26 de abril de 1982*).[202]

Antes de pasar a los aspectos generales del tratamiento del establecimiento permanente en el Reglamento de la LIS, queremos hacer una breve referencia al concepto de filial y sucursal. En primer lugar, con respecto a las filiales y los establecimientos permanentes, debemos indicar que ambas figuras poseen naturaleza jurídica distinta. El establecimiento permanente carece de personalidad jurídica propia y distinta de la de su casa central. Depende de dicha casa central y sobre todo, pertenece a su casa central. Se trata de una instalación situada en España desde donde la empresa no residente o casa central realiza todo o parte de su

---

201 FERNANDEZ BRIONES, Luis: *El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes*, op. cit., pág. 74.

202 *CISS Sociedades*, Regímenes Especiales, op. cit., págs. 948/1-948/2.

actividad. En cambio el concepto de filial es todo lo contrario ya que posee personalidad jurídica, distinta a la de la casa matriz, que por cierto es la que controla a la filial por medio del capital social o por intermedio de los órganos de dirección de la misma.

En segundo lugar, en cuanto al concepto de sucursal, Pérez Rodilla señala que dicho concepto ha sido diseñado, frente al de establecimiento permanente "desde una óptica mercantil y de control de cambios. El concepto de sucursal no está elaborado en nuestro ordenamiento jurídico si bien puede entenderse por tal el establecimiento o instalación a través del cual una entidad extranjera opera en España cumpliendo una serie de requisitos de carácter mercantil y de control de cambios. Estos requisitos están contemplados en los artículos 88 y 97 del Reglamento del Registro Mercantil así como en los artículos 15 y 21 del Código de Comercio. En general estos requisitos son los mismos que afectan a cualquier sociedad española. Es necesario que la creación se otorgue a través de escritura pública con posterior inscripción en el Registro Mercantil que corresponda al domicilio de la sede de la sucursal".[203] Cabe señalar que en lo que al control de cambios se refiere, los requisitos a los que hace referencia el citado autor, actualmente han desaparecido. Así mismo, para Mateu de Ros Cerezo, "la noción de 'sucursal' comprende aquellos establecimientos, diferentes del principal, a través de los cuales la empresa desarrolla su actividad económica. La sucursal está subordinada al establecimiento principal, pero no es un simple 'local accesorio' de la empresa, ya que en la sucursal se realizan los mismos actos jurídicos y operaciones económicas que en la sede de la empresa. Es decir, la sucursal actúa con autonomía e independencia, desarrollando, a efectos de sus relaciones externas

---

203 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 66-67. Respecto a la figura del establecimiento permanente y la sucursal, Skaar indica lo siguiente: "A 'branch' is often defined as a legally dependent part of the enterprise, with a certain commercial independence. The independence of the branch in terms of making significant business decisions is not a requirement for PE, however, since any office through which the enterprise performs its business will constitute a PE. Consequently, the so-called 'single purpose compañy,' incorpored with the only purpose of operating a foreign branch, will have a PE, although the branch has no independence. Like-wise, often specific domestic provisions concerning registration of branches apply, but these will not be important for the constitution of PE, provided the branch has an office" (SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment*, op. cit., pág. 116).

en las que cuenta con clientela propia, un negocio idéntico al del establecimiento principal, bajo la misma denominación social".[204]

En tercer lugar, las sucursales al carecer de personalidad jurídica, su actividad gira a nombre y por cuenta de su casa central. Los actos y contratos que realicen lo serán en nombre y por cuenta de la casa central.[205] Además, la existencia de una sucursal no implica límite alguno de

---

204 MATEU DE ROS CEREZO, Rafaél: *La tributación de los no residentes y su posible reforma (II)*, op. cit., pág. 603.

205 Véase la Resolución del *T.E.A.C. de 30.9.1992* referente al préstamo que una sociedad extranjera efectuó a su sucursal en España. El Tribunal resolvió en el sentido de no considerar sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la entrega del dinero de la central a la sucursal por considerar que no constituye un "préstamo" en el sentido del artículo 7.1.b) del Texto Refundido de 30.12.1980. El Considerando 2º establece lo siguiente: "La controversia se plantea en torno a la existencia misma del hecho imponible, el préstamo, ya que aunque se admite pacíficamente la entrega del dinero y el deber de reembolso, se cuestiona la existencia de los elementos personales esenciales de todo contrato de préstamo. Desde el punto de vista del Derecho común la cuestión no ofrece duda: la central en USA y la sucursal en España son dos establecimientos pertenecientes a una misma persona jurídica y no habiendo dualidad de sujetos los fondos remitidos entre ambos establecimientos son desplazamientos intrapatrimoniales, nunca pueden calificarse de préstamos." Más adelante se añade que "el único precepto del TRITP en el que se hace alusión a las sucursales de sociedades extranjeras en España es el art. 20, dentro de las 'operaciones societarias', según el cual las 'sociedades constituidas y domiciliadas en el extranjero (...) vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las sociedades españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones'. De la lectura de este precepto se desprende claramente que la LITP en ningún momento ha dotado de subjetividad a las sucursales. No hay más sujeto que la sociedad extranjera, y si usualmente la gestión del Impuesto se entiende con las sucursales no es porque éstas sean los sujetos pasivos sino, simplemente, sus apoderados" (Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 7, 1993, págs. 910-911). Lo señalado en esta Resolución puede aplicarse perfectamente a los establecimientos permanentes ya que puede decirse que éstos actúan como simples apoderados de las Entidades no residentes en España a las cuales se les grava a través de sus establecimientos permanentes. Por último, cabe mencionar que el nuevo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Ley 1/1993 de 24 de setiembre (B.O.E. del 20 de octubre), señala en su artículo 20, referente a las denominadas "operaciones societarias", lo siguiente: "Las entidades que realicen, a través de *sucursales o establecimientos permanentes*, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, o encontrándose en éstos no estuviesen sometidas a un gravamen análogo al que es objeto del presente Título, vendrán obligadas

la responsabilidad que a la casa central le corresponda por razón de los actos y contratos que efectue la sucursal.[206]

Por tanto, la sucursal es un supuesto más de establecimiento permanente siendo quizá uno de los más utilizados por las empresas extranjeras. No así el caso de las filiales las cuales poseen naturaleza distinta a las sucursales y por tanto a los establecimientos permanentes.

2. Aspectos generales.

El Reglamento de la LIS establece algunas normas de carácter general en relación a los establecimientos permanentes, antes de iniciar la reglamentación de las diversas modalidades de los mismos. Refirámonos brevemente a los principales aspectos de esta normativa general.

En primer lugar, debemos mencionar la existencia de un doble supuesto de representación indicado en los artículos 308 y 309 del RIS: Un primer supuesto, indicado en el artículo 308, referido a la posibilidad que tienen los establecimientos permanentes de asumir la condición de representante de su Entidad, es decir, de la empresa extranjera, respecto de las rentas obtenidas por ésta en territorio español que no sean imputables a dicho establecimiento. Se trata tan sólo de una posibilidad ya que la norma dice "podrán", por lo que el establecimiento permanente deberá manifestar su voluntad de representar a la empresa extranjera si es que así lo desea.

---

a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones". El texto de este artículo es similar al contenido en el anterior Texto Refundido de 1980.

206 Añade Mateu que "no hay, por tanto, ni doble patrimonio (el que la sociedad extranjera tiene en España y el que tiene fuera) ni fraccionamiento del capital social, ni creación de una 'cifra de retención específica'. Lo que se inscribe en el Registro español es la misma sociedad extranjera matriz, identificada como tal, además de la mención del establecimiento que se abre en España. No existe más que una personalidad jurídica, un sólo patrimonio y una única responsabilidad frente a los acreedores. Así pues, todos los créditos que hayan surgido de relaciones jurídicas de la sucursal, tanto por operaciones efectuadas en España como por las realizadas en el extranjero, podrán ser reclamados a la sociedad matriz y ejecutados contra los bienes integrantes de su patrimonio único, estén sitos en España o en otro país" (MATEU DE ROS CEREZO, Rafaél: *La tributación de los no residentes y su posible reforma (II)*, op. cit., pág. 606).

Existe un problema en cuanto a la aplicación de este primer supuesto que prácticamente implica la nulidad el artículo 308 del RIS. De acuerdo a lo establecido en el primer apartado del artículo 10 de la LIS, los sujetos pasivos no residentes en territorio español se encuentran obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España para que les represente ante la Administración Tributaria. La persona a nombrar como representante debe tener personalidad jurídica por lo que no cabe nombrar a personas que carezcan de ella. Baena Aguilar observa acertadamente que el requisito de la personalidad, natural o jurídica, "provoca la nulidad del art. 308 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades... Un establecimiento permanente no es una persona física ni jurídica (requisito que exige el art. 10 de la Ley para ser representante). Además, que el establecimiento como tal represente a la Entidad a la que pertenece no tiene sentido, porque no dispone de personalidad distinta de la de su casa matriz, con lo que una parte de dicha Sociedad se representaría a sí misma. Sólo cabe entender el art. 308 haciendo representantes de la Entidad a las personas físicas o jurídicas que ostentan la dirección del establecimiento permanente en España".[207]

El segundo supuesto, indicado en el artículo 309 del RIS, es el referido a la representación en sí del establecimiento permanente por lo que se considerarán representantes de éstos a las personas que figuren facultadas para contratar en nombre del mismo. Pero cuando estas personas no tuviesen su residencia habitual en territorio español, la empresa extranjera se encontrará obligada a designar a una persona física o jurídica con domicilio y residencia en España para que los represente ante la Administración Tributaria a efectos de las obligaciones por el Impuesto sobre Sociedades.

---

207 BAENA AGUILAR, Angel: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., págs. 484-485. El referido autor cita el Dictamen al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades del Consejo de Estado en donde se afirmó la ilegalidad del artículo 308 en cuestión, respecto del art. 10 de la Ley del Impuesto. Sin embargo, se mantuvo su admisibilidad por ser la personalidad jurídica un requisito no exigido por el artículo 46 de la Ley General Tributaria (Dictamen Nº 44.426 de 30 de setiembre de 1982, pág. 84). Verdaderamente sorprende la poca seriedad del referido Dictamen así como su contradictoria y absurda solución. En el siguiente capítulo volveremos al tema de la representación de los establecimientos permanentes en general.

En segundo lugar tenemos, como norma general aplicable a los establecimientos permanentes, la imposibilidad de acogerse éstos al régimen de transparencia fiscal (artículo 310 del RIS).[208] En realidad, al haber desaparecido el régimen voluntario de transparencia fiscal, derogado por Ley 48/1985, de 27 de diciembre por la que se reformó parcialmente el IRPF, esta norma general ha perdido su razón de ser, aunque sigue conservando cierta validez en relación con la participación de sociedades extranjeras en uniones temporales de empresas. Observa Guijarro Zubizarreta que, en cambio, sí es posible "que un EP sea socio de una sociedad en régimen de transparencia obligatoria, recibiendo un tratamiento idéntico a cualquier otra entidad socio: atribución de las rentas de la sociedad transparente que tributarían en el EP con independencia de que se hayan distribuido. Ello no plantea problema a nivel de tributación en España, pero sí puede plantearlo en la casa matriz al tener que decidir sobre la integración o no de la base imponible imputada y no distribuida".[209]

En tercer lugar, en el caso de diversidad de establecimientos permanentes, el artículo 311 del RIS permite que una empresa extranjera posea en territorio español diversos establecimientos permanentes. Para que esto pueda llevarse a cabo, la norma considera establecimientos permanentes separados aquellos que cumplan los siguientes dos requisitos:

---

208 Ver la *Sentencia 559/1992 de 12 de noviembre del TSJ de Cataluña*, en la cual se establece que las rentas obtenidas a través de una sociedad de transparencia fiscal por un socio no residente en España, se ha obtenido en el lugar donde tiene su residencia o domicilio tributario dicha sociedad pues, en definitiva, la sociedad es mediadora del pago de los rendimientos obtenidos, por lo que debe considerarse que perciben los mismos a través de establecimiento permanente en España (Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Nº 7, 1993, págs. 980-982).

209 GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., pág. 219. Así mismo, ver los dos casos adicionales comentados por el citado autor referentes a una sociedad extranjera que participa en una sociedad transparente española y el caso del no residente que es accionista de una sociedad extranjera con establecimiento permanente en España. De otro lado, Pérez Rodilla observa, en relación al artículo 310 del RIS, que "nos podría hacer pensar que se refiere únicamente a la transparencia fiscal voluntaria, actualmente derogada, a la cual se optaba, en este régimen voluntario, frente al régimen de transparencia obligatoria, al cual no se puede una sociedad acoger sino que se está obligatoriamente sometida. En todo caso los artículos 378.3 del RIS y 30.1 del RIR reafirman la incompatibilidad de los establecimientos permanentes en este régimen" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 75).

a) Que realicen actividades claramente diferenciables; y

b) Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.

El espíritu de esta norma no es otro que el de considerar que por cada establecimiento permanente que posea una empresa extranjera en territorio español, existirá un sujeto pasivo distinto, con actividades y órganos de dirección propios. EL RIS indica que en estos casos, cada establecimiento permanente tributará "de modo independiente". Para ello cada establecimiento permanente que posea la empresa extranjera en España tendrá una denominación diferente así como se deberá solicitar un número de identificación fiscal diferente para cada establecimiento permanente. Al respecto, Pérez Rodilla observa que "la verificación de los requisitos de necesario cumplimiento para que puedan existir distintos establecimientos resulta, en la práctica, complicada, debiendo acudirse además de a las correspondientes escrituras públicas de creación donde conste el objeto de cada uno de los establecimientos y su contrastación con las actividades reales realizadas, a la existencia o no de instalaciones, medios materiales o personas que justifiquen que la gestión de cada uno de ellos se lleva de una forma separada".[210]

Al respecto, compartimos la opinión de González Poveda cuando afirma lo siguiente: "El RIS lleva en este caso el principio de separación de rentas a un extremo que choca frontalmente con el texto legal. No cabe ninguna duda que la sociedad que realiza actividades en España por medio de establecimiento permanente es, según la ley, un sólo sujeto pasivo, y que únicamente, a partir de la Ley 5/1983 opera el criterio de separación de rentas, pero única y exclusivamente para las obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. En los demás casos sólo existe un sujeto pasivo, cuya renta no se puede dividir por el simple hecho de que se obtenga en varios establecimientos".[211] Coincidiendo con el cita-

---

210 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 75-76.

211 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 594. Cabe recordar el artículo 303 del RIS, el cual señala el principio de separación de rentas: "Las rentas obtenidas en España por Entidades no residentes en territorio español, salvo que resulten imputables a un establecimiento permanente, se someterán a gravamen por este impuesto con total separación unas de otras".

do autor, Marín Arias indica que "nos parece el criterio excesivo, ya que el establecimiento permanente en sí no es exactamente el sujeto pasivo, sino, según lo que dispone la Ley y la propia norma reglamentaria, la Entidad que sin ser residente obtenga los rendimientos o incrementos a que se refiere el artículo 4.1,b), de la Ley". Y añade el referido autor, siguiendo a Carmelo Romero Rodriguez, que "para la Entidad no residente, las desventajas del sistema se derivan de que no podrán compensar las bases imponibles negativas de un establecimiento con las bases positivas de otro, las deducciones y bonificaciones de cada establecimiento se tratarán por separado, y tampoco podrán efectuar en uno deducción por las inversiones en elementos destinados a otro de la misma Sociedad...".[212]

En cuarto lugar, con respecto al cese de actividades de los establecimientos permanentes, el artículo 312 del RIS establece que en el caso de cese de actividades o cualquier otro modo mediante el cual se produzca la desafectación de la inversión en relación al establecimiento permanente, se considerará concluido el periodo impositivo. Así mismo, la norma determina que "en todo caso", la autorización de transferencia al exterior del impuesto de la desinversión o de cancelación del expediente de inversión estará supeditada a la presentación de la carta de pago por el Impuesto sobre Sociedades,[213] correspondiente al periodo impositivo en el que se produzca el cese de actividades o la desafectación de la inver-

---

212 MARIN ARIAS, Manuel: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo IV, Vol. I, op. cit., págs. 210-211. El referido autor, citando a Carmelo Romero Rodriguez (Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 175, pág. 504 y ss.) señala que "se pueden obviar estos inconvenientes de tributación por separado para cada establecimiento si se unifica la gestión de todos los establecimientos en España, de una entidad no residente, para lo cual bastará llevar la contabilidad unificada de uno de los establecimientos y solicitar sólo un número de identificación fiscal" y añade el autor que "este precepto lo que hace es admitir la posibilidad de que una Entidad no residente pueda disponer de diversos establecimientos permanentes, pero no lo impone, luego será de interés de esa Entidad, a pesar de las desventajas que hemos relacionado, sostener o no diversos establecimientos".

213 Este requisito ha quedado sin validez alguna ya que la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre (BOE de 31-XII), norma que aprueba el Reglamento del IRPF y modifica otras normas tributarias, deja sin efecto la obligación de acreditar el pago del Impuesto sobre Sociedades con carácter previo a las transferencias de las rentas al extranjero.

sión, y a la presentación de la autorización de la baja en el Indice de Entidades de la Delegación de Hacienda en su domicilio fiscal.[214]

Por último, debemos mencionar que es de aplicación a los establecimientos permanentes el régimen general de retenciones.[215] Régimen que les será aplicable tanto para los rendimientos que perciban en general, como para aquellos rendimientos que satisfagan a terceros (rendimientos de trabajo personal o del capital mobiliario). Esto incluye además, el cumplimiento de las obligaciones accesorias o formales respecto a dichas retenciones. La única excepción de retener la constituye las distribuciones de resultado realizadas en favor de la casa matriz, "salvo lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 305 de este Reglamento" (artículo 313 del RIS). Cabe recordar que el mencionado artículo fue derogado por el Real Decreto 1841/1991 de 30 de diciembre, por el que se aprobó el reglamento del IRPF y se modificaron otras normas tributarias.

3. Clases de establecimientos permanentes.

Si bien el artículo 7.a) determinaba una clasificación no limitativa de establecimientos permanentes, existe una segunda clasificación, si se le puede denominar así, que efectua el artículo 306 del RIS. Vamos a referirnos en este acápite a estudiar brevemente las diversas clases de establecimientos permanentes que incluyen esta segunda clasificación y que el RIS señala para posteriormente, en el siguiente capítulo, estudiar el tratamiento tributario de los beneficios de dichas modalidades de establecimientos.

Como ya indicamos, el artículo 306 del RIS nos señala hasta tres clases de establecimientos permanentes los cuales son los siguientes:

---

214 El artículo en cuestión hay que concordarlo con el artículo 21.d) y e) de la LIS, el cual señala que se entenderá concluido el periodo impositivo cuando cese en su actividad un establecimiento permanente de una Sociedad no residente en España, así como el caso de que una Sociedad no residente en España solicite la autorización correspondiente para retirar del territorio nacional los rendimientos gravados a que se hace referencia en el artículo 7° de la LIS. Ver también el artículo 170.1.d) y e) del RIS.

215 Cabe recordar que el artículo 253.1.b) del RIS incluye entre las personas obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, a las personas jurídicas y demás Entidades que no residiendo en territorio español operen en él mediante establecimiento permanente.

a) Establecimientos permanentes de actividad continuada, denominados así porque desarrollan de modo continuado una explotación económica que cierra un ciclo mercantil completo;

b) Establecimientos permanentes con actividad esporádica, los cuales realizan ocacionalmente en territorio español determinadas operaciones; y

c) Establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo.

Veamos brevemente el concepto de establecimiento permanente en cada una de estas modalidades.

3.1. Establecimientos permanentes con actividad continuada.

El RIS en su artículo 314 considera establecimientos permanentes con actividad continuada en territorio español "aquellas entidades no residentes"[216] que posean en el mismo:

a) Directamente o mediante Apoderado posean en territorio español "una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, desde los que se desarrolle una explotación económica que cierre un ciclo mercantil".[217]

---

216 Marín Arias considera que hubiera sido más correcto aplicar la consideración de actividad continuada al establecimiento permanente en sí, y no a la Entidad no residente directamente, opinión que compartimos (MARIN ARIAS, Manuel: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo IV, Vol. I, op. cit., pág. 211).

217 Ver la *Contestación a Consulta de 10.1.1986* en la que, de acuerdo con el artículo 5 del Convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido, así como con los artículos 306 y 314 del RIS, entre otros, se considera como establecimiento permanente con actividad continuada un edificio dedicado a aparthotel propiedad de una Compañía británica debido a que se considera que existe una explotación económica. Así mismo, ver la *Contestación a Consulta de 7.12.1989* en la que se considera como establecimiento permanente con actividad continuada, de acuerdo con los artículos 8.1 y 314 a 322 del RIS, entre otros artículos, el Centro de Estudios de una universidad extranjera el cual "utiliza medios de producción y recursos humanos con la finalidad de prestar un servicio de enseñanza y ello con independencia de que el cobro de los ingresos derivados de la prestación de los servicios, se produzca en lugar distinto de aquel en que se prestan los servicios" (CARMONA FERNANDEZ,

b) "Que dispongan en territorio español de agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

c) Que posean en territorio español minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, u otros lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad.

d) Que posean en territorio español explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, siempre que efectivamente desarrollen las actividades correspondientes.

e) Que realicen de modo continuado o habitual en territorio español actividades profesionales o artísticas".

Como puede apreciarse, la enumeración de las situaciones consideradas por el RIS como establecimientos permanentes con actividad continuada coincide básicamente con el artículo 7.a) de la LIS, salvo las obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a doce meses, las cuales se encuentran incluidas en otra modalidad de establecimientos permanentes. Sin embargo, podemos observar algunas matizaciones y limitaciones que no aparecen en la LIS. Así tenemos el caso de las actividades profesionales o artísticas, las cuales serán consideradas como establecimientos permanentes con actividad continuada cuando éstas sean realizadas de modo "continuado o habitual". El definir qué es lo que se entiende por una actividad continuada es difícil, máxime cuando la norma no define lo que se entiende por continuado así como lo que se entiende por "habitual". El requisito de habitualidad es un concepto que el RIS tampoco delimita. Más difícil aún resulta la comprobación de estos requisitos en la práctica. Así mismo, debemos tener en cuenta, como observa Fernández Pérez, que "este precepto será de muy difícil aplicación práctica, a no ser que el contribuyente opte por él, en la medida en que cuando se juzgue la 'continuidad o habitualidad' (circunstancia de hecho, de conflictiva apreciación al no ir unida a un parámetro temporal) se ha-

---

N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: *Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 62-63 y 78-79).

brá ya producido el devengo y tributación definitiva como 'rentas separadas' por los rendimientos percibidos".[218] Así mismo, en relación a las explotaciones agrarias, forestales, pecuarias, etc. la norma señala como condición que "siempre que efectivamente desarrollen las actividades correspondientes", es decir, no basta la simple posesión en territorio español de explotaciones agrarias, forestales, etc. si no que lo importante es que dichas explotaciones efectivamente se encuentren en actividad.[219]

Podemos pues afirmar que los establecimientos permanentes con actividad continuada señalados por el RIS constituyen los casos típicos de establecimientos permanentes, tal como los definen los diversos modelos internacionales, en especial el de la O.C.D.E. Sin embargo, no debemos olvidar que "pueden existir otras posibilidades de establecimientos permanentes con actividad continuada no cubiertos por el artículo 314 del Reglamento...".[220] En el siguiente capítulo estudiaremos el tratamiento de los beneficios obtenidos mediante esta clase de establecimientos.

3.2. Establecimientos permanentes con actividad esporádica.

Se consideran establecimientos permanentes con actividad esporádica los siguientes:

a) Las obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a doce meses;

---

218 FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *La tributación por obligación real (I)*, op. cit., pág. 4.

219 Cabe señalar, como se verá un poco más adelante, que si las explotaciones económicas señaladas como establecimientos permanentes con actividad continuada son desarrolladas durante un periodo no superior a los tres años, estás serán consideradas como establecimientos permanentes con actividad esporádica (artículo 323.c del RIS). Así mismo, es pertinente indicar que habrá que tener en cuenta la utilización o uso que se haga de los productos o servicios que se obtengan mediante las instalaciones o lugares de trabajo señalados en el artículo 314 del RIS, ya que, en el caso de que estos productos o servicios sean utilizados para fines propios del establecimiento, sin que se produzca contraprestación alguna, dichas instalaciones o lugares de trabajo serán considerados como establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo (artículo 328.1 del RIS).

220 FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *La tributación por obligación real (I)*, op. cit., pág. 4.

b) Los servicios de cualquier tipo en favor de terceros, durante más de ciento ochenta y tres días en un periodo anual, cuando no resulten realizados por una sucursal en España; y

c) Las explotaciones económicas consideradas como establecimientos permanentes con actividad continuada, cuando se encuentren desarrolladas o a desarrollar por un periodo no superior a tres años.

González Poveda critica con toda razón la figura del establecimiento permanente con actividad esporádica. El mencionado autor señala lo siguiente: "Sorprende la calificación de establecimiento permanente con actividad esporádica para los servicios prestados por Entidades no residentes sin sucursal en España. Si estas Entidades no tienen sucursal en España, no tienen, obviamente, un establecimiento permanente y su régimen normal debe ser el de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente. Si la finalidad de la figura del establecimiento con actividad esporádica es posibilitar al mismo la aplicación del mismo régimen de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, no parece tener sentido la inclusión de los servicios como supuesto de establecimiento permanente de actividad esporádica. De todas formas a partir de la Ley 5/1983, los servicios prestados en España sin establecimiento permanente, siguen obligatoriamente el régimen establecido en esta Ley para las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente y sobra, pues, el supuesto que enumera el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades como de actividad esporádica".[221]

Compartimos las críticas del mencionado autor. No tiene verdaderamente ningún sentido incluir como establecimiento permanente con actividad esporádica los servicios prestados por Entidades no residentes sin sucursal en España. Si no tienen sucursal, no tienen establecimiento permanente.[222] Así mismo, Mateu de Ros Cerezo, en referencia a la modali-

---

221 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente*, op. cit., pág. 135.

222 Pérez Rodilla observa acertadamente que "a pesar de este exceso reglamentario, después de la publicación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, puede entenderse que no existe la calificación de establecimientos permanentes de actividad esporádica para la prestación de servicios sin sucursal en España. En efecto, la redacción del artículo 17.1 de dicha Ley considera como rentas obtenidas en España sin mediación de es-

dad del apartado b) del artículo 323 en cuestión, indica que "el concepto de establecimiento esporádico en la modalidad expuesta nos parece francamente rechazable, ya que *se opone de modo frontal a la definición material o real de establecimiento permanente* que establece el Modelo de la OCDE, el Convenio Hispano-Británico (art. 7) y el art. 7 a) de la Ley del Impuesto de Sociedades. En esta definición se requiere, como elemento esencial del establecimiento, la permanencia o continuidad ininterrumpida de la actividad ligada, normalmente, a una sede material dotada de existencia física y tangible". Y añade que "el Reglamento del Impuesto puede diferenciar las entidades no residentes que operan en España mediante establecimiento permanente (que tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo) y las que actuen sin establecimiento (que lo harán por cada manifestación de renta que se considere obtenida en España). Puede, también, la norma reglamentaria distinguir varias clases de establecimientos permanentes, pero *no es aceptable la construcción artificiosa de un subtipo desconectado de la acepción real del concepto de establecimiento, como sucede con el ap. b) del referido artículo 323, es decir, con el establecimiento esporádico*, ya que las otras dos modalidades previstas en el precepto son reconducibles a la categoría de establecimiento continuado aunque, por motivos de simplicidad tributaria formal, hayan sido segregados de la misma. En efecto, el mero hecho de desarrollar servicios para terceros durante más de 183 días al año no supone la existencia de establecimiento ni actividad permanente alguna, pues tales servicios pueden haber sido prestados sin conexión territorial habitual con el lugar de residencia de su destinatario ni con finalidad alguna de permanencia ni prolongación futura" (los subrayados son nuestros).[223]

---

tablecimiento permanente sin contemplar ningún plazo temporal para el desarrollo y ejercicio de las mismas, por lo que cabe pensar que a partir de la fecha de entrada en vigor de dicha Ley (1 de enero de 1983), todas las prestaciones de servicios realizadas sin la utilización de una sucursal, son rentas obtenidas por un no residente sin mediación de establecimiento permanente" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 80).

223 MATEU DE ROS CEREZO, Rafaél: *La tributación de los no residentes y su posible reforma (II)*, op. cit., págs. 614-615. Al respecto, también compartimos la opinión de los comentaristas de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria cuando afirman lo siguiente: "La calificación como establecimiento permanente, aunque sea de actividad esporádica, de los servicios prestados en España por una entidad no residente que carezca de sucursal en su territorio es contradictoria y se presta a confusiones. Si la empresa de servicios no tiene sucursal en nuestro país, no puede de-

En realidad, lo que se deduce de las opiniones vertidas es que la propia clasificación de establecimiento permanente con "actividad esporádica" es muy discutible. Esto lo veremos con mayor claridad en el próximo capítulo cuando se estudie los rendimientos obtenidos por esta clase de establecimientos.

3.3. Establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo.

La tercera y última modalidad de establecimiento permanente que determina el RIS es aquella que no cierra un ciclo mercantil completo.[224] Esto ocurrirá cuando las Entidades no residentes posean en territorio español una instalación o lugar de trabajo que destinen los productos o servicios realizados en el establecimiento permanente a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos del mencionado establecimiento permanente. Si se dedicase todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos de la propia Enti-

---

cirse que existe un establecimiento permanente, que es un concepto ligado a una base fija de negocios. Esto no impide que la Ley fiscal pueda sujetar los rendimientos de estos servicios si los considera obtenidos en España. Los Convenios de doble imposición solamente permiten gravar los beneficios empresariales cuando se obtienen a través de establecimiento permanente y en ningún caso podrán ser sometidos a tributación los rendimientos prestados por entidades no residentes, ya que la definición de establecimiento permanente en los convenios no permite la extensión hecha por el Reglamento. Por otra parte, el artículo 7° de la Ley tampoco permite extender el concepto de establecimiento permanente a las empresas de servicios sin sucursal en España, puesto que no encajan en ninguno de los casos especificados en el apartado a) de dicho artículo, sino en el supuesto contemplado en el apartado b). El establecimiento permanente con actividad esporádica se presenta así como una construcción artificiosa de carácter instrumental para gravar las rentas empresariales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y las procedentes de establecimientos permanentes propiamente dichos, que no tienen un carácter de continuidad" (ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA, *Impuesto sobre Sociedades: comentarios al Reglamento*, op. cit., págs. 370-371).

224 Los antecedentes de esta clase de establecimiento permanente la encontramos en el artículo 20.2 del Texto Refundido de 1967 el cual establece lo siguiente: "Cuando las operaciones realizadas en España no cierren un ciclo mercantil completo determinante de resultados económicos, finalizándose éste en el extranjero por la propia entidad la estimación del beneficio imputable al establecimiento español podrá llevarse a cabo por comparación con los resultados que normalmente arrojen otras empresas residentes en España que desarrollen la misma o similar actividad".

dad, aún cuando se tratase de Entidades vinculadas, ya no serían considerados establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil.

Pero, ¿qué entendemos por ciclo mercantil completo? Nos referimos al ciclo mercantil empresarial clásico, es decir, compras (extracción) - producción (transformación) - ventas (consumo). La finalidad de esta clase de establecimientos permanentes es pues la de "trabajar exclusivamente para la casa central que es la que cubre íntegramente todos los gastos originados por el funcionamiento de los mismos. No existe relación con terceros, salvo en el área de compras y producción, ya que no venden ni prestan ningún producto o servicio a personas distintas de su casa central. En consecuencia únicamente incurren en gastos que se satisfacen en su totalidad, por la casa central, al no finalizar la última parte del ciclo... y recuperar mediante las ventas a terceros los recursos financieros necesarios para su existencia".[225]

Los casos más comunes de utilización de esta clase de establecimientos permanentes por la casa central, es la de provisión de alguna materia prima para la producción de bienes como, por ejemplo, la fabricación en España de determinadas piezas que se exportan para la fabricación de un equipo industrial para la casa central. También se utilizan estos establecimientos para la obtención de información, relacionarse con algún nuevo mercado, etc. Existe pues un lugar fijo de negocios pero los productos o servicios realizados no se destinan directamente al mercado, sino que se utilizan por la propia Entidad no residente, la cual cubre los gastos del establecimiento. Se trata por tanto de establecimientos que tan sólo deben generar gastos. Sin embargo, la legislación fiscal española presume que la actividad de autoconsumo entre el establecimiento permanente y la casa central genera ingresos para la última. En el siguiente capítulo estudiaremos cómo se calculan los supuestos ingresos de tales establecimientos. Por ahora quedémonos con la idea de que esta clase de establecimientos deben generar solamente gastos ya que toda la producción obtenida debe ser destinada íntegramente a la casa central. De tenerse relaciones con una Entidad distinta a la casa central, aún en el caso de que estuvieren vinculadas, nos encontraríamos ante un establecimiento

---

225 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 83-84.

permanente que cierra un ciclo mercantil y ante estas situaciones, el artículo 328 del RIS remite en su último párrafo a la normativa aplicable para los establecimientos permanentes con actividad continuada.[226]

¿Podría preguntarse si existe la posibilidad de que la modalidad de establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil no se encuentre tipificada en el artículo 7.a) de la LIS? Nosotros creemos que sí se encuentra perfectamente tipificada esta figura en la norma mencionada. Otra cuestión es si el establecimiento vende a terceros los productos o servicios elaborados en España o si los destina exclusivamente para la casa central. Ello es indiferente a efectos de determinar la existencia o no de un establecimiento permanente. Por lo tanto, no se discute la legalidad de esta clase de establecimientos "sino la estimación del beneficio gravable en función de los gastos incurridos"[227], tema que será tratado en el siguiente capítulo.

Al respecto, González Poveda afirma que "cualquier instalación industrial o mercantil enumerada en al artículo 7.a) de la ley constituye un supuesto legal de establecimiento permanente y si obtiene una renta gravable está sujeto a imposición en España. Es indiferente que los productos o servicios elaborados o prestados por el establecimiento se destinen a la casa central o se vendan a un tercero. La no existencia de un verdadero precio en el primer caso planteará el problema del cálculo del rendimiento obtenido, pero nunca se podrá discutir que un establecimiento permanente por el mero hecho de trabajar solamente para la central no está sujeto al Impuesto sobre Sociedades". Añade el referido autor, en relación a los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil, que "en realidad son establecimientos que cierran un ciclo (mer-

---

226 Cabe recordar que el Modelo de el O.C.D.E., así como diversos convenios firmados por España, excluyen, entre otros casos, de la expresión "establecimiento permanente" el uso o el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, de recoger información, de hacer publicidad o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa. Como indica Mateu de Ros Cerezo, "estas actividades no deben generar recursos para la sociedad, por lo que no constituirán una explotación económica" (MATEU DE ROS CEREZO, Rafaél: *La tributación de los no residentes y su posible reforma (II)*, op. cit., pág. 616).

227 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 84.

cantil) generador de resultados eonómicos y cuya única nota distintiva de otros establecimientos permanentes es la no existencia de un precio de venta a terceros que cuantifique inequívocamente los ingresos obtenidos. No existe ninguna diferencia entre dos empresas industriales idénticas por el hecho de que una venda los productos fabricados a una tercera persona y la otra los remita a su matriz. *En ambos se ha producido el hecho imponible, obtención de una renta y en ambos casos debe exigirse el impuesto*".[228]

Nosotros estamos de acuerdo en parte con las opiniones vertidas por el referido autor. Sin bien es cierto que los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil se encuentran incluidos en la definición del artículo 7.a) de la LIS, no creemos que sea indiferente que los productos o servicios elaborados o prestados por el establecimiento se destinen a la casa central o se vendan a un tercero. En este último caso existirá un precio y por tanto un ingreso, es decir, una renta para el establecimiento permanente y por ende para la casa central. Sin embargo, en el primer caso, si los bienes o productos son simplemente remitidos por el establecimiento permanente a la casa central sin que haya contraprestación alguna, no podrá considerarse que existe obtención de renta alguna y por lo tanto, no podrá considerarse al establecimiento permanente (Entidad no residente) sujeto al Impuesto sobre Sociedades ya que no ha realizado el hecho imponible establecido por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, esto es, la obtención de renta en España. En el caso de que no exista un verdadero precio no podrá decirse que hubo renta. No creemos

---

228 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 604. Sin embargo, el referido autor se contradice cuando añade que "en la práctica se puede abusar de esta figura del establecimiento permanente que no cierra ciclo para pretender exigir el impuesto a entidades no residentes que realizan actividades que, aunque contribuyan a la productividad general de la empresa, no concluyen un ciclo autónomo generador de un beneficio que pueda separarse racionalmente del resultado de la casa matriz. Por ejemplo, una instalación dedicada a la compra de mercancías para ser remitidas simplemente a la casa matriz, *difícilmente se puede sostener que produce un beneficio diferenciado y sujeto a gravamen en España pues no ha creado ningún valor dentro del proceso productivo de la empresa. No puede olvidarse nunca que el hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades es la obtención de la renta por el sujeto pasivo y sin renta no puede haber impuesto exigible*" (el subrayado es nuestro). Véase del mismo autor: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 136.

pues que sea sólo un simple "problema del cálculo del rendimiento obtenido" pues en nuestra opinión no existe tal rendimiento. Y si no hay tal rendimiento, no se encontrará el establecimiento sujeto al Impuesto, salvo que se demuestre que dicho establecimiento percibió de alguna manera un beneficio al remitir los productos o bienes adquiridos a la casa central.

E. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Se ha estudiado el concepto de establecimiento permanente en el Impuesto sobre Sociedades, concepto que también es adoptado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A continuación, vamos a referirnos al concepto de establecimiento permanente existente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad de poder tener una idea, lo más completamente posible, de la conceptuación de los establecimientos permanentes en la legislación fiscal española.

Debemos comenzar indicando que ya en la Ley 30/1985 de 2 de agosto, legislación anterior referente al Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, existía un concepto de establecimiento permanente muy similar al establecido en la LIS pero que, sin embargo, variaba en algunos aspectos.[229] Curiosamente, al contrario de lo señalado en la defini-

---

229 Efectivamente, la Ley 30/1985, de 2 de agosto, Ley anterior sobre el IVA, establecía en la parte primera, apartado segundo de su artículo 13, en relación al lugar de realización de las prestaciones de servicios, lo siguiente:
"Se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales.
En particular, tendrán esta consideración:
a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
c) Las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses.
d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias."
Así mismo, el Reglamento de la mencionada Ley, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, repite el mismo concepto en su artículo 21. Dicho Regla-

ción de establecimiento permanente recogida por el artículo 7.a) de la LIS, la mencionada Ley del IVA, en adelante LIVA, sí señalaba una definición abstracta de establecimiento permanente, parecida a la indicada por el artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E.

Es así que el artículo 13.1.2° de la referida Ley consideraba establecimiento permanente a "cualquier lugar fijo de negocios". Esta es la misma concepción adoptada por el Modelo de la O.C.D.E, es decir, que para conocer si nos encontramos ante un establecimiento permanente, a efectos de la LIVA, éste deberá de reunir los mismos requisitos señalados por el Modelo para los establecimientos permanentes. Estos requisitos son: que exista una instalación de negocios y que dicha instalación de negocios sea "fija", esto es, que debe de estar establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia. El Modelo se refiere al término "empresa", la cual "realiza todo o parte de su actividad" por medio del establecimiento permanente, mientras que la LIVA menciona al "sujeto pasivo" que realice actividades empresariales o profesionales. La LIVA incluye ambas actividades ya que no efectúa la distinción entre establecimiento permanente y base fija que sí realiza el Modelo. El concepto de establecimiento permanente en la LIVA, al igual que en el IRPF y en la LIS, es más amplio pues incluye las actividades profesionales, no así el Modelo.

De otro lado, la legislación anterior del IVA adoptaba el sistema de lista no limitativa que, al igual que en la LIS y en el Modelo, a manera de ejemplos indica diversas formas de establecimientos permanentes. La lista es muy parecida a la señalada por el artículo 6 del antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1967, pero no tan amplia como la del artículo 7.a) de la LIS.[230]

---

mento fue derogado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (B.O.E. de 31 de diciembre), que aprobaba el nuevo Reglamento del IVA. De otro lado, la Ley 30/1985 fue derogada por la nueva Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre (B.O.E. de 29 de diciembre).

230 Ver al respecto: LARRAZ ESCOBAR, José Antonio: *El establecimiento permanente en los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido*, El I.V.A. en el Sistema Tributario Español, Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, págs. 173-174.

La nueva LIVA, aprobada por Ley 37/1992, de 28 de diciembre (B.O.E. de 29 de diciembre), amplía el concepto de establecimiento permanente señalado en la legislación anterior.[231] Antes de comentar las novedades en cuanto a la conceptuación del establecimiento permanente en la nueva LIVA, es conveniente que recordemos brevemente algunos aspectos de la LIVA en relación con los sujetos no residentes. En primer lugar, cabe señalar que la clasificación entre sujetos pasivos residentes y no residentes no es relevante a efectos de la LIVA. En la LIVA, los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales, que realicen o para quienes se realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.[232] Y en se-

---

231 Sobre la nueva LIVA pueden verse, entre otros trabajos, los siguientes: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 512 a 570; CHECA GONZALEZ, Clemente: *Análisis de las principales novedades introducidas por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*, Actualidad Tributaria Nº 15, semana del 12-18 de abril de 1993, págs. D-261 y ss.; CERVERA TORREJON, Fernando: *¿En qué consiste la reforma del IVA?*, Revista de Actualidad Tributaria Nº 144, 1993, págs. 19 y ss.; TOBIAS RODRIGUEZ, Carlos: *La reforma del IVA: principales modificaciones de la nueva regulación*, Revista de Actualidad Tributaria Nº 144, 1993, págs. 25 y ss.; y RODRIGUEZ VAZQUEZ, Enrique M.: *Principales novedades del nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido*, Impuestos Nº 5, 1993, págs. 6 y ss.

232 También son considerados sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales *para quienes se realicen* las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúan por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto (véase el artículo 84 de la LIVA, modificado por el artículo 6 de la Ley 22 /1993, de 29 de diciembre, sobre medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo). Sobre el concepto de empresario o profesional véase el artículo 5 de la LIVA, en especial, el apartado Uno. a) el cual indica que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente del referido artículo. Es así que el apartado Dos señala lo siguiente: "Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas". Cabe añadir que la definición mencionada es similar a la de "explotaciones económicas" recogida por el artículo 5 de la LIS y el artículo 8 del RIS, así como a la definición de "actividades profesionales o empresariales" recogido por el artículo 40 de la LIR. Así mismo, ver: PONT MESTRES, Magin: *¿Pueden tener la consideración de empresarios o profesionales en el IVA, entidades que por su naturaleza no son empresarios o profesionales?*, Gaceta Fiscal Nº 34, junio, 1986, págs. 143 y ss.

gundo lugar, estos empresarios o profesionales pueden encontrarse establecidos o no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. La LIVA considera establecidos en el territorio de aplicación del impuesto a los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al impuesto desde dicho establecimiento.[233]

Por tanto, puede decirse que "el empresario o profesional no residente, que tiene en el territorio de aplicación del IVA un establecimiento permanente, queda sujeto a este impuesto por todas las operaciones que la Ley considera localizadas dentro de su ámbito territorial, siempre que se hayan realizado a través del establecimiento permanente. Aun no teniendo un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA, también quedará sujeto a este impuesto si tiene en este territorio su domicilio fiscal".[234]

Debemos hacer la distinción entre el concepto de sede de actividad económica y el concepto de establecimiento permanente, a fin de diferenciarlos claramente. El concepto de sede de actividad económica aparece en la LIVA al establecerse la regla general para las prestaciones de servicios. El artículo 69.Uno de la LIVA señala que éstas se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto "cuando el prestador de

---

233 Artículo 84.2 de la LIVA. Véase la *Contestación a Consulta Vinculante Nº 687* incluida en la *Resolución de la D.G.T. de 17.6.1986* publicada en el B.O.E. de 24.6.1986. Cabe señalar que a efectos del régimen de devoluciones a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el artículo 119 de la LIVA señala que "se asimilarán a los no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen entregas de bienes ni prestaciones de servicios en el mencionado ámbito espacial" (ver el artículo 31 del Reglamento). Así mismo, a partir de la entrada en vigor de la nueva LIVA, se debe distinguir entre empresarios o profesionales establecidos y no establecidos en la Comunidad Europea. Por tanto, deberá de distinguirse entre las operaciones de compra y venta entre empresarios establecidos y no establecidos en la CEE, lo cual dará lugar a la existencia de importaciones y exportaciones; y las operaciones que se realicen entre empresarios establecidos dentro de la CEE, lo cual dará lugar a una entrega o adquisición intracomunitaria de bienes. Al respecto ver: GONZALEZ, Lourdes: *Tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias en el marco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Impuestos Nº 8, 1993, págs. 4 y ss.

234 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 513.

los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica". Al lado de esta figura aparece la del establecimiento permanente cuando la LIVA define qué es lo que se entiende por "sede de actividad económica". Así, se entenderá situada la "sede de la actividad económica" en el territorio donde el interesado centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, "siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios" (artículo 69.Dos). Ello quiere decir que "el servicio se localiza en la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, salvo que se preste a través de un establecimiento permanente situado en otro territorio, en cuyo caso el servicio se considera prestado en el lugar en que radica el establecimiento. Así, un servicio prestado por un establecimiento permanente situado en el territorio peninsular español, perteneciente a una empresa cuya sede de dirección está en Francia, quedará sujeto al IVA español por entenderse prestado en el territorio de aplicación de este impuesto".[235]

De esta manera cobra vida la figura del establecimiento permanente en la LIVA. Inclusive el apartado Tres del mismo artículo 69 indica la prioridad del establecimiento sobre la sede de actividad económica cuando señala que si el sujeto pasivo ejerciese su actividad simultaneamente en el territorio de aplicación del impuesto y en otros territorios, "los servicios se entenderán realizados en el ámbito espacial del impuesto cuando radique en él el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos". El criterio del domicilio de quien preste los servicios será aplicado en defecto de la existencia de un establecimiento permanente o de una sede de actividad económica.

Con respecto a la sede de actividad económica, la Resolución de la D.G.T. de 3.11.1986, en la *Contestación a Consulta Vinculante Nº 587*, señala que los servicios prestados por los Notarios se considerarán prestados por regla general en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste. Así mismo, la Resolución de la D.G.T. de 22.12.1986, en la *Contestación a Consulta Vinculante Nº 901*, estableció que los servicios prestados por los informadores turísticos se entenderán prestados en el territorio donde esté situada la sede de actividad económica de los mismos.[236]

---

235 Ibid., pág. 556.

236 B.O.E. del 30.11.1986 y 20.1.1987 respectivamente.

En relación al concepto de establecimiento permanente recogido en la nueva LIVA, el apartado cinco del artículo 69 referente al lugar de realización de las prestaciones de servicios - regla general, establece lo siguiente:

"A efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde *los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.*

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para, el almacenamiento y posterior entrega de mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título" (los subrayados son nuestros).[237]

---

237 El Proyecto de Ley del IVA mantenía el mismo texto por lo que no ha variado al momento de promulgarse la mencionada Ley (Boletín Oficial de las Cortes Generales - Congreso de los Diputados, Núm. 108-1, de 22 de octubre de 1992, págs. 39-40). Cabe mencionar que la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido no establece ninguna definición de establecimiento permanente. Respecto a esto último, la *Resolución del T.E.A.C. de 21.3.1991* resolvió lo siguiente: "La sujeción al impuesto, en el caso de servicios publicitarios, se determinará atendiendo al lugar

Como se puede apreciar por los subrayados, existen ciertas novedades en la LIVA que debemos destacar con respecto a la conceptuación del establecimiento permanente en la anterior legislación. En primer lugar, además de establecer un concepto abstracto o general de establecimiento permanente, recogiendo en ese sentido al igual que la legislación anterior el esquema señalado en el Modelo de la O.C.D.E., la definición abstracta de establecimiento permanente en la nueva LIVA creemos es más precisa. Esto significa una mejora respecto a la ley anterior. Se reemplaza el término "sujeto pasivo" por el de "empresarios o profesionales", término más adecuado en la hermenéutica del impuesto ya que éstos constituyen el sujeto pasivo del mismo. Así mismo, se indica que el establecimiento permanente será el lugar en donde dichos empresarios o profesionales "realicen actividades económicas". Entendemos que estas actividades son las mismas a las que el apartado 2 del artículo 5 de la LIVA denomina "actividades empresariales o profesionales" a las cuales ya nos hemos referido en párrafos anteriores.[238]

'donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio'. Sentado lo anterior y dejando al margen el lugar del domicilio que opera sólo en defecto de los otros criterios, cuando la sede de la actividad económica no coincida con el lugar del establecimiento permanente, al tener lugar ésta en territorio distinto, deberá estarse al lugar donde radique el establecimiento permanente del destinatario de los servicios y la Sexta Directiva del Impuesto sobre el valor Añadido, fija como lugar de realización de los servicios publicitarios, el de la localización personal del destinatario, pero no define lo que se entiende por establecimiento permanente, permitiendo o dejando en libertad a los Estados miembros para delimitar su concepto. De ahí hay que concluir por afirmar, que resultará válido el concepto recogido en cada Estado y en particular en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido; por lo que hay que rechazar la postura mantenida por la recurrente tendente a configurar el concepto de establecimiento permanente al margen de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido".

238 Ver al respecto la *Resolución de la D.G.T. de 24.7.1987* (B.O.E. de 13.8.1987) la cual en la *Contestación a Consulta Vinculante Nº 1011* señala que "están sujetos al IVA los siguientes servicios financieros: a) Los prestados desde un establecimiento permanente situado en el territorio peninsular español o islas baleares cuando el destinatario de la operación esté domiciliado en España u otro Estado miembro de la CEE y, en ambos casos, no tenga la condición de empresario o profesional o, teniendo la condición de tal, los servicios prestados no están relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, b) los prestados para establecimientos permanentes de un empresario o profesional situado en el territorio peninsular español o las islas Baleares, siempre que el destinatario del servicio actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. En este supuesto carece de

En segundo lugar, se amplía el concepto de establecimiento permanente ya que se añaden tres nuevos incisos con respecto a la ley anterior. El primero de ellos, el inciso e), hace referencia a los almacenes. De allí que ya no se incluyan éstos en el inciso a) del apartado cinco del artículo en cuestión. En este punto la LIVA se distancia de la normativa del Modelo de la O.C.D.E. al considerar como establecimientos permanentes instalaciones con la única finalidad de almacenamiento y posterior entrega de las mercancías.[239] Repárese que la norma exige que dichas instalaciones a utilizar como almacenes deben de ser explotadas "con carácter de permanencia" no así de manera esporádica o eventual. Sin embargo, tanto la LIVA como su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, en adelante el RIVA, no indican cuales son los alcances del término "permanencia". Esperemos que a nivel jurisprudencial pueda determinarse el significado de dicho término.

El inciso f) también constituye una novedad que, al igual que en el caso anterior, se distancia de lo señalado en el Modelo de la O.C.D.E. al considerar como establecimiento permanente los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.[240] Por último, uno de los aspectos que cabe destacar de la conceptuación de establecimiento permanente en la nueva LIVA es la del inciso g) del artículo en cuestión el cual considera como establecimiento permanente los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o "por cualquier título". Al respecto, ya la Resolución de la D.G.T. de 10.6.1986 (B.O.E. de 16.6.1986) en su *Contestación a Consulta Vinculante Nº 334* había establecido que son sujetos pasivos del IVA los arrendadores de bienes inmuebles situados en territorio español,

---

relevancia el territorio donde esté establecido el prestador del servicio". También véase la *Contestación a Consulta Vinculante Nº 1012* aprobada por *Resolución de la D.G.T. de 31.7.1987* y publicada en el B.O.E. de 14.8.1987.

239 Como se recordará, el Modelo de la O.C.D.E. considera estas actividades como de carácter auxiliar o preparatorio de allí que los incisos a) y b) del párrafo 4 del artículo 5 del Modelo, consideren no incluido dentro del concepto de establecimiento permanente: a) "la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa"; y b) "el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas".

240 El inciso d) del párrafo 4 del artículo 5 del Modelo no considera establecimiento permanente "el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa".

cualquiera que sea la nacionalidad del arrendador y su lugar de residencia.[241]

En resumen, podemos señalar lo siguiente:

a) El concepto de establecimiento permanente en la nueva LIVA es más amplio que en la legislación anterior respectiva;

b) Se trata de un concepto que difiere en algunos aspectos de la conceptuación del establecimiento permanente recogida por la LIS. La LIVA incluye, además de los supuestos comunes de establecimientos permanentes que comparte con la LIS, varias novedades de los mismos: las instalaciones para almacenamiento y posterior entrega de mercancías, los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. En

---

241 Así mismo, la *Resolución de la D.G.T. de 21.5.1986* en respuesta a la formulación de una consulta, estableció lo siguiente: "El propietario de los locales comerciales situados en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y cedidos en arrendamiento a determinados empresarios, estando uno de dichos empresarios sometido al régimen especial del recargo de equivalencia, se considera sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo repercutir íntegramente el importe del mismo sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo. A estos efectos -los del impuesto-, el propietario de los locales comerciales se considera establecido en el territorio de aplicación del mismo al conceptuarse dichos locales comerciales cedidos en arrendamiento como establecimiento permanente" (Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 187, 1987). Sobre lo mismo, véase la *Resolución de la D.G.T. de 15.9.1986*, publicada en el B.O.E. de 6.10.1986. Al respecto, Echeverría i Noci indica lo siguiente: "Definido el concepto de establecimiento permanente, y por lo tanto la consideración de persona o entidad establecida, en coherencia con lo establecido en el artículo 21 de la Sexta Directiva comunitaria, los no residentes que posean establecimiento permanente en España, los 'no residentes establecidos', estarán obligados al pago del Impuesto en operaciones interiores por las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo, téngase en cuenta que si un no residente tiene alquilado un local en territorio de aplicación IVA se considera que tiene establecimiento permanente y tributa por el IVA". Y a continuación nos remite a las respuestas del Ministerio de Economía y Hacienda a las diferentes consultas planteadas con fecha 22 de mayo de 1986, añadiendo que "la tributación de los no residentes con establecimiento permanente no plantea peculiaridad alguna, siendo reconducidos a la tributación de los no residentes en España" (ECHEVERRIA i NOCI, Francisco: *La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones*, op. cit., pág. 94).

cambio, la LIS menciona a los almacenes en general, otros establecimientos, cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, la realización de actividades profesionales o artísticas (esto se encuentra incluido en el artículo 5, apartado dos, de la LIVA en donde se define a las actividades empresariales o profesionales) así como otros lugares de trabajo en los que la entidad no residente realice toda o parte de su actividad. Como se puede apreciar, hay diferencias entre ambos conceptos;

c) Los nuevos casos incluidos como establecimientos permanentes en la LIVA difieren de la conceptuación que de éstos adopta el Modelo de la O.C.D.E. y la mayoría de los convenios para evitar la doble Imposición, ya que dichos casos son considerados en ellos como actividades de naturaleza auxiliar o preparatoria;

d) En la LIS, el sujeto pasivo que obtiene rentas por medio de un establecimiento permanente es una Entidad no residente sujeta por obligación real de contribuir, es decir, dicha Entidad no residente realiza operaciones en España directamente o mediante apoderado por medio de un establecimiento permanente en territorio español. Lo mismo sucede en el IRPF en que el sujeto pasivo que obtiene rentas mediante un establecimiento permanente es una persona física no residente sujeta por obligación real de contribuir. Sin embargo, en la LIVA el criterio de la residencia fiscal no es tomado en cuenta. En este impuesto, el sujeto pasivo que posee un establecimiento permanente es aquella persona física o jurídica, empresario o profesional, que realiza actividades económicas (entiéndase actividades empresariales o profesionales) y que se encuentra establecido en un territorio de aplicación del impuesto.[242] Por tanto el criterio aplicable en la LIVA es el de sujeto "establecido" o "no establecido" sin importar la nacionalidad o la residencia. No sucede así con el criterio del domicilio (fiscal) que sí es tomado en cuenta para considerar a una persona como establecida;

---

242 Al respecto, Lourdes González señala lo siguiente: "La residencia fiscal de una persona física o jurídica no influye en la sujeción al impuesto, de modo que pueden ser sujetos pasivos del IVA en España los empresarios y profesionales residentes en España o no residentes, que estén establecidos en el país (establecimiento = fábrica, sede de dirección, etc., pero también, oficina, sucursal, etc.) y que realicen en él operaciones sujetas al impuesto" (GONZALEZ, Lourdes: *Tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias en el marco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, op. cit., pág. 7).

e) El concepto de establecimiento permanente en la nueva LIVA incluye una definición abstracta o general del mismo, lo cual significa a nuestro parecer un aspecto positivo de la LIVA, tanto desde el punto de vista de la legislación fiscal a nivel de los convenios de doble imposición como desde el punto de vista de la propia legislación fiscal española. Respecto a esto último, el artículo 7.a) de la LIS carece de una definición general de establecimiento permanente lo cual nos parece una omisión importante de la normativa del Impuesto sobre Sociedades respecto a los establecimientos permanentes. Desde el punto de vista de los convenios fiscales, la existencia de una definición general, además de estar en concordancia con el concepto abstracto señalado en el Modelo de la O.C.D.E. y en los convenios, significa que los casos señalados como establecimientos permanentes en el artículo 69 de la LIVA, no son limitativos sino que, al igual que en el Modelo de la O.C.D.E., actúan a modo de ejemplos. Por tanto, al momento de analizar un caso determinado, deberá tenerse siempre en cuenta la definición general, además de la casuística señalada;

f) El concepto de establecimiento permanente en la LIVA, a pesar de ser muy similar al recogido en la LIS, es completamente independiente del señalado en ésta última norma. No sucede como en el caso de la LIR en que ésta hacia remisión al concepto recogido en la LIS. La LIVA posee pues su propio concepto de establecimiento permanente el cual podrá coincidir en muchos aspectos con el concepto plasmado en la LIS, pero sin embargo, no existe una coincidencia plena o total;

g) Lo anotado anteriormente trae como consecuencia que no exista un concepto unívoco de establecimiento permanente en la legislación fiscal española, como sí la hay en el Derecho Fiscal Internacional a nivel de convenios y modelos inclusive, con sus respectivas matizaciones claro está. Además, cabe mencionar que, como consecuencia de lo indicado anteriormente, es decir, la independencia conceptual de establecimiento permanente en la LIVA, no consideramos aplicable a los establecimientos permanentes sujetos al IVA la clasificación tripartita de los mismos que efectúa el RIS.

F. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY 29/1991, DE 16 DE DICIEMBRE, DE ADECUACIÓN DE DETERMINADOS CONCEPTOS IMPOSITIVOS A LAS DIRECTIVAS Y REGLAMENTOS DE LA COMUNIDAD EUROPEA.

Queremos referirnos a continuación, al concepto de establecimiento permanente recogido en el Título Primero de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, Título referente al tratamiento tributario de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.[243] No nos referiremos, en cambio, al Título Segundo que trata el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes de la Comunidad Europea, por no ser de interés en lo que al establecimiento permanente se refiere.

El Título Primero mencionado incorpora a la legislación española las reglas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990[244], relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusio-

---

243 En la legislación tributaria peruana, la Ley N° 26283 de 10.01.94 exoneró de todo tributo, incluido el Impuesto a la Renta y los derechos de inscripción en los Registros Públicos, la formación y otros actos, contratos y transferencias patrimoniales derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, hasta el 31 de diciembre de 1991. Posteriormente mediante la Ley N° 26416, de 30.12.94, se prorrogó dicha norma hasta el 31 de diciembre de 1995. La Ley N° 26283 fue reglamentada por el Decreto Supremo N° 120-94-EF de 17.09.94. Esta norma exoneró del Impuesto a la Renta toda ganancia que se derive de la fusión o división de personas jurídicas efectuadas al amparo de la Ley N° 26283. Como se puede apreciar, se reglamentó tan sólo la exoneración del Impuesto a la Renta y referido exclusivamente a las figuras de la fusión y división, o escisión como se le conoce en España. El artículo 5 de este breve reglamento constituido por siete artículos, indicó que "la fusión de sucursales, agencias, o establecimientos permanentes en el país, de personas jurídicas domiciliadas en el exterior, deberá estar precedida de la fusión de sus casas matrices u oficinas principales". Podemos percatarnos como la legislación tributaria peruana distingue, equivocadamente por cierto, a los establecimientos permanentes de las sucursales y agencias cuando, en realidad, tanto las sucursales como las agencias constituyen modalidades de establecimientos permanentes.

244 Esta Directiva fue publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 20 de agosto de 1990, págs. L225/1 y ss. Sobre las posibles modificaciones de esta Directiva véase: SCHELPE, Dirk: *Two new proposals for a Directive Amending the 'Merger' and "Parent-Subsidiary' Directives*, EC Tax Review N° 4, 1993, págs. 200 y ss; y THÖMMES, Otmar: *EC Commission proposes amendments to the Merger Directive and the Parent-Subsidiaries Directive*, Intertax N° 11, 1993, págs. 567-568.

nes, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, incluyendo además otras novedades que mencionaremos más adelante. Antes de estudiar el concepto de establecimiento permanente en la Ley 29/1991, es fundamental que nos refiramos brevemente al tratamiento de los establecimientos permanentes en la Directiva mencionada.

En general, el objetivo de la Directiva 90/434/CEE es eliminar los obstáculos fiscales que puedan existir respecto a las concentraciones empresariales de entidades situadas en diferentes Estados de la CEE y que se realicen por medio de fusiones, escisiones, etc. Se busca pues incentivar la concentración de empresas mediante las operaciones ya mencionadas. Para ello, la Directiva establece un beneficio en virtud del cual se difiere la tributación de las plusvalías generadas de estas operaciones de concentración hasta el momento en que se produzca la efectiva realización de las mismas.[245] Esta filosofía será posteriormente asumida por la Ley 29/1991, adecuándola a las operaciones mencionadas efectuadas tanto por entidades residentes en España como cuando intervengan entidades residentes en diversos Estados.

En relación a los establecimientos permanentes, la Directiva en cuestión señala lo siguiente:

a) En la introducción a la misma se recoge un principio fundamental, esto es, que en el caso de fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de diferentes Estados miembros, se tendrá como resultado, bien la transformación de la sociedad transmitente en establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria de la aportación o bien la incorporación de los activos a un establecimiento permanente de esta última sociedad.[246] De acuerdo con la primera consecuencia señalada, que

---

245 Cabe mencionar que el artículo 4º de la Directiva señala en su primer párrafo lo siguiente: "La fusión o escisión no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y de pasivo transferidos y su valor fiscal".

246 De acuerdo con el artículo 2.e) de la Directiva, se entiende por sociedad transmitente "la sociedad que transfiere su patrimonio, activo y pasivo, o que aporta el conjunto o una o varias ramas de su actividad". Así mismo, se entenderá por sociedad beneficiaria, de acuerdo con el artículo 2.f), "la sociedad que recibe el patrimonio, activo y pasivo, o el conjunto o una o varias ramas de actividad de la socie-

es la que nos interesa, en el momento en que se produzca una fusión o una escisión, la sociedad transmitente se convierte automáticamente en un establecimiento permanente. Se atribuyen a los socios de la sociedad transmitente los títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria con lo que, por ejemplo, si la sociedad transmitente operaba como una sociedad anónima, a partir de la fusión queda transformada en un establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria, la cual queda a su vez transformada en sede central de dicho establecimiento. La sociedad transmitente pierde pues su personalidad jurídica al quedar transformada en establecimiento permanente.

Sin embargo, cabría preguntarse ¿cuál es el concepto de establecimiento permanente utilizado por la Directiva, ya que no señala ni hace referencia a concepto alguno? ¿Se refiere, por ejemplo, al concepto elaborado en el Modelo de la O.C.D.E. o al de otro modelo de convenio internacional, o acaso deja en libertad a cada país miembro en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente, utilizar el concepto del mismo recogido en su legislación interna? Ante estas interrogantes y ya que la Directiva no indica nada al respecto, creemos que en el caso de España, al existir convenios para evitar la doble imposición firmados con casi la totalidad de países comunitarios, deberá de utilizarse el concepto de establecimiento permanente recogido en los convenios. De no existir convenio, se empleará el concepto plasmado en la legislación interna del Estado de ubicación del establecimiento, esto es, en el caso de España, el concepto de establecimiento permanente señalado en el artículo 7.a) de la LIS y en el artículo 306 y siguientes del RIS.

En caso que exista un convenio, la Directiva estará pues empleando prácticamente el concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de la O.C.D.E. (artículos 5 y 7 principalmente). De ser así, el establecimiento permanente que nazca como resultado de una fusión, por ejemplo, deberá de reunir los requisitos establecidos por el Modelo, en este caso, por el convenio de doble imposición. Deberá tratarse de una

---

dad transmitente". Por ramas de actividad de entiende "el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios" (artículo 2.i.).

instalación fija de negocios (lugar de negocios y elemento de fijeza) con unos objetivos de permanencia en el tiempo, esto es, a futuro. De no ser así, es decir, en el caso que la Directiva considere establecimientos permanentes a instalaciones que no reunan estos requisitos, estaremos ante un concepto propio de establecimiento permanente implícito en la mencionada Directiva. De todos modos, tanto el establecimiento permanente que surga como resultado de las operaciones en cuestión así como la sociedad absorvente que se constituye en casa central del establecimiento permanente, se encuentran condicionados a que deberán ser una de las sociedades descritas en el artículo 3 y en el Anexo de la Directiva.[247]

b) En relación a las provisiones o reservas regularmente constituidas con exención parcial o total del impuesto por la sociedad transmitente, la Directiva establece que los Estados miembros deberán de adoptar las medidas necesarias para que dichas provisiones o reservas, con excepción del caso de establecimientos permanentes en el extranjero, sean asumidas en las mismas condiciones de exención del impuesto, por los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en el Estado miembro de la sociedad transmitente. En ese caso, la sociedad beneficiaria asumirá los derechos y obligaciones de la sociedad transmitente.

c) Cuando en la legislación interna de los Estados miembros se apliquen, a las operaciones en cuestión (fusiones, escisiones, etc.), disposiciones que permitan a la sociedad beneficiaria asumir las pérdidas de la sociedad transmitente aún no amortizadas desde el punto de vista fiscal, los Estados miembros ampliarán la aplicación de dichas disposiciones a la asunción, por parte de los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en su territorio, de las pérdidas de la sociedad transmitente aún no amortizadas desde el punto de vista fiscal.[248]

---

247 Cabe mencionar que de acuerdo con el artículo 3 de la Directiva, el término "sociedad de un Estado miembro" designará alguna de las formas societarias señaladas en el Anexo de la Directiva que, para el caso de España, serían la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada, así como las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado.

248 Al respecto, la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, establece en su artículo 13 lo siguiente: "Cuando se transmita un establecimiento permanente con ocasión de alguna de las operaciones a que se refiere el artículo 1º y, sea de aplicación el régimen previsto en la letra b) del número 1 del artículo 4º, la base imponible del Impuesto so-

d) Por último, la Directiva señala el caso en que se aporte un establecimiento permanente, es decir, 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 Estado deberá renunciar a los derechos de imposición sobre dicho establecimiento permanente. No obstante, el Estado de la sociedad transmitente podrá reintegrar en los beneficios imponibles de dicha sociedad las pérdidas anteriores del establecimiento permanente que se hayan deducido, en su caso, del beneficio imponible de la sociedad en dicho Estado y que no se hayan compensado. El Estado en el que esté situado el establecimiento permanente y el Estado de la sociedad beneficiaria aplicarán a dicha aportación las disposiciones señaladas en la Directiva como si el primer Estado fuera el de la sociedad transmitente.

Sin embargo, en el caso que el Estado miembro de la sociedad transmitente aplique un régimen mundial de imposición del beneficio, dicho Estado podrá gravar los beneficios o las plusvalías del establecimiento permanente resultante de la fusión, de la escisión o de la aportación de activos, siempre que admita la deducción del impuesto que, de no existir las disposiciones de la mencionada Directiva, se hubiera aplicado a dichos beneficios o plusvalías en el Estado en el que se encuentre 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.

---

bre Sociedades de las entidades transmitentes residentes en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las pérdidas sobre los beneficios imputados por el establecimiento permanente en los cinco ejercicios anteriores". El artículo 4.1.b) de la Ley establece la no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad transmitente, los incrementos y disminuciones de patrimonio "que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, en favor de entidades que residan en ellos, (sic) revistan una de las formas enumeradas en el Anexo de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones, y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3° de la misma".

Pasemos a tratar el concepto de establecimiento permanente en el Título Primero de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (B.O.E. de 17 de diciembre), de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Dicho Título Primero tiene como finalidad incorporar la normativa de la Directiva 90/434/CEE ya mencionada a la legislación española.[249]

En general, antes de estudiar el concepto de establecimiento permanente adoptado en esta norma, debemos comenzar indicando que la Ley en cuestión, de acuerdo con su Exposición de Motivos, responde al principio denominado de neutralidad. De acuerdo con este principio, la regulación contenida en la Ley no estimula la realización de operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canjes de acciones, pero tampoco las obstaculiza "porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla". Así mismo, dicha neutralidad deberá de alcanzarse mediante dos técnicas tributarias como son:

a) La no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes de los incrementos y disminuciones de patrimonio correspondientes a los bienes transmitidos; y

b) Las entidades adquirentes deberan valorar los elementos recibidos a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión.

---

249 Ver al respecto: PEREZ CRISTOBAL, Jesús: *Régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas y otras fórmulas de concentración empresarial (I): Principios Generales*, Actualidad Tributaria Nº 20, mayo de 1993, págs. D-327 y ss. Véase también la segunda y tercera parte de este trabajo en Actualidad Tributaria Nos. 21 y 22; CADARSO, Pedro: *La Ley 29/1991, de 16 de diciembre: consideraciones al Título I. Proceso de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de ramas de actividad,* Actualidad Tributaria Nº 34, setiembre de 1993, pág. D-557 y ss.; LOPEZ IRANZO, Fernando: *La neutralidad fiscal en la nueva ley de las fusiones y escisiones de empresas*, Impuestos, Tomo II, 1992, págs. 150 y ss.; ARNAU ZOROA, Francisco: *Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de acciones (Derecho español Ley 29/1991 - Directiva comunitaria 90/434/C.E.E.)*, Gaceta Fiscal Nº 96, febrero de 1992, págs. 191 y ss.; y SERRA MALLOL, Antonio Jorge: *La escisión: una nueva operación societaria*, Tribuna Fiscal Nº 39, enero de 1994, págs. 63 y ss.

Señala la Exposición de Motivos de la Ley que estas reglas son también aplicables a los socios de las entidades transmitentes ya que "estos no están obligados a integrar en su base imponible los incrementos y disminuciones de patrimonio que se produzcan con ocasión del canje de valores, pero los recibidos se valoran a efectos fiscales, por el valor de adquisición de los entregados".[250] Así mismo, debe mencionarse otra característica que, junto con el principio de neutralidad, se menciona en la Exposición de Motivos. Se trata de la práctica ausencia de intervención administrativa en las operaciones de concentración y reestructuración.[251] Por último debemos señalar que el Legislador español a optado por aplicar las soluciones propuestas en la Directiva a las mismas operaciones mercantiles efectuadas por entidades residentes en España.[252] De otro

---

250 Pérez Cristóbal opina al respecto que la "neutralidad" se "entiende conseguida a través de la instrumentación de dos técnicas distintas, aplicables tanto a los socios, como a las entidades que intervienen en las operaciones y, que en esencia se apoya en el aplazamiento del Impuesto que correspondería aplicar sobre las variaciones patrimoniales derivadas de las operaciones consideradas, hasta que tales variaciones sean realizadas de forma definitiva". Y añade que "a pesar de lo expuesto en la exposición de motivos y, en lo que se refiere a las técnicas expresadas, es notorio que, se someten a tributación los incrementos o disminuciones de patrimonio que se producen por tales operaciones, porque el no respeto a las valoraciones contables, que implican las técnicas de 'neutralidad', determinan que tales diferencias hayan de computarse son posterioridad. Además... la referencia a tales técnicas, originan la aparición de otros problemas de índole contable y administrativo, que comportan costes adicionales y, cuya presencia aleja el objetivo de la 'neutralidad'" (PEREZ CRISTOBAL, Jesús: *Régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas y otras fórmulas de concentración empresarial (I): Principios Generales*, op. cit., pág. D-328).

251 La anterior legislación al respecto, es decir, la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas, así como su normativa de desarrollo, establecía la elaboración de un expediente administrativo muy complicado.

252 El artículo 1 de la Ley indica lo siguiente:
"1. El presente Título establece el régimen fiscal aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores.
2. Lo dispuesto en este Título será de aplicación con las condiciones y requisitos establecidos en el mismo, a las operaciones a que se refiere el número uno anterior, cuando se realicen por entidades residentes en España, o cuando intervengan en ellas entidades residentes en diferentes países".
Así mismo, la Disposición Adicional Primera y Segunda de la Ley establecen lo siguiente:
"Primera.- El régimen tributario establecido en el Título primero de la presente Ley será igualmente aplicable a las transmisiones de unidades económicas autónomas en las que intervengan sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que no tengan

lado, los incrementos de patrimonio, al igual que en el caso que hubiese disminución, se manifestarán en la sociedad transmitente mientras que para las entidades adquirentes, los efectos tributarios se manifestarán en la valoración de los bienes y derechos incorporados a su patrimonio como consecuencia de alguna de las operaciones de fusión, escisión, etc.

En lo que a los establecimientos permanentes se refiere, debemos comenzar mencionando al artículo 3 de la Ley que para las entidades transmitentes considera incrementos o disminuciones de patrimonio, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las variaciones de valor que se pongan de manifiesto en las mencionadas entidades a causa de las transmisiones derivadas de las operaciones en cuestión (fusión, escisión, etc.) añadiendo dicho artículo que el importe de dichos incrementos o disminuciones de patrimonio será igual a la diferencia entre el valor real y el valor neto contable de los bienes y derechos transmitidos, corregido en su caso, por los ajustes extracontables de naturaleza fiscal.

Estos incrementos o disminuciones de patrimonio no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, así figuren en la contabilidad, en determinadas situaciones. Estas situaciones se encuentran indicadas en el artículo 4.1 de la Ley en donde nos interesan dos en especial, que son aquellas en las cuales intervienen entidades no residentes con establecimientos permanentes en España:

---

forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en el artículo 1º.

Segunda.- También serán de aplicación las disposiciones establecidas en el Título primero de la presente Ley a las aportaciones a sociedades de unidades económicas autónomas realizadas por empresarios individuales, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio".

De la indicada normativa Pérez Cristóbal deduce tres aspectos: En primer lugar, que se trata de un régimen que, fundamentalmente es aplicable a las operaciones realizadas por entidades. Sin embargo, como se ha podido apreciar, también son aplicables las disposiciones establecidas a las aportaciones realizadas por empresarios individuales a sociedades de unidades económicas autónomas, etc. En segundo lugar, para la aplicación del régimen es indiferente el hecho de que las personas que las realicen sean residentes o no; y en tercer lugar, el régimen fiscal es exclusivamente aplicable a las operaciones que afecta (PEREZ CRISTOBAL, Jesús: *Régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas y otras fórmulas de concentración empresarial (I): Principios Generales*, op. cit., pág. D-329).

a) La primera situación, señalada en el segundo párrafo del artículo 4.1.a) de la Ley, es la que se refiere a entidades no residentes que adquieren elementos patrimoniales situados en territorio español, siempre a causa de las operaciones de fusión, escisión, etc. mencionadas en el artículo 1° de la Ley. En este caso sólo se excluirán de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los incrementos y disminuciones de patrimonio que correspondan a elementos patrimoniales que se encuentren "*efectivamente vinculados a un establecimiento permanente* situado en territorio español y que contribuyan a la obtención de rentas que hayan de integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades" (el subrayado es nuestro). En el caso que se transfieran estos elementos fuera del territorio español, deberá incrementarse en la base imponible del establecimiento permanente, en el ejercicio en que se produzca dicha transferencia, la diferencia entre el valor real y el valor fiscal minorado, en su caso, con el importe de las amortizaciones y pérdidas de valor que hayan sido fiscalmente deducibles.[253]

Como puede observarse, para la no integración en la base imponible de los incrementos y disminuciones de patrimonio fruto de las operaciones mencionadas, la entidad adquirente no residente posee un establecimiento permanente en España. Al respecto, debemos mencionar algunos aspectos. En primer lugar, la norma no especifica si la sociedad adquirente debe ser o no residente de un país miembro de la Comunidad Europea. Bastará, por tanto, que la sociedad adquirente sea no residente en España o, lo que es lo mismo, que "resida en el extranjero". En segundo lugar, los elementos patrimoniales transmitidos deben de estar "efectivamente vinculados" a un establecimiento permanente. Ello quiere decir que los elementos transferidos deben pertenecer al propio establecimiento permanente.[254] En tercer lugar, los elementos patrimoniales vinculados al establecimiento permanente deben ser susceptibles de obtener rendimientos que integren la base imponible del Impuesto sobre Socieda-

---

253 La reglas para establecer el valor fiscal de los bienes adquiridos se encuentran en el artículo 5 de la Ley.

254 Aquí la Ley utiliza una terminología muy similar a la utilizada en el Modelo de la O.C.D.E. cuando este último se refiere, por ejemplo, al caso de los dividendos, intereses o cánones de participaciones, créditos y derechos o propiedades, respectivamente, que se encuentren "efectivamente vinculados" a un establecimiento permanente, tema al que nos referiremos en el siguiente capítulo.

des. Se quiere pues evitar la aplicación del régimen de la Ley 29/1991 a bienes que, a pesar de pertenecer a un establecimiento permanente en España, sean improductivos.[255]

Por último, respecto al concepto de establecimiento permanente utilizado, la Ley 29/1991 adopta el principio establecido en los considerandos de la Directiva por el cual se considera que las operaciones de fusión, escisión y aportaciones de activo tendrán como resultado, bien la transformación de la sociedad transmitente en establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria de la aportación o bien la incorporación de los activos a un establecimiento permanente de esta última sociedad. La sociedad transmitente queda convertida pues en un establecimiento permanente de la sociedad adquirente. Así mismo, dependiendo de la clase de establecimiento permanente que quede así como del tiempo de su permanencia, le será aplicable las normas pertinentes a los establecimientos permanentes señaladas en el RIS. Si bien cabe indicar, que al tener España convenios de doble imposición con casi todos los Estados comunitarios, el régimen de tributación aplicable a los establecimientos permanentes de sedes ubicadas en países comunitarios, será el de los convenios. Así, por ejemplo, en el caso que la sociedad transmitente sea una fábrica de zapatos bajo la forma jurídica de una sociedad anónima, al ser absorbida por una sociedad adquirente, residente en otro Estado comunitario, quedará la sociedad transmitente convertida en un establecimiento permanente de la sociedad adquirente bajo la forma de una fábrica.[256]

b) La segunda situación es la que se refiere a la transmisión, por parte de entidades no residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en España (art. 4.1.d). En este caso, se excluirán de

---

255 Este aspecto podría estar sobrepasando lo señalado en la Directiva 90/434/CEE ya que dicha Directiva lo único que establece en su artículo 3.c) es que la "sociedad de un Estado miembro" esté sujeta, "sin posibilidad de opción y sin estar exenta", al Impuesto sobre Sociedades en España. No se exige pues que los elementos patrimoniales vinculados al establecimiento permanente deban ser susceptibles de generar rentas que integren la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

256 Téngase en cuenta que mientras la Directiva 90/434/CEE utiliza el término "sociedades", inclusive el mismo Anexo de la Directiva así lo indica mencionando a las "sociedades de derecho español", la Ley 29/1991 emplea el término "entidades" (art. 1.2) de alcance mucho más amplio.

la base imponible los incrementos y disminuciones de patrimonio correspondientes a aquellos elementos que queden efectivamente vinculados a un establecimiento permanente situado en España y que contribuyan a la obtención de rentas que hayan de integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Como puede apreciarse, la solución ofrecida es similar al supuesto anterior. La transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el ejercicio en que se produzca aquélla, de la diferencia entre el valor real y el valor fiscal minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y pérdidas de valor que hayan sido fiscalmente deducibles. Por tanto, en caso de transferencia al exterior tributará como incremento de patrimonio del establecimiento permanente.[257]

G. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO.

En relación a las Agrupaciones de Interés Económico, en adelante AIE, tan sólo queremos mencionar la existencia de un problema conceptual con respecto a los establecimientos permanentes. Antes de tratar esta problemática debemos referirnos brevemente al régimen fiscal aplicable a las AIE que fue establecido en la Ley 12/1991, de 29 de abril, norma que reguló todo lo referente a las AIE en España.[258]

---

257 Como señala Baena Aguilar (recuérdese la Disposición Adicional Segunda de la Ley anteriormente citada), "quedará exento el incremento obtenido por un empresario no residente (art. 4), siempre que lleve su contabilidad conforme al Código de Comercio, cuando transmita un establecimiento permanente situado en territorio español a una sociedad, mientras los elementos que lo componen no se transmitan al extranjero ni se desafecten de la explotación (si la transmisión o la desafectación se producen, se obtendrá un incremento o disminución patrimonial por la diferencia entre el valor real y el valor neto contable anterior a la transmisión)" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del impuesto*, op. cit., pág. 164).

258 Ver al respecto: SANMARTIN FERNANDEZ, Jaime: *Agrupaciones de Interes Económico*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 225-226, mayo-agosto de 1993, pág. 645 y ss.; BUIREU GUARRO, Jorge: *Agrupaciones de Interés Económico: régimen fiscal*, Actualidad Tributaria Nº 17, pág. D-291 y ss.; y LOPEZ-SANTACRUZ MONTES, José: *Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico*, Tribuna Fiscal Nº 21, julio de 1992, págs. 51 y ss.

En primer lugar, debe señalarse que el régimen fiscal aplicable a las AIE se fundamenta en la aplicación del régimen de transparencia fiscal señalado en el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dicho régimen será aplicado con ciertas particularidades como son la aplicación sin límites respecto de la imputación de pérdidas. Ello quiere decir que la AIE imputará íntegramente a sus empresas miembros las bases imponibles, ya sean positivas o negativas, que obtengan en cada ejercicio, lo cual diferencia este régimen del ordinario en donde sólo se imputan las bases positivas más no las negativas que en todo caso podrán ser compensadas, en el plazo previsto, tan sólo por la empresa que las generó.[259]

En segundo lugar, la AIE no tributará por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de la base imponible imputable al socio no residente, salvo que éste disponga en territorio español de un establecimiento permanente, en donde tributará por dicha base.[260]

Y en tercer lugar, la distribución efectiva de los resultados de la AIE imputada al socio no residente, en el caso que hubiesen sido grava-

---

259 Efectivamente, el artículo 21 de la Ley 12/1991 establece lo siguiente: "Los beneficios y pérdidas procedentes de las actividades de la Agrupación serán considerados como beneficios de los socios y repartidos entre ellos en la proporción prevista en la escritura, o en su defecto, por partes iguales". Así mismo, esta regla se armoniza con lo señalado en el artículo 24.1 de la Ley: "En el Impuesto sobre Sociedades, se aplicará a las Agrupaciones de interés económico constituidas de acuerdo con la presente Ley, el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (R. 1978, 2837 y Ap. 1975-85, 7226), sin limitaciones, respecto a la imputación de pérdidas. En consecuencia, las bases imponibles positivas o negativas derivadas de los resultados de la Agrupación de Interés Económico se imputarán a sus socios, sean personas físicas o jurídicas y para su integración en los correspondientes impuestos personales en la proporción que proceda de conformidad con el artículo 21".

260 Cabe añadir, que las aportaciones de una o varias ramas de actividad a una AIE por parte de un socio, no determinarán el cómputo de una alteración patrimonial en la imposición personal del socio aportante, así como tampoco procederá tal cómputo cuando los incrementos o disminuciones de patrimonio se pongan de manifiesto por la adjudicación de una o varias ramas de actividad económica al mismo socio que las aportó. Puede apreciarse como esta regla se anticipa a la normativa en materia de fusiones y escisiones de entidades, recogida en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

dos, de acuerdo con el párrafo anterior, no estará sometida a ninguna otra imposición en España.[261]

En relación con los establecimientos permanentes y la problemática a la que hemos hecho referencia, debemos comenzar por indicar quiénes pueden ser socios de las AIE. La ley 12/1991 estableció que las AIE podrán estar constituidas por personas físicas o jurídicas que desempeñasen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, así como por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales. Por tanto, pueden tener la calidad de socios de las AIE las personas físicas y jurídicas, ya sean residentes o no residentes en España. En cuanto a los socios no residentes, que son los que nos interesan, debemos distinguir entre los socios residentes en un Estado con el que España tenga convenio para evitar la doble imposición de aquellos socios residentes en Estados sin convenio.

Respecto de los socios residentes en Estados con los que España tenga convenio para evitar la doble imposición, la parte del resultado que corresponda a dichos socios será considerado como beneficios empresariales y gravados, en principio, en el Estado de residencia de los socios miembros, salvo que posea un establecimiento permanente en España por lo que en virtud del convenio para evitar la doble imposición, tales beneficios serán imputados a dicho establecimiento el cual tributará por el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con las normas aplicables en la LIS a los establecimientos permanentes.[262]

---

261 Esta norma incluye el impuesto adicional a los establecimientos permanentes establecido en al artículo 23.6 de la LIS. De otro lado, cabe mencionar que estas reglas son similares a las aplicables a las Uniones Temporales de Empresas de acuerdo con el artículo 12 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, modificado por la Disposición Adicional segunda de la Ley 12/1991, de 29 de abril.

262 El artículo 24.2 de la Ley 12/1991 establece lo siguiente: "Tratándose de socios no residentes en territorio español las bases imponibles se considerarán obtenidas en España si, conforme a los dispuesto en la letra a) del artículo 7º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (citada), del Impuesto sobre Sociedades o del respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional, resultare que la actividad realizada por dichos socios a través de la Agrupación de Interés Económico, determina la existencia de un establecimiento permanente en aquel territorio. Las bases imponibles se gravarán, en su caso, de acuerdo con las normas en vigor para las rentas de los establecimientos permanentes y la distribución efectiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición".

El problema surge debido a que, como se recordará, de acuerdo con el concepto de establecimiento permanente recogido tanto en el Modelo de la O.C.D.E. como en los diversos convenios para evitar la doble imposición, no se considera establecimiento permanente el mantenimiento de un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realice actividades de carácter auxiliar o preparatorio. El concepto de establecimiento permanente entra pues en conflicto con el carácter auxiliar que tienen las AIE.

Efectivamente, ya desde el Preámbulo de la Ley 12/1991, se indica que la AIE "constituye una nueva figura asociativa creada con el fin de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros. El contenido auxiliar de la Agrupación sigue el criterio amplio que esta figura ha tenido en la Europa Comunitaria, y consiste en la imposibilidad de sustituir la actividad de sus miembros, permitiendo cualquier actividad vinculada a la de aquellos que no se oponga a esa limitación". Así mismo, el artículo 2 de la Ley mencionada, establece como finalidad de la AIE, el facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios, añadiendo que la AIE no tiene ánimo de lucro para sí misma. Finalmente el primer párrafo del artículo 3 de la norma en cuestión, establece claramente que el objeto de la AIE "se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios".

Queda claro pues el carácter auxiliar de estas agrupaciones. De allí el conflicto con el concepto de establecimiento permanente cuando un socio no residente de una AIE en territorio español, opere mediante un establecimiento permanente en dicho territorio. Existiendo convenio de doble imposición, el concepto de establecimiento permanente recogido en dicho convenio no comprenderá al establecimiento permanente que realice actividades de carácter auxiliar, al menos en lo que a dicha labor se refiere y, por tanto, no será aplicable el convenio a dicho establecimiento permanente tributando el socio no residente en su país de residencia.[263]

---

263 Respecto a esta problemática, compartimos la opinión de López-Santacruz (LOPEZ-SANTACRUZ MONTES, José: *Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico*, op. cit., pág. 54) cuando indica lo siguiente: "El régimen fiscal establecido en esta Ley para el socio no residente de una A.I.E. parece que en la práctica será difícil de aplicar, por cuanto los Convenios no suelen recoger la

Sanmartín Fernández señala al respecto que "deberá analizarse caso por caso tal carácter auxiliar a fin de determinar si la actividad de la A.I.E. constituye una parte significativa de la actividad del socio. Si la A.I.E. presta servicios no sólo a socios, sino también a terceros, no tendría carácter auxiliar exclusivamente y podía considerarse que el socio no residente actua a través de establecimiento permanente. En este supuesto no procedería el régimen fiscal especial".[264] El referido autor parece olvidar que la AIE, para configurarse jurídicamente como tal, debe limitarse a una actividad económica auxiliar de la que desarrollan sus socios. De no ser así, no estaríamos ante una AIE. No puede pues dedicarse a prestar servicios a terceros. Situación distinta sería el caso de un establecimiento permanente que, además de afectuar actividades auxiliares, realizare otras actividades distintas a éstas. En ese caso y en virtud del Convenio para evitar la doble imposición existente, éstas últimas actividades tributarían en España y las de carácter auxiliar tributarían en el Estado de residencia del socio no residente.

Cabe recordar que cuando no se posea establecimiento permanente en España, el socio no residente tributará en el Estado en que resida por los resultados de la AIE. Esta regla se desprende el propio artículo 24.2 de la Ley.[265]

---

fiscalidad de las sociedades de personas en el sentido de considerar a éstas sin autonomía fiscal, por ello *en la mayor parte de los casos en la propia Agrupación no podrá buscarse la existencia de un establecimiento permanente para el socio no residente*. No obstante, dado que el objeto más habitual de una Agrupación de interés económico será la prestación de servicios a sus socios y, además, tal actividad económica se realizaría *con carácter auxiliar a la desarrollada por sus socios*, resultaría que, de acuerdo con el Modelo de Convenio de Doble imposición de la O.C.D.E. *en estos casos no podría derivarse la existencia de un establecimiento permanente*" (los subrayados son nuestros).

264 SANMARTIN FERNANDEZ, Jaime: *Agrupaciones de Interés Económico*, op. cit., pág. 651.

265 López-Santacruz observa acertadamente que, en este caso, "cuando la A.I.E. acuerde distribuir de forma efectiva los beneficios, la Ley no impide gravar en España los correspondientes al socio no residente en concepto de dividendos, aunque parece incongruente exigir un gravamen por obligación real sobre tales dividendos, puesto que los beneficios que se están distribuyendo provienen de una renta empresarial que tributó en sede del socio y, por tanto, los dividendos no se integrarán en su base imponible cuando se perciban" (LOPEZ-SANTACRUZ MONTES, José: *Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico*, op. cit., pág. 54).

Finalmente, en el caso en que el socio de la AIE sea residente de un Estado con el que España no tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, de operar en España por mediación de un establecimiento permanente, la base imponible será imputada a dicho establecimiento, de acuerdo con las normas aplicables a dichos establecimientos en la LIS, con lo que el gravamen aplicable constituirá el único y definitivo tributo.[266] Recordemos que el segundo párrafo del artículo 24.2 de la Ley establece que "la distribución efectiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición".

Así mismo, en el caso que el socio no residente carezca de establecimiento permanente en España, tributaría en principio por el Impuesto sobre Sociedades con el 25%, de acuerdo con el artículo 23.3.a) de la LIS. Sin embargo, como ya se mencionó, el artículo 24.2 de la Ley impide gravar los beneficios obtenidos por obligación real sin establecimiento permanente, sin perjuicio, observa López-Santacruz, "de que cuando la A.I.E. acuerde distribuir beneficios, los que correspondan al socio no residente puedan gravarse según las normas generales sobre tributación de no residentes contenidas en el Impuesto sobre Sociedades".[267]

Cabe añadir simplemente que en relación a las Agrupaciones Europeas de Interés Económico (A.E.I.E.), la Ley 12/1991 incorpora a la normativa interna española lo señalado en el Reglamento del Consejo de las Comunidades Europeas Nº 2.137/85, de 25 de julio.[268] El artículo 30 de la Ley indica que serán aplicables a las mencionadas Agrupaciones, las mismas reglas contenidas en los artículos 23 a 26 de la indicada norma, lo cual implica la existencia de la misma problemática anteriormente se-

---

266 Como se señaló anteriormente en este capítulo, tanto la LIS como el RIS no excluyen del concepto de establecimiento permanente las actividades de carácter auxiliar o preparatorio. Recordemos a los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil. De allí que cuando no exista convenio de doble imposición, serán gravados en España los establecimientos permanentes, a pesar que efectuan actividades auxiliares. No sucederá así en el caso que exista convenio para evitar la doble imposición que, como ya se vió, no considera establecimientos aquellos que realizan actividades auxiliares.

267 LOPEZ-SANTACRUZ MONTES, José: *Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico*, op. cit., pág. 54.

268 Reglamento publicado en el D.O.C.E. Nº L 199/1, de 31.7.1985.

ñalada, en relación a los establecimientos permanentes ubicados en España de socios residentes en países con convenio para evitar la doble imposición.[269]

269 Debemos mencionar que de acuerdo con el artículo 30.1 de la Ley 12/1991, el régimen de transparencia fiscal regulado en el artículo 24 "se aplicará igualmente a los rendimientos obtenidos en España por establecimientos permanentes de Agrupaciones europeas de interés económico residentes en el extranjero". Véase al respecto la *Contestación a Consulta de 25.7.1990* (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS: *Circular informativa* N° 53 de la Dirección General de Tributos, segundo semestre de 1990, Tomo II, Consultas, págs. 48-49).

CAPITULO III

GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A. LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MODELO DE LA O.C.D.E. DE 1977.

1. El principio del establecimiento permanente.

El artículo 7 del Modelo referido a los beneficios empresariales, establece en su primer párrafo el llamado principio del establecimiento permanente.[1] El mencionado principio se compone de dos criterios. El primero según el cual, solamente se puede gravar al no residente, cuando éste opere en un Estado por medio de un establecimiento permanente. El segundo criterio, complementario del anterior, indica que en el caso de

---

1 El primer párrafo del artículo 7 establece lo siguiente: "Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 41-42). Ver al respecto: SPANG-HANSSEN, Aa.: *Innovations in the taxation of enterprises*, The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31st Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, The Netherlands, 1978, págs.; 11-15 (véase la introducción de M. Widmer a este seminario, págs.7-10); BIERLAAGH, Hubert M. M.: *Permanent establishments, the separate enterprise fiction: is it a fact?*, Intertax Nº 3, 1992, págs. 156-160; y SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé*, op. cit., págs. 228 y ss.

existencia de otras rentas que no provengan de la propia actividad del establecimiento permanente, de acuerdo a las normas del Modelo, no deberán ser gravadas por el Estado Contratante en el cual resida el establecimiento permanente. Estos dos criterios conforman el denominado principio del establecimiento permanente al cual nos referimos anteriormente y se opone, como puede suponerse, al criterio de la fuente.[2] Los propios Comentarios al referido primer párrafo del artículo 7 del Modelo, nos dan la razón por la cual se opta por este principio. Como argumento a favor del citado principio se hace referencia al ámbito de las relaciones fiscales internacionales en el cual "se admite actualmente que una empresa de un Estado sólo puede estimarse que participa verdaderamente en la vida económica del otro Estado, con vinculación bastante para estar sometida a su jurisdicción fiscal, si tiene en él un establecimiento permanente".[3]

Detengámonos un poco más en el segundo criterio que ya adelantamos más arriba. Se refiere, como ha podido observarse, a los beneficios del establecimiento permanente. Este segundo criterio ha sido causa, y lo sigue siendo, de muchas discusiones entre los Estados miembros de la O.C.D.E. ya que establece que cuando una empresa ejerce una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, este Estado puede gravar los beneficios de la empresa, y aquí viene lo interesante, sólo en la medida en que sean imputables al establecimiento permanente; por lo que el derecho de imposición del Estado en el cual reside el establecimiento permanente, no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado por cau-

---

2 María Eguinoa (*Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 7) señala la necesidad de implantar el principio del establecimiento permanente en la legislación española aplicable a no residentes. Como es sabido, la legislación española aplica el criterio de la fuente para gravar las rentas del empresario no residente (ver artículo 4 de la LIS). Eguinoa, al principio de su artículo, realiza un estudio comparativo del criterio de la fuente utilizado en España y el criterio utilizado por el Modelo de la O.C.D.E., definiendo el criterio de la fuente como "todo ingreso procedente de un país o de actividades llevadas a cabo dentro del mismo. El criterio de la fuente supone gravar los rendimientos obtenidos por una empresa no residente en un determinado territorio, independientemente de la naturaleza de la renta obtenida y de si la empresa tiene o no una presencia física en el mismo".

3 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 96.

ces distintos a los de su establecimiento permanente. Este principio o criterio, ha sido objeto de diversas críticas las cuales han sido recogidas en los Comentarios al Modelo. Entre otras, por ejemplo, se alega que la adopción del mencionado principio implica el riesgo de facilitar la evasión fiscal.[4]

Antes de continuar con el análisis de la tributación de los beneficios empresariales de acuerdo con el Modelo, creemos pertinente traer brevemente a colación un punto sobre el cual no hay acuerdo unánime. Se trata precisamente del concepto de "beneficios empresariales", "profits" en el texto en inglés y "bénéfices des entreprises" en el texto en francés.[5] Es importante indicar lo señalado en el punto 31 de los Comentarios al artículo 7 que respecto al término "beneficios" establece lo siguiente: "Aunque no se haya juzgado necesario definir el término "beneficios" en el Convenio, debe entenderse, sin embargo, que el término empleado en este y otros artículos del Convenio tiene un sentido amplio y comprende *todas las rentas obtenidas en la explotación de una empresa.*

---

4 Es recomendable leer los Comentarios al primer párrafo del artículo 7 en cuestión, en especial las razones en pro y en contra de la adopción del principio que comentamos. Nos permitimos citar unas lineas de dichos Comentarios porque reflejan cómo ciertos países entienden de manera diferente la aplicación del citado principio: "Algunos países han estimado que cuando una empresa extranjera crea un establecimiento permanente en su territorio, la propia empresa cae bajo su jurisdicción fiscal, hasta el punto de resultar justificado gravar todos los beneficios que obtenga en su territorio, tanto si estos proceden del establecimiento permanente como de otras actividades ejercidas sobre el territorio en cuestión. Sin embargo, se ha considerado preferible adoptar el principio que figura en la frase segunda del párrafo 1; la regla de que los beneficios industriales y comerciales no deben gravarse más que si existe establecimiento permanente es una norma que, en realidad, debería aplicarse, no a la empresa misma, sino a sus beneficios" (Ibid., págs. 96-98).

5 Observa De la Villa que el artículo 7 en cuestión, debe de analizarse con ciertos condicionamientos que, en su opinión, serían los siguientes: a) No todos los "beneficios empresariales" quedan comprendidos en el mismo; b) Una vez reconocida la potestad exclusiva de un Estado para gravar los beneficios obtenidos por sus empresas (las residentes en su territorio), el artículo 7 sólo contiene las reglas aplicables para la determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de un Estado que opere en su territorio; c) Finalmente, el precepto contiene directrices generales susceptibles de ser matizadas en las negociaciones bilaterales. Añade que el artículo 7 es residual en cuanto a las rentas incluidas en el mismo, continuación y corolario del artículo 5, y en general en cuanto a sus planteamientos y soluciones (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 129).

Esta acepción general coincide con el significado atribuido al término en la legislación fiscal de la mayor parte de los países Miembros de la OCDE". Así mismo, el punto 34 de los Comentarios hace referencia a "*rentas industriales y comerciales* no encuadradas en las categorías de rentas amparadas por los artículos especiales..." (los subrayados son nuestros).[6]

Baker observa que la mayor dificultad al respecto radica en la palabra "beneficios" (profits) y la relación o juego entre el primer párrafo del artículo 7 y los demás artículos del Modelo. Efectivamente, señala el mencionado autor que en muchos recientes convenios se ha empleado el término "beneficios industriales y comerciales" en el artículo equivalente al séptimo en cuestión. Esto ha ocacionado problemas particulares como por ejemplo, en lo que se refiere a los intereses obtenidos por bancos, o en el caso de rentas provenientes de inversiones, obtenidas por compañías de seguros. Añade Baker que el término indefinido "beneficios" (profits) parece ser más extenso que el de "beneficios industriales o comerciales". También hace referencia al párrafo séptimo del artículo 7 en cuestión, que trataremos más adelante, el cual otorga un carácter supletorio al artículo 7 en general, en lo referente a rentas específicas tratadas en otros artículos del Modelo. Habrá que ver primero si una determinada renta encaja en algún artículo específico y de no ser así, "se aplicará la protección del Modelo" (treaty), es decir, la del párrafo primero del artículo 7.[7]

---

6 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 107. Ver al respecto: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales*, op. cit., págs. 178-179.

7 BAKER, Philip: op. cit., págs. 119-120. Con respecto al concepto de "beneficios" (profits), Baker menciona una variada jurisprudencia y hace una breve referencia al séptimo párrafo del artículo 7, el cual estudiaremos más adelante, y que señala lo siguiente: "cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de éste Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo". Baker indica, al respecto, dos observaciones: en primer lugar, que el hecho que el artículo 7 vaya titulado como "beneficios empresariales" no deja en claro que dicho artículo limite de alguna manera los alcances del término "beneficios" (profits); y en segundo lugar, la referencia que hace el artículo 7 en su séptimo párrafo a "otros artículos de este Convenio" debe presumiblemente excluir el artículo 21 del Modelo referido a "otras rentas". De no ser así, nos dice Baker, el párrafo primero del artículo 7 tendría unos alcances muy limitados.

Volviendo al primer párrafo del artículo 7 podemos señalar, siguiendo a De la Villa[8], lo siguiente:

a) El principio general que se establece es el de la tributación exclusiva de una empresa en el Estado al que pertenece;

b) Solamente se puede gravar al no residente cuando éste opere en un Estado por medio de un establecimiento permanente. Esto significa una ruptura al principio general establecido en el artículo 7 y quiere decir que si una empresa situada en un Estado Contratante, decide constituir un establecimiento permanente en otro Estado Contratante, el Modelo admite que dicho establecimiento permanente sea gravado en éste último Estado Contratante. Aquí, "...la OCDE admite la conjunción de los criterios básicos de tributación: el de residencia y el de la fuente".[9]

c) Se opta por el criterio de la residencia en relación a las empresas de un Estado. Toda la tributación así como el régimen fiscal de dichas empresas dependerá de la legislación interna del Estado al que pertenezcan;

d) Solamente deberán gravarse las rentas provenientes de la actividad propia del establecimiento permanente. Cualquier otra renta no será gravada en el Estado Contratante en que resida dicho establecimiento;

---

8 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 129. Este autor señala que la adscripción de una empresa a un Estado se vincula a un doble criterio: económico y jurídico: "Económico, porque 'empresa de Estado Contratante' significa una empresa explotada por un residente de este Estado; y jurídico porque 'residente de un Estado Contratante' significa la persona -física o jurídica- que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

9 Que se tributen los beneficios de los establecimientos permanentes (criterio de la fuente) no significa una "concesión" de los países desarrollados a los países en vías de desarrollo ya que "es criterio unánimemente admitido que el resultado económico derivado de la actuación del establecimiento permanente debe vincularse a la jurisdicción fiscal del Estado en que radica. Cuestión conexa, pero distinta es la referente a la amplitud del concepto en sí, tema éste en el que verdaderamente pueden contraponerse los criterios que presiden la filosofía tributaria de ambos grupos de países" (Ibid., pág. 130).

d) No existe acuerdo unánime, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, en lo que respecta a los alcances del término "beneficios empresariales". Los Comentarios al Modelo tan sólo hacen referencia a las "rentas industriales y comerciales" sin definir su ámbito;

e) El artículo 7 reconoce la potestad tributaria del Estado de la fuente, es decir, el Estado Contratante en donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente, pero limita dicha potestad sólo en la medida en que los beneficios sean imputables al establecimiento permanente. Como indican los Comentarios, "las autoridades fiscales... deberán de considerar una por una las diversas fuentes de los beneficios que la empresa obtenga en el mismo y aplicar a cada una el criterio del establecimiento permanente".[10]

Pero ¿cómo se logra esto, bajo qué criterios o mecanismos? Bajo el sistema de contabilidad separada, al cual nos referiremos más adelante, existen en la doctrina tres modalidades o maneras de solucionar el problema de la atribución de rentas al establecimiento permanente. En resumen son las siguientes:

a) Criterio llamado de "vinculación efectiva", el cual es seguido por el Modelo, consiste en atribuir al establecimiento permanente aquellos ingresos que obtenga exclusivamente por el ejercicio de su actividad así como los producidos por los capitales que se encuentren efectivamente vinculados al mismo. Este criterio nos lleva además a someter rentas que de otra manera caerían fuera de la soberanía fiscal del Estado de situación del establecimiento (caso de los dividendos, intereses o cánones por ejemplo);

b) Criterio de la "vis atractiva", el cual atribuye al establecimiento permanente todas las rentas o beneficios obtenidos en el territorio en donde se encuentre ubicado, tanto si proceden de él como si proceden de cualquier otra actividad ejercida en el territorio, aunque el establecimiento no haya intervenido en su obtención. Esto último es muy importante ya que el establecimiento permanente, de acuerdo a este criterio, se con-

---

10 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 97.

vierte en una especie de ente que absorbe todos los tipos de rentas que va obteniendo en el territorio en donde está ubicado. Esto último será el único rasgo común en relación a las rentas obtenidas, es decir, que dichas rentas provendrán del mismo territorio en donde se encuentra ubicado el establecimiento. Bastará pues la existencia del establecimiento permanente para que el Estado en donde radique dicho establecimiento grave la totalidad de las rentas obtenidas en su territorio por la empresa poseedora del establecimiento, tanto si son obtenidas por intermedio de éste como si son obtenidas al margen de éste;[11]

c) Criterio de la "similaridad", también llamado de la "vis atractiva moderada", imputa al establecimiento permanente las rentas obtenidas por la central en el país de situación del establecimiento permanente, por el ejercicio de actividades similares, de allí el nombre, a las desarrolladas por aquél.[12]

Como ya mencionamos lineas más arriba, el Modelo adopta el criterio de la "vinculación efectiva" lo que nos lleva a determinar la base de las utilidades por el método de la "contabilidad separada".

2. El principio de contabilidad separada.

En general, existen en la doctrina dos sistemas o métodos para la determinación de las utilidades obtenidas por un establecimiento permanente: uno es el sistema de "cifra relativa", también llamado "método es-

---

11 Observa Fernández Pérez que "en tanto se siga con carácter general el principio de la fuente, el criterio de la 'vis atractiva' no resulta de aplicación teóricamente, en la medida en que se desconoce el concepto de establecimiento permanente como determinante de la potestad tributaria, la cual resulta fundada sobre todo tipo de rentas por el mero hecho de la localización de su fuente en un determinado territorio. Pero su adopción puede permitir la sujeción de todo tipo de rentas al régimen de las empresariales" (FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de reparto...*, op. cit., pág. 128). También véase a BAKER, Philip: op. cit., págs. 123-124, en donde el referido autor cita interesante doctrina extranjera y hace una referencia al caso norteamericano; y por último véanse los Comentarios al artículo 7, en los puntos 6 al 9, en donde se argumenta en contra del "principio" (como también se le suele denominar) de fuerza o vis atractiva (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 97-98).

12 Más adelante veremos como este último criterio es utilizado por las "Directrices" de las Naciones Unidas.

pañol" y el segundo, el llamado sistema, método o principio de "contabilidad separada".[13] El primer sistema, también denominado del "balance consolidado", es el que distribuye los beneficios mundiales de la empresa entre la central y el propio establecimiento permanente de acuerdo a determinados índices (cifra de negocios, capital asignado a uno y otro, etc.). Más adelante veremos este primer sistema con algún detenimiento. El segundo sistema es el llamado principio de "contabilidad separada" el cual consiste en calcular o estimar los beneficios del establecimiento permanente como si se tratase de una empresa independiente o separada de la central, es decir, se parte de la ficción de considerar al establecimiento permanente como una empresa independiente. Por lo tanto sus beneficios deberán de calcularse al margen de la sede central de la empresa.[14]

---

13 Ver el excelente trabajo de DE LUIS, Felix: *Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias*, Hacienda Pública Española, N° 64, 1980, págs. 169 y ss. También pueden consultarse los siguientes trabajos: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales*, op. cit., págs. 176 y ss.; SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé*, op. cit., págs. 243 y ss.; VAN LEIJENHORST, G. J.: *The allocation of profits to permanent establishments*, Intertax N° 1, 1980, págs. 30-36; BECKER, Helmut: *The determination of income of a permanent establishment or branch*, Intertax N° 1, 1989, págs. 12-15; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 226-229; y ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, Juan Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes...*, op. cit., págs. 122-127. Es ilustrativo el sistema alemán para determinar los beneficios de un establecimiento permanente. Ver al respecto: INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER: *Determination of profits of permanent establishments*, Intertax N° 12, 1988, págs. 427-433.

14 Ver GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 595. El referido autor define este principio como aquel en el cual "los beneficios imputables a un establecimiento permanente son los que éste hubiera obtenido si en lugar de tratar con su sede central hubiese contratado con una empresa totalmente distinta, en condiciones y precios usuales de mercado. Normalmente estos beneficios son los que resultan de una contabilidad comercial o industrial separada, teniendo en cuenta los siguientes postulados:
- No se pueden fijar beneficios hipotéticos sin base efectiva.
- Esto no impide que puedan hacerse ajustes en los resultados contabilizados cuando los precios no correspondan a las condiciones usuales del mercado.
- Son deducibles todos los gastos hechos 'en beneficio' del establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar en que se hayan realizado.
- Los pagos por intereses y cánones abonados a la casa central no se consideran gastos deducibles".

Ambos sistemas tienen sus razones en pro y en contra dependiendo de diversos factores. Felix de Luis[15] hace un estupendo resumen de los diversos argumentos esgrimidos a favor y en contra de cada uno de estos métodos o sistemas que valen la pena mencionar. En primer lugar, basándose en la obra de R. C. Jones,[16] señala como argumentos a favor del método de contabilidad separada los siguientes:

a) Las fronteras entre los Estados no son sólo políticas sino también económicas. Por lo tanto, el método de contabilidad separada es el "método natural" y el que suelen utilizar las empresas para sus sucursales y filiales;

b) El método de contabilidad separada imposibilita que se atribuya a más de una jurisdicción fiscal un mismo elemento de renta o de gasto;

c) El método de cifra relativa no evitará casos de doble imposición. Esto debido a que es muy difícil utilizar en todos los países el mismo criterio para practicar la distribución del beneficio general. En todo caso, se produciría doble imposición como fruto de las diferencias en la definición de la base imponible;

d) Imposibilidad de que las legislaciones y administraciones fiscales de otros Estados vayan a permitir, en general, que las rentas obtenidas en su territorio sean reducidas debidas a las pérdidas sufridas en otro territorio;

e) El método de contabilidad separada puede fundamentarse en datos comprobables en el país donde se encuentre ubicada la sucursal. En cambio, el sistema de cifra relativa implica siempre una investigación de las actividades de una empresa en todos los Estados donde opere; y

f) El método de contabilidad separada presenta posibilidades ilimitadas de desarrollo para su aplicación en un Estado determinado. El método de cifra relativa ofrece poco campo para su desarrollo y perfeccio-

---

15 DE LUIS, Felix: *Métodos para distribuir los beneficios...*, op. cit., pág. 178.

16 JONES, R.C.: *Methodes de comptabilité aplicables a la ventilation de revenu imposable des entreprises industrielles*, Societé des Nations, Ginebra, 1933, pág. 9.

namiento ya que hay que establecer una media entre datos procedentes de diversos países en condiciones muy variadas.[17]

En segundo lugar, para señalar los principales argumentos a favor del método de cifra relativa, De Luis nos hace un excelente resumen de los argumentos de defensa de dicho método, mencionados por el profesor Agustín Viñuales en su informe presentado en 1932 a la entonces Sociedad de Naciones.[18] Dichos argumentos son los siguientes:

a) El método de contabilidad separada representa un elemento de irracionalidad ya que puede llevar a tributar a una empresa que ha obtenido pérdidas;

b) El sistema a utilizar debe de satisfacer el llamado "test del cien por cien", es decir, que la suma de los beneficios parciales que han tributado en cada Estado no debe ser superior al beneficio total obtenido por la empresa. Esta prueba la satisface el método de cifra relativa;

c) Permite valorar de una manera ordenada, en la medida de lo posible, las distintas transferencias que se producen dentro de la propia empresa. Un caso por ejemplo, es el del control de los precios de los artículos facturados por la empresa a sus sucursales;

d) Permite valorar cada sucursal de acuerdo a la importancia que ésta tenga en el conjunto de la empresa. Con el sistema de contabilidad separada, por mucho que intervenga la Administración fiscal de un Estado para controlar la sucursal, esto no permite conocer en qué medida las

---

17 Sobre el principio de contabilidad separada véase: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales*, op. cit., págs. 181-183; SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé*, op. cit., págs. 244-247; VAN LEIJENHORST, G. J.: *The allocation of profits to permanent establishments*, op. cit., págs. 31-32; BECKER, Helmut: *The determination of income of a permanent establishment or branch*, op. cit., págs. 12-13.

18 VIÑUALES, Agustín: *Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países*, op. cit., págs. 177 y ss. Así mismo, véase: DEL ARCO RUETE, Luis: *Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países*, op. cit., págs. 169 y ss.; y SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé*, op. cit., págs. 248-249.

sucursales o filiales se administran con total o relativa independencia económica de la casa matriz.

e) Permite combatir a nivel fiscal las prácticas del "dumping". Pero si se atiende a la contabilidad de cada sucursal separada de la casa matriz, se desconocerá el beneficio real del conjunto de la empresa y por lo tanto, será posible la práctica del "dumping" sin que la Administración fiscal tenga conocimiento de esta práctica.

f) Un ejemplo de éxito del método de cifra relativa, según Viñuales, lo constituye el funcionamiento de los grupos internacionales de empresas. En estos grupos, cada sociedad lleva su propia contabilidad que muestra los beneficios obtenidos por cada una de las empresas del grupo. Luego se ponen de acuerdo y se distribuyen entre todas dichos beneficios según la importancia de su capital. La única regla lógica para estos casos es utilizar el mismo criterio que utiliza el grupo para el reparto de los beneficios.[19]

El Modelo de la O.C.D.E., en el segundo párrafo del artículo 7, ha optado por el sistema de contabilidad separada.[20] Esto al margen de la posibilidad de emplear el sistema de cifra relativa en el caso al que se re-

---

19 DE LUIS, Felix: *Métodos para distribuir los beneficios...*, op. cit., págs. 177-178. Este autor se inclina por el régimen de contabilidad separada. Sin embargo, observa que "probablemente, las dificultades prácticas que supone la aplicación de la cifra relativa de negocios y la complejidad de las comprobaciones que obliga a efectuar de datos extranjeros, inclina la balanza a favor del régimen de contabilidad separada." Más adelante añade que "...en cambio, cuando se plantea el tema en relación con las distintas jurisdicciones tributarias existentes dentro de un mismo país, es más fácil vencer estas dificultades, con lo que adquiere mayor trascendencia... el método de cifra relativa." Y concluye lo siguiente: "Pero no puede olvidarse que es muy difícil que con ninguno de los dos métodos pueda llegarse a un resultado absolutamente satisfactorio" (Ibid., pág. 179).

20 El artículo 7 segundo párrafo establece lo siguiente: "Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 42).

fiere el párrafo 4 del artículo 7 del Modelo, que analizaremos más adelante. Cabe recordar, como mencionamos en lineas anteriores, que el sistema de contabilidad separada admite el empleo de cualquiera de los tres criterios ya indicados: vinculación efectiva, vis atractiva y similaridad.

Es importante señalar que el principio de contabilidad separada se extiende también, a la atribución de beneficios que el establecimiento permanente pueda obtener de operaciones realizadas con otros establecimientos permanentes de la misma empresa y con sociedades filiales y sus establecimientos permanentes. En este punto el principio de contabilidad separada se combina con el de libre concurrencia, también llamado "arms length". Esto quiere decir que "los beneficios imputables al establecimiento permanente son los que éste habría obtenido si en lugar de tratar con su sede central lo hubiese hecho con una empresa totalmente distinta en condiciones y precios usuales de mercado. El principio es extensible a las operaciones realizadas con otros establecimientos de la empresa y con sociedades filiales y sus establecimientos permanentes".[21] Indican los Comentarios que "los Estados Contratantes que estimen que el párrafo actual no cubre realmente estas operaciones de carácter más general pueden en sus negociaciones bilaterales acordar una redacción más detallada".[22] Como se puede ver, el Modelo admite la posibilidad de que los Estados Contratantes puedan amoldar las pautas indicadas en el Modelo a sus propias situaciones.

La base de la determinación de los beneficios imputables propios del establecimiento deberá ser la contabilidad comercial del mismo. Esto quiere decir que la contabilidad conformará el punto de partida de las operaciones de ajuste cuando esto sea necesario para determinar el importe correcto de los beneficios. No se podrán pues fijar beneficios hipotéticos sin base efectiva. Será necesario partir de datos reales siempre (esto a excepción de lo indicado en el párrafo 4 del artículo 7 del Modelo) "tal como luzcan en la contabilidad comercial del establecimiento

---

21 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición.* Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 132-133.

22 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 99. Ver Comentarios págs. 99 y ss.

permanente, y, si el caso lo precisa, ajustar el importe de los beneficios obtenidos partiendo de esos datos reales".[23]

Los Comentarios hacen referencia en el punto 12, a la posibilidad de que las autoridades del país interesado rectifiquen la contabilidad del establecimiento de acuerdo con el criterio general del párrafo 2.[24] Como ejemplo mencionan la necesidad de hacer ajustes cuando se facturen mercancías por la sede central al establecimiento permanente a precios no conformes con el criterio en cuestión y, por lo tanto, se traspasen beneficios del establecimiento a la sede central o viceversa.[25] También mencionan en el punto 14, que ciertos Estados consideran que hay realización de beneficios imponibles cuando un bien, distinto a un depósito de mer-

---

23 Ibid., loc. cit. Indica Pérez Rodilla que "la existencia de este principio de contabilidad separada supone, dentro de la legislación convenida, que son inaplicables los métodos objetivos que fijan la base imponible en función de la utilización de índices y módulos que no tienen en cuenta las cuantías reales de los ingresos y gastos que son los únicos que permiten fijar los beneficios reales de un periodo" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 89). De acuerdo a esta afirmación, no serán aplicables dentro del IRPF, por ejemplo, la estimación objetiva ya sea por signos, índices o módulos; también dentro del Impuesto sobre Sociedades, el procedimiento de determinación del rendimiento gravable de los establecimientos de actividad esporádica, cuando fuese de aplicación el régimen aplicable para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente y el sistema de fijación de la base imponible establecido para los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil. En opinión de Pérez Rodilla, estos métodos serán únicamente aplicables, si el contribuyente así lo solicitara en base al principio de no discriminación, principio al que más adelante nos referiremos.

24 Ver las observaciones a los Comentarios hechas por Nueva Zelanda y Estados Unidos. La primera acepta los principios del artículo relativos a la imputación de beneficios a un establecimiento permanente, pero se reserva la libertad de negociar la inserción de disposiciones específicas relativas a la base de imputación en determinadas situaciones particulares. De otro lado, los Estados Unidos "consideran oportuno prever en el párrafo 2 que el criterio de relaciones totalmente independientes se aplica no sólo en relación con la sede central, sino también en relación con cualquier persona que controle la empresa, que sea controlada por ésta o que esté bajo el mismo control que ella. Esto se podría considerar sustituyendo la expresión "empresa separada" por "empresa independiente" y suprimiendo las catorce últimas palabras" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 108-109). Esta reserva efectuado por los Estados Unidos ya no aparece en el nuevo Modelo de 1992.

25 Al respecto, Baker cita jurisprudencia alemana en la cual se establece que la sede central debe mostrar, entre otras cosas, los bienes transferidos a su precio de compra más los costos de manufactura (BAKER, Philip: op. cit., pág. 124-125).

cancías, que forma parte del activo de un establecimiento permanente situado en su territorio, es transferido a otro establecimiento permanente o a la sede central de la misma empresa situado en otro Estado. Los beneficios fruto de esta transferencia son gravados por dichos Estados. Esto es consecuencia del principio de libre concurrencia o "arms length" ya mencionado en párrafos anteriores, es decir, la realización de operaciones de ajuste en los precios de transferencia.

3. La deducción de gastos.

Hemos estudiado cómo para determinar los beneficios del establecimiento permanente, de acuerdo con el Modelo, se aplica el criterio de la "vinculación efectiva". Así mismo, para la determinación de las utilidades o rentas que obtenga un establecimiento permanente, es de aplicación el principio de contabilidad separada. Para completar este cuadro hace falta que estudiemos qué gastos son deducibles, siguiendo el Modelo, para la determinación del beneficio en sí del establecimiento.[26]

Debemos comenzar con una pregunta: ¿qué gastos son considerados deducibles? El párrafo 3 del artículo 7 del Modelo distingue dos grupos de gastos que son los siguientes: un primer grupo conformado por aquellos gastos necesarios para la realización de los fines propios del establecimiento permanente; y un segundo grupo, incluido, se puede decir, en el primero y distinguido a propósito por el propio Modelo, compuesto

---

26 A estos efectos, el párrafo 3 del artículo 7 del Modelo indica lo siguiente: "Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectuan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 42). EL Modelo de 1963 exigía que se demostrase la realidad de los gastos: "Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos para los fines del establecimiento permanente, *debidamente demostrados*, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, *igualmente demostrados...*" (las cursivas son nuestras). El Modelo de 1977 y posteriormente el de 1992 han suprimido dichas menciones aunque, teniendo en cuenta que lo que debe considerarse son los importes reales, tanto de los ingresos como de los gastos contraidos para los fines del establecimiento permanente, no consideramos grave la supresión.

por todos aquellos gastos de dirección y generales de administración, también para los fines propios del establecimiento.[27]

En lo que al primer grupo se refiere, aquellos gastos necesarios para los fines propios del establecimiento permanente, el principio es que el establecimiento tiene derecho a deducir todos los gastos necesarios para dichos fines. No importa el lugar en donde se hayan realizado los referidos gastos. De acuerdo al principio de no discriminación, la deducción de los gastos debe permitirse sin otras restricciones que las que afecten a las empresas residentes. La finalidad en principio debe ser la determinación del importe real de los gastos contraidos. Son pues gastos de carácter ordinario. Gastos que deberán de calcularse de acuerdo al principio de contabilidad separada. Sin embargo, de acuerdo a los Comentarios, se permitirá que en ciertos casos sea necesario estimar ciertos gastos por medios convencionales, como por ejemplo, los gastos de administración contraidos con la sede central de la empresa. En este caso los Comentarios señalan que será razonable computar una fracción proporcional, de acuerdo al sistema de cifra de negocios.[28]

Además de aquellos gastos que pueden denominarse ordinarios, existen otras clases de gastos cuyas deducciones son causa de cierta problemática. Son aquellos gastos entre establecimientos permanentes y sedes centrales. El Modelo analiza tres casos, lo cual no quiere decir que sean los únicos que puedan darse en la realidad, ya que pueden surgir pagos de otra naturaleza a los que les sean aplicables las mismas consideraciones. Los tres casos son los siguientes:

---

27 Ver al respecto: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales*, op. cit., págs. 184-188. Estamos de acuerdo con De la Villa cuando menciona que todo el tema de la determinación de los beneficios empresariales de los establecimientos permanentes, como es lógico suponer, tiene correlación con el principio de no discriminación (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 134). González Poveda señala que de acuerdo al principio de no discriminación, "los establecimientos permanentes que una empresa tenga en el otro Estado, no pueden someterse a imposición de manera menos favorable que las empresas de este mismo Estado que realicen las mismas actividades" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 595). El principio de no discriminación se estudiará más adelante.

28 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 100.

a) El primer caso es el que se refiere a pagos bajo la denominación de intereses, cánones, etc. que sean abonados por el establecimiento permanente a su sede central por concepto de préstamos o licencia de explotación concedidas por la segunda. El Modelo considera que dichos pagos no deben deducirse.[29] Lo mismo con los pagos análogos efectuados por la sede central al establecimiento. La excepción la pueden constituir los pagos de intereses efectuados entre las diversas partes de una misma empresa financiera, como el caso de un banco, en virtud de anticipos, etc., es decir, operaciones de crédito efectuadas entre las diversas partes de una misma empresa financiera.

b) El segundo caso hace referencia a la prestación de servicios auxiliares realizados por un establecimiento permanente por cuenta de la sede central o viceversa. El problema surge al aplicar el principio de empresas separadas, es decir, que si el establecimiento permanente y la sede central fuesen dos entidades completamente distintas e independientes, dicho establecimiento no prestaría servicios a no ser que se le abonase una comisión por los mencionados servicios, además del reembolso por los gastos ocacionados. Por lo tanto la cuestión radica en decidir si para el cálculo de los beneficios del establecimiento, tomamos en consideración o no, los gastos efectuados por los servicios prestados a la sede central más una comisión que aumente los beneficios del establecimiento.

El Modelo opta por no tomar en cuenta la "comisión". Si bien en teoría, cumplir con la ficción de la empresa separada supondría considerar, entre los beneficios del establecimiento, a la comisión, en la práctica, de acuerdo con los Comentarios del Modelo, sería "de aplicación muy difícil".[30] Como ejemplo de dicha dificultad tenemos, el del cálculo de la mencionada comisión, es decir, qué porcentaje utilizar para el cálculo del

---

29 Como indica Pérez Rodilla, la razón por la cual dichos pagos no deben de considerarse, es porque constituyen "meras transferencias dentro de una misma empresa por el uso de un bien (dinero, patente, know-how, etc.) que es de propiedad común, tanto de la sede central como del establecimiento permanente que lo utiliza. Sólo si se puede demostrar que el gasto incurrido por la casa central es atribuible a los fines del establecimiento permanente la calificación es de gasto fiscalmente deducible" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España,* op. cit., pág. 90).

30 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 101-102.

importe de la comisión. Por lo tanto, no deberá de incluirse entre los beneficios del establecimiento ninguna cantidad por concepto de comisión. Lo mismo para el caso inverso, cuando la sede central preste servicios por cuenta del establecimiento, no deberá de incluirse ninguna cantidad por concepto de comisiones dentro de los beneficios de éste.

c) La tercera cuestión hace referencia a si se debe tomar en cuenta que una fracción de los beneficios totales de una empresa, es el resultado de una buena gestión de la central. De acuerdo a esto, podría sostenerse que una parte de los beneficios del conjunto de la empresa es atribuible a la buena gestión de los administradores. Es el mismo caso que si la empresa hubiese estado administrada por una empresa que preste servicios de gestión. A dicha empresa le correspondería un porcentaje de los beneficios como remuneración por sus servicios. Este porcentaje o fracción deberá, por lo tanto, de imputarse al Estado en donde se encuentre la sede central.

El Modelo no impide imputar una parte de los beneficios totales de una empresa a su sede central, a título de beneficios debidos a una buena gestión. Esto en los países en donde sea usual dicha práctica. De otro lado, el país en donde se encuentra el establecimiento permanente no está de ninguna manera obligado a deducir una suma que represente la fracción de los beneficios de gestión atribuibles a la sede central. El problema surge cuando el país en donde se encuentra ubicada la sede central impute a dicha sede un porcentaje de los beneficios de la empresa debidos a su buena gestión mientras que en el país de ubicación del establecimiento permanente no se haga así. De esto resultaría que el total del beneficio atribuible a los dos países sea superior al que debería resultar. De acuerdo a los Comentarios,[31] el país de la sede central deberá tomar la iniciativa y efectuar los ajustes necesarios en el cálculo de sus impuestos para evitar la doble imposición.

Para terminar con estos casos especiales[32] queremos simplemente hacer notar lo que señala Fernández Pérez, es decir, que en los dos pri-

---

31 Ibid., pág. 103.

32 Respecto a estos casos especiales, De la Villa indica que dichos supuestos "enunciados tan particularmente pueden reconducirse a un principio de validez general, cen-

meros casos arriba mencionados, se está quebrando la ficción de la independencia jurídica del establecimiento permanente.[33]

Por último, debemos referirnos al segundo grupo de gastos que, como indicamos en párrafos anteriores, se incluye en el primer grupo (gastos generales para los fines del establecimiento permanente) pero que, sin embargo, el Modelo los distingue. Se trata de los llamados "gastos de dirección y generales de administración".[34] Al respecto sólo cabe señalar que deben ser gastos realizados para los fines del establecimiento permanente. Se entiende que estos fines deben ser los señalados por el objeto social de la central y realizados por la sucursal. En el caso que los referidos gastos hayan sido efectuados por la central y por lo tanto, no figuren en la contabilidad del establecimiento, se permite que su cálculo se efectúe por medios convencionales como, por ejemplo, el de relación de cifra relativa de negocios del establecimiento y la del conjunto de la empresa. De más está decir que dichos cálculos deben tender a fijarse en su importe real.[35]

---

trado en la idea de la necesaria rectificación de los valores contables del establecimiento permanente, cuando ingresos y gastos no respondan a transacciones reales con la central, o cuando los valores de las transferencias por bienes o servicios estén contabilizadas por importe distinto del que lo hubieran sido entre empresas independientes. En tal caso, el parámetro de referencia lo constituirán los precios acordados en condiciones normales de mercado" (DE LA VILLA, José María: *Convenios ficales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 135).

33 FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de reparto...*, op. cit., pág. 129.

34 Al respecto ver la jurisprudencia alemana, belga y francesa a que hace referencia Baker (BAKER, Philip: op. cit., págs. 126-127). También ver los comentarios de GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 155 y ss.

35 A estos efectos, no hay que olvidar lo que señalan los Comentarios del Modelo: "Generalmente existe o se puede construir una contabilidad apropiada para cada parte o sector de la empresa que permita que los beneficios y los gastos, una vez ajustados y si ello es preciso, puedan atribuirse a una parte determinada de la empresa con un alto grado de precisión. En general, este método de imputación debe ser adoptado siempre que sea posible ponerlo en práctica. Sin embargo, hay casos en que no existe ésta posibilidad, y los párrafos 2 y 3 no implican en absoluto que no puedan adoptarse válidamente otros métodos, en caso de necesidad, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente según el criterio de 'empresa separada'" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 104; ver ejemplos citados en dichos Comentarios). Como puede verse, el Modelo permite la aplicación de otros métodos "en caso de necesidad".

Finalmente, cabe mencionar que, de acuerdo a lo expresado por el Modelo, no importa el lugar en que se hayan efectuado los gastos. Lo que sí importa es que el lugar guarde cierta relación directa o indirecta con las actividades del establecimiento permanente.

4. Aplicación excepcional del sistema de cifra relativa.

Según hemos visto, el Modelo opta claramente por el sistema de contabilidad separada. Sin embargo, el párrafo 4 del artículo 7 del mismo, permite la adopción de sistemas o métodos indiciarios siempre y cuando éstos sean usuales en un Estado Contratante, es decir, cuando en virtud de su legislación interna, dicho Estado haya venido aplicando usualmente un método indiciario determinado, el Modelo le permite que continúe utilizándolo a condición que el resultado "esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo".[36] Esto quiere decir que el resultado tendrá que ser fundamentalmente el mismo que el que se obtenga con el sistema de contabilidad separada.

El sistema de cifra relativa se fundamenta en que la empresa es una unidad. Esta unidad no puede fraccionarse o dividirse, por lo que su beneficio es un total que no puede ser considerado desde el punto de vista de cada una de sus partes.[37] Si bien es cierto que el Modelo admite, en casos excepcionales, otros métodos distintos al de contabilidad separada, esto no quiere decir que se acepte el sistema de cifra relativa en toda su amplitud o, lo que es lo mismo, con todas sus consecuencias. A esto se refiere la última parte del párrafo 4 en cuestión cuando establece que "el

---

36 El párrafo 4 del artículo 7 del Modelo establece lo siguiente: "Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que éste Estado Contratante determine de ésta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en éste artículo" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 42).

37 Ver: QUINTAS BERMUDAS, Jesús: *Métodos de determinación de la cifra relativa de los grupos consolidados*, Crónica Tributaria Nº 38, 1981. También pueden consultarse los autores señalados cuando se estudió el método de contabilidad separada.

método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo". Por lo tanto, estamos de acuerdo con De Juan Peñalosa cuando observa que el Modelo quita toda su virtualidad al sistema de cifra relativa, al exigir la observancia del principio de contabilidad separada.[38]

Los Comentarios del Modelo no dejan de subrayar el carácter excepcional del uso de sistemas indiciarios o de cifra relativa cuando indican respecto a éste sistema que "sólo deberá utilizarse, a título excepcional, cuando tradicionalmente venga siendo empleado en forma usual y, en general, tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes lo consideren satisfactorio. Queda claro que el párrafo 4 puede suprimirse cuando ninguno de los Estados utilice tal método".[39]

En todo caso, asumiendo que un Estado hubiera venido utilizando usualmente el sistema de cifra relativa, quedan dos problemas por resolver. En primer lugar, ¿cuál de todos los métodos de reparto de los beneficios totales obtenidos utilizar? y, en segundo lugar, ¿qué método utilizar para calcular el beneficio total de la empresa?

Con respecto a lo primero, los Comentarios aluden a algunos métodos empleados, sin querer agotarlos todos por supuesto. Señalan dichos Comentarios que, en general, estos métodos tienen como característica común, la imputación de una determinada proporción de los beneficios del conjunto de la empresa a una parte de la misma. Esto debido a que se estima que cada una de las partes de la empresa ha contribuido a la ren-

---

38 Efectivamente, señala De Juan Peñalosa que "el modelo tolera el sistema de reparto o 'cifra relativa', pero con un condicionante que le quita su virtualidad por cuanto el resultado tiene que ser el mismo -en sustancia-, que el de contabilidad separada, con lo cual reduce el sistema de cifra relativa a un simple método de cálculo, pero privándole de su esencia y filosofía. Aquí conviene indicar que el sistema de 'cifra relativa', puede conducir a resultados muy distintos de los que arrojaría la contabilidad separada. Baste pensar en una empresa que puede tener pérdidas en sus negocios en un país, pero beneficios en el total de su actividad mundial; a pesar de las pérdidas el país que adopte el sistema de 'cifra relativa' podría atribuir beneficios gravables en su territorio por imputación del beneficio mundial, resultado imposible por el sistema de separación contable" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *El modelo de la OCDE...*, op. cit., pág. 236).

39 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 105.

tabilidad del conjunto. Además, lo que distingue a cada uno de estos métodos son los distintos criterios que adoptan para determinar la proporción exacta en los beneficios totales.

Los criterios adoptados se pueden clasificar en tres grupos: según que se basen en los ingresos de empresas, en sus gastos o en la estructura de su capital. Dentro del primer grupo tenemos, por ejemplo, los métodos de reparto basados en cifra de negocios o comisiones; dentro del segundo grupo tenemos los métodos que se basan en los sueldos o salarios; y bajo el tercer grupo tenemos aquellos métodos que se fundan en el capital circulante de la empresa atribuido a cada sucursal o parte de ella.

Como bien señalan los Comentarios, es muy difícil decidir cuál de estos métodos es más presiso. Todo dependerá de la actividad a que se dedique la empresa. Es así que si por ejemplo, la empresa se dedica a la prestación de servicios o a la fabricación de especialidades con margen de beneficios elevado, el beneficio neto dependerá de la cifra de negocios. Otro caso señalado por los Comentarios es el de las compañías de seguros. De acuerdo a éstos, el método ideal podría ser efectuar una distribución de los beneficios totales en proporción a las primas abonadas por los titulares de las pólizas en cada país. En cambio, si se trata de una empresa cuyo rubro es la fabricación de ciertos productos con muy alto costo de producción, los beneficios se encontrarán en relación directa con los gastos. Por último, un caso al que se podría aplicar el criterio del capital circulante de la empresa, es el de los bancos e instituciones financieras. Como mencionamos anteriormente, la elección del método y su precisión dependerá del tipo de actividad que ejerza la empresa, o dicho en otras palabras, todo dependerá del caso concreto al cual nos estemos refiriendo.[40]

---

40 Ibid., págs. 105-106. Al respecto, Felix de Luis indica lo siguiente: "Es indudable que los rendimientos empresariales son consecuencia de un proceso que termina en el momento de la venta de los productos, pero que consta de una serie de transacciones que van a condicionar la rentabilidad y que han podido efectuarse en lugares geográficos distintos. Algunos autores hablan de que existe un 'beneficio de compra', un 'beneficio de fabricación' y un 'beneficio de venta'. Para tener en cuenta esta naturaleza compleja del beneficio empresarial, se ha elaborado otra fórmula para determinar la distribución del beneficio. La doctrina norteamericana la denomina fórmula de los tres factores...". De Luis, basándose en un trabajo elaborado por Oldman y Schoettle (*State and Local Taxes and Finance*, Mincola, New York,

En relación al segundo problema, es decir, el método a utilizar para el cálculo del beneficio total de la empresa, los Comentarios dejan completa libertad a las legislaciones vigentes en cada país. Establecer una única regla de juego significaría adoptar una solución muy rígida además que, a la larga, sería imposible establecer una única solución.[41]

5. La compra de bienes o mercancías para la empresa.

Brevemente queremos referirnos al párrafo 5 del artículo 7 del Modelo el cual establece lo siguiente: "No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa". Esto está en relación con el párrafo 4, inciso d) del artículo 5 ya estudiado.[42] Se trata del caso de la oficina de compra.

De acuerdo a lo señalado por los artículos 5 y 7 arriba mencionados, tenemos tres consecuencias importantes al respecto. En primer lugar, que no es considerado establecimiento permanente, el lugar fijo de negocios que se dedique a la compra de bienes o mercancías para la empresa. En segundo lugar, que los beneficios que se originen por dicha actividad no serán considerados beneficios empresariales de acuerdo a los criterios del Modelo. Y en tercer lugar tenemos que el párrafo 5 del artículo 7 en cuestión, se refiere al establecimiento permanente que, además de dedi-

---

1974), y teniendo en cuenta que este método es para determinar los beneficios derivados de operaciones interestatales que pueden considerarse obtenidos en cada Estado, explica esta fórmula diciendo que "los beneficios deberán ser distribuidos entre los Estados afectados, multiplicando su importe por una fracción, cuyo numerador es la suma de los factores Activos, Salarios y Ventas, y el denominador, 3" y continúa explicando la aplicación, pros y contras de la mencionada fórmula, método que recomendamos al lector revisar (DE LUIS, Felix: *Métodos de distribuir los beneficios...*, op. cit., págs. 173-175). Véanse los tres casos de jurisprudencia del Reino Unido mencionados por Baker, referentes a empresas aseguradoras (BAKER, Philip: op. cit., pág. 128).

41 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 106. Señalan los Comentarios que "no cabe esperar que se admita que los beneficios a imputar hayan de ser aquellos que resulten de los cálculos efectuados conforme a la legislación de un país concreto; cada país interesado debe tener el derecho de calcular los beneficios según las disposiciones de su propia legislación".

42 El artículo 5, párrafo 4 establece que el término "establecimiento permanente" no incluye "...d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías... para la empresa".

carse a otras actividades industriales o comerciales, compra bienes o mercancías para la empresa.

En ésta tercera situación, los Comentarios al Modelo consideran que no deberán de tenerse en cuenta los beneficios obtenidos bajo ese rubro, por constituir un "importe ficticio".[43] De igual manera, los gastos derivados de dichas operaciones también deberán de ser excluidos de los beneficios imponibles del establecimiento permanente.

6. Aplicación del mismo método cada año.

El Modelo establece, en el párrafo 6 del artículo 7, que la determinación de los beneficios empresariales atribuibles al establecimiento permanente, deberán de ser calculados por el mismo método año a año, salvo "motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma".[44]

La razón del mencionado párrafo no es otra que la de salvaguardar el principio de seguridad jurídica en los convenios internacionales.[45] Se quiere evitar que las empresas cambien de método de determinación de los beneficios empresariales según les convenga, esto es, dependiendo qué método les produzca resultados más favorables cada año. Como indican los Comentarios, lo que se persigue es asegurar "una cierta continuidad y uniformidad en el régimen fiscal".[46]

---

43 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 106. También pueden verse DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 141; y BAKER, Philip: op. cit., pág. 125.

44 El párrafo 6 del artículo 7 del Modelo indica lo siguiente: "A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 42).

45 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 139.

46 Explican los Comentarios lo siguiente: "Uno de los fines de los convenios de doble imposición es, entre otros, el de proprocionar a una empresa de un Estado Contratante cierta seguridad respecto al régimen fiscal que se aplicará al establecimiento permanente que posee en el otro Estado Contratante, así como a la parte de la em-

Sin embargo existe una excepción: la existencia de "motivos válidos y suficientes" para cambiar el método de determinación. Lo interesante sería conocer cuál es el significado o los alcances de dichos términos, cosa que ni los Comentarios ni la doctrina han podido dilucidar. Al menos es claro que se debe de evitar la mera arbitrariedad para cambiar de método, con mayor razón en el caso en que dicho cambio perjudique a la Administración tributaria del Estado en que se encuentre el establecimiento. Estas situaciones no justificarían el cambio de método o sistema.[47]

7. Ambito de aplicación del artículo 7 del Modelo.

El último párrafo del artículo 7 del Modelo se refiere al ámbito de aplicación del mismo. Efectivamente, el párrafo 7 establece lo siguiente: "Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo".[48]

Ya anteriormente nos referimos al concepto de "beneficios empresariales" que utiliza el Modelo. Dicho concepto es importante para delimitar la aplicación del artículo 7 y la del propio Modelo. La idea es la de establecer una regla de interpretación general que respete el criterio de la "vinculación efectiva", adoptada por el Modelo, así como las normas del Modelo propias a categorías de rentas reguladas por artículos especiales. Como sabemos, el criterio de la "vinculación efectiva" consiste en atri-

---

presa situada en el país de la sede, con la que el establecimiento permanente está relacionado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 107).

47 De la Villa señala al propósito dos observaciones: "a) que no es razón válida que en un año otro método produzca resultados más favorables (p. ej., que la proporción entre capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto del capital fiscal mundial de la central haya disminuido); y b) que no existe parámetro objetivo general que califique los motivos como válidos o inválidos, suficientes o insuficientes" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 140). Baker comenta al respecto que la seguridad, a la cual se refiere el párrafo en cuestión, se aplica presumiblemente, no tan sólo a detener a la autoridad fiscal a cambiar año a año del método de cifra relativa al de atribución directa o vice versa, sino también a asegurar que los métodos de atribución directa de beneficios -las reglas gubernamentales de ajustes de cuentas y deducción de gastos- no varien de año a año (BAKER, Philip: op. cit., pág. 129).

48 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 42.

buir al establecimiento permanente, sólamente los ingresos que éste obtenga por el desarrollo de sus actividades así como aquellas rentas producidas por capitales vinculadas efectivamente al mismo.

El párrafo 7 en cuestión, respeta los artículos especiales del Modelo que tratan de ciertos tipos de rentas particulares. Esto quiere decir que los referidos artículos especiales no se verán incluidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 7. La intención del Modelo es, como ya indicamos, aplicar el criterio de la "vinculación efectiva", es decir, afectar los beneficios propios de la actividad del establecimiento permanente, como empresa distinta y separada, así como aquellos beneficios provenientes de bienes o derechos afectos[49] (dividendos, intereses, cánones y "otras rentas" incluidas bajo el ámbito del artículo 7, "por estar vinculadas efectivamente al establecimiento"[50]).

---

49 Esta es la regla de interpretación general a la que se refieren los Comentarios al artículo 7, en el punto 34, cuando indican que "el presente artículo será aplicable a las rentas industriales y comerciales no encuadradas en las categorías de rentas amparadas por los artículos especiales y, además, a los dividendos, intereses, etcétera, que en virtud del párrafo 4 de los artículos 10 y 11, del párrafo 3 del artículo 12 y del párrafo 2 del artículo 21, caigan dentro de lo dispuesto en el presente artículo. Queda entendido que las rentas reguladas por artículos especiales pueden someterse a imposición, teniendo en cuenta las disposiciones del Convenio, separadamente o como beneficios industriales y comerciales, de acuerdo con la legislación fiscal de los Estados Contratantes" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 107-108). Los Comentarios añaden una referencia a la libertad de las partes contratantes en cuanto a las explicaciones o definiciones particulares del término "beneficios" (ver Comentarios al artículo 7 en el punto 35). Cabe mencionar que al párrafo 34 de los Comentarios se le ha añadido en el nuevo Modelo de 1992 (párrafo 35 en este nuevo Modelo) una referencia al tratamiento de las entregas o depósitos por el uso de programas conteniendo instrucciones destinadas a un ordenador para su utilización respectiva, es decir, si deben ser tratados como beneficios empresariales o como ganancias de capital o como cánones. Para ello el nuevo Modelo remite a los nuevos párrafos 12 a 18 de los Comentarios al artículo 12.

50 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 141. De esta manera, señala el citado autor, queda descartado el principio de la "vis atractiva" y por lo tanto, "el Estado de la fuente podrá gravar dividendos, intereses y cánones sin las limitaciones normalmente previstas en los respectivos artículos". Ver las observaciones de Baker en relación al término "vinculado efectivamente" ("effectively connected" en el texto inglés) el cual no es definido por el Modelo. Baker indica, entre otras cosas, que dicho término es propio del Derecho Tributario estadounidense (BAKER, Philip: op. cit., págs. 129-130).

8. Otros beneficios empresariales del establecimiento permanente de acuerdo al Modelo de la O.C.D.E. de 1977.

En el presente apartado, queremos referirnos a otras rentas consideradas por el Modelo como beneficios empresariales, que también deben de atribuirse a un establecimiento permanente en determinados casos. Nos estamos refiriendo al caso de los beneficios que provengan de la navegación marítima, interior y aérea, a los dividendos, intereses, cánones y a lo que el Modelo denomina en su artículo 21 como "otras rentas". Veamos brevemente cada una de estas rentas.

8.1. Beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea.

El artículo 8 del Modelo señala todo lo referente al tratamiento especial al que se someten los beneficios que provienen de la navegación marítima, interior y aérea. Nuestro interés se va a centrar en el primer párrafo del mencionado artículo, el cual nos va a indicar el principio a regir, esto es, que dichos beneficios sólo podrán gravarse en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.[51] Nos referiremos a la aplicación de este principio en el caso de

---

51 El texto del artículo 8 no ha sido modificado en el nuevo Modelo de 1992. El primer párrafo del artículo 8 del Modelo indica lo siguiente: "Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 42-43). Como bien señalan los Comentarios, la finalidad del primer párrafo en cuestión es la de "asegurar que estos beneficios serán sometidos en un sólo Estado" (Ibid., pág. 110). Así mismo, el artículo 3, párrafo 1, d) del Modelo, define "tráfico internacional" como "todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante" (Ibid., pág. 37; ver los comentarios de De la Villa al respecto: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 147). A efectos de estudiar el tratamiento de los establecimientos permanentes, será este primer párrafo el que nos interesará. En todo caso pueden consultarse los otros tres párrafos que conforman el resto del artículo, así como los trabajos de los siguientes autores: DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 230-232; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no re-*

los establecimientos permanentes que obtengan los beneficios arriba mencionados.

Una primera pregunta que cabe formular al estudiar esta clase de beneficios sería ¿por qué no se les da a estos beneficios el mismo tratamiento que aquellos incluidos en el artículo 7 del Modelo? sencillamente por la complejidad propia del negocio de la navegación, tanto aérea como marítima. La actividad de la navegación tiene características muy especiales como por ejemplo, su dinamismo, la constante evolución tecnológica, etc. que obliga a las compañías de aviación, por ejemplo, a constituir la mayor cantidad posible de sucursales o agencias en las principales ciudades del mundo para poder sacar provecho de esa riqueza que proviene del tráfico internacional, tanto de pasajeros como de mercancías. Fiscalmente hablando, al existir una variedad de sedes de las distintas empresas de navegación en muchísimas ciudadades del mundo, ya sea por razones geográficas, logísticas, de mercado, etc. se hace necesario establecer un criterio uniforme que descarte otros criterios como el de la residencia o el de la matriculación de las naves, o el del domicilio fiscal de la empresa, que harían muy complicada la imposición de los tributos, sin contar con todos los casos de doble imposición que se producirían al confrontarse distintas soberanías debidas a los múltiples establecimientos existentes para el manejo adecuado del negocio.

Por estos motivos la O.C.D.E. decidió separar esta clase de beneficios de los beneficios empresariales comunes, por llamarlos de alguna manera, y aplicarles un criterio diferente como es el de la sede de dirección efectiva de la empresa.[52] Es imposible tener varias sedes de direc-

---

sidentes..., op. cit., págs. 127-128; DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 145-163; y BAKER, Philip: op. cit., págs. 141-145.

52 Como bien indica Philip Baker (op. cit., pág. 142), el concepto de "dirección efectiva" no es definido por el Modelo, excepto para los casos señalados en el párrafo 3 del artículo 8, el cual se refiere al caso en que la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores, estuviera a bordo de un buque o embarcación. En estos casos se considerará que la sede de dirección efectiva de la empresa se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explote el buque o embarcación. A estos efectos, serán aplicables al artículo 8 los comentarios al párrafo 3 del artículo

ción efectiva, por lo que se hace más fácil la tributación de estos beneficios que aplicando los otros criterios, como el de residencia inclusive. Por supuesto que esto no es impedimento para que los Estados Contratantes, en el momento de la realización de sus respectivas negociaciones bilaterales, elijan el criterio de la residencia o deseen aplicar una combinación de ambos criterios.[53]

Una segunda pregunta a formular es la siguiente: ¿cuáles son los beneficios considerados como procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional? En primer lugar, los beneficios en cuestión son aquellos que provengan del transporte de pasajeros y/o carga (mecancías). Pero el alcance del término beneficios para este tipo de actividades va mucho más lejos, ya que el término abarca otros tipos de actividades que podríamos denominarlas complementarias a las de navegación pero que, ya sea por razones de naturaleza o por la estrecha relación con los beneficios propios de esta actividad, se incluyen dentro de los alcances de dichos beneficios. Como ejemplos de estos beneficios tenemos, entre otros, aquellos obtenidos por el arrendamiento de un buque o aeronave completamente armado y equipado (no así el simple alquiler del casco del navío o aeronave, salvo que constituya una fuente ocacional de rentas para una empresa dedicada a la explotación internacional de navíos o aeronaves), también la venta de billetes de pasaje, servicios de au-

---

4 (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 77). Obsérvese, como indica De la Villa, que "no se prevé que la sede de dirección esté abordo de una aeronave. El pragmatismo ha inspirado la norma, pero ¿sería factible pensar en un aeropuerto base?... En todo caso puerto y/o aeropuerto base pueden tener una misma significación y desempeñar las mismas funciones" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 151). Cabe añadir que el artículo 16.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades entiende por sede de dirección efectiva "el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios". Así mismo, véanse los artículo 22 y 23 del mencionado reglamento.

53 Ver los Comentarios al artículo 8 del Modelo los cuales en sus párrafos 2 y 3 señalan las posibles alternativas de elegir entre el criterio de la residencia o la combinación del mismo con el de la sede de dirección efectiva. Es importante señalar también, que el artículo 4 del Modelo, respecto al tema de la residencia, en su párrafo 3 establece que cuando una persona jurídica sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

tobús entre la ciudad y el aeropuerto, explotación de un hotel para el alojamiento no habitiual de los pasajeros en tránsito, etc.[54]

Cabe añadir que los beneficios que provengan de modalidades de cooperación internacional, como el "pool" o el "handling", etc. de mucha utilización entre las empresas de navegación aérea, también se incluyen en el artículo 8 del Modelo. El tributo sólo afectará a la parte o porción de participación de la empresa.[55]

Finalmente, llegamos al punto que nos interesa, es decir, ¿qué sucede con los establecimientos permanentes relacionados con beneficios provenientes de la actividad marítima, interior y aérea? Sabemos que el principio aplicable, de acuerdo al párrafo 1, es el de gravar los beneficios, procedentes de la actividad de navegación, en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Tengamos en cuenta que de acuerdo a esta regla, se atribuye la potestad de gravar a un sólo Estado Contratante: el Estado Contratante de la sede de dirección efectiva de la empresa y ningún otro Estado más, con lo que se evita la doble imposición jurídica, dejando de lado en todo caso al otro Estado Contratante. Esto quiere decir que si el Estado Contratante en donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa no grava estos beneficios, esto no será motivo para que el otro Estado Contratante pueda gravarlos.[56]

Respecto a los establecimientos permanentes y como consecuencia del principio arriba mencionado, debemos indicar en primer lugar, que no

---

54 Ver los Comentarios al artículo 8 del Modelo los cuales señalan otros ejemplos así como los casos no considerados como beneficios provenientes de la actividad del transporte. Ver también el caso especial del alquiler de contenedores por empresas de transportes internacionales (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 111 y 112).

55 El párrafo 4 del artículo 8 del Modelo señala lo siguiente: "Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un 'pool', en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación" (Ibid., pág. 43). Este último párrafo no figuraba en el Modelo de 1963 y constituye la única novedad en el artículo 8 del Modelo de 1977 el cual, como ya se indicó, no ha sido modificado por el Modelo de 1992.

56 Más adelante estudiaremos el artículo 13 del Modelo, referente a las ganancias de capital, el cual en su párrafo 3 aplica el mismo principio.

se reconoce la facultad de gravar al Estado Contratante en donde radique el establecimiento permanente de una empresa residente del otro Estado Contratante. Y en segundo lugar, esto no quiere decir que en el caso de establecimientos permanentes que no se dediquen exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea se aplique la misma regla. En estos casos el principio señalado por el artículo 8 del Modelo, se aplicará para aquellos beneficios que procedan de las actividades de navegación. Para los demás beneficios se aplicarán las reglas apropiadas de acuerdo a la clase de beneficios que se trate (beneficios empresariales, dividendos, intereses, etc.).[57] Por lo tanto, podemos afirmar que cuando los establecimientos permanentes se encuentren relacionados con beneficios que provengan de las actividades de navegación, no les será aplicable el llamado principio del establecimiento permanente.

---

57 Al respecto, ver los Comentarios al artículo 8 del Modelo, párrafos 18 y ss. (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 113-114). A pesar de la aplicación del criterio de dirección efectiva, es interesante y lógico lo que señala el párrafo 21 de dichos Comentarios: "Cuando los buques o aeronaves de la empresa se explotan por un establecimiento permanente en el que no se encuentra la dirección efectiva del conjunto de la empresa (por ejemplo, los buques o aeronaves se ponen en servicio por el establecimiento permanente y figuran en su balance), la dirección efectiva, a los efectos de la aplicación de los párrafos 1 y 2, debe considerarse situada, en lo referente a la explotación de los buques o aeronaves, en el Estado Contratante en el que está el establecimiento permanente", con lo que vemos una cierta conjunción del criterio de dirección efectiva y el principio del establecimiento permanente, así como un cierto papel supletorio de los establecimienos permanentes para esta clase de beneficios (Ibid., pág. 114). Respecto a los establecimientos permanentes, De la Villa justifica el tratamiento de los mismos, indicando que "la empresa de navegación es considerada como un todo unitario al cual sirven los establecimientos que dicha empresa tenga en los Estados a los que les llegue o alcance el tráfico internacional", de allí que se grave sólo en el Estado Contratante en donde se ubique la sede de dirección efectiva al margen de los establecimientos permanentes que pudieran existir dedicadas a las actividades de navegación (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 146). También ver: BAKER, Philip: op. cit., pág. 142. Cabe destacar entre las observaciones a los Comentarios, el caso de Turquía el cual prevé la posibilidad, en casos excepcionales, de aplicar el principio del establecimiento permanente para el gravamen de los beneficios provenientes de los transportes internacionales, sin perjuicio de aceptar en principio las disposiciones del artículo 8 en sus convenios bilaterales.

8.2. Dividendos.

El artículo 10 del Modelo es el que se refiere al tratamiento de los dividendos en general. No interesa, a los efectos del presente trabajo, estudiar con detenimiento el mencionado artículo. Tan sólo basta indicar que este artículo establece la potestad tributaria del Estado de residencia del perceptor de la renta aunque, a su vez, el párrafo 2 permite la potestad compartida entre el Estado de la fuente de los dividendos y el de residencia del perceptor. Se reconoce en favor del Estado de la fuente el gravar, en todo caso, los beneficios de la sociedad con cargo a los que pagan los dividendos. Pero serán los párrafos 4 y 5 los que nos interesarán a efectos del tratamiento de los establecimientos permanentes.

Antes que nada, hay que tener en cuenta que, el concepto de dividendo utilizado aquí es el concepto establecido por el Modelo en el párrafo 3 del artículo 10.[58] No es nuestro interés desarrollar dicho concepto. Tan sólo cabe mencionar que por dividendos el Modelo entiende todos aquellos rendimientos que derivan de un capital mobiliario, a excepción de los rendimientos derivados de derechos de crédito. Como señala De la Villa, "se trata de rentas basadas en aportaciones sometidas a riesgos de empresa, y vinculadas, inicialmente, a los beneficios empresariales distribuidos por las sociedades de capitales entre sus socios".[59] Entre

---

58 El concepto de "dividendo" plasmado por el Modelo es un concepto amplio y "... significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág.44). Cabe mencionar que el texto del artículo 10 no ha sido modificado por el Modelo de 1992.

59 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 183. Ver también los siguientes trabajos: ABAD SALCEDO, Mercedes: *Principios de la imposición internacional...*, op. cit., págs. 117-119; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 148-154; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, Juan Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes...*, op. cit., págs. 132-135; FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Régimen tributario de dividendos y cánones en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España.*, Relaciones Fiscales Internacionales, Ministerio de Economía y Hacien-

los rendimientos incluidos tenemos los que provienen de acciones, bonos de disfrute, partes de minas y de fundador y los que provengan de "otros derechos", dentro del cual pueden incluirse diversas modalidades de participación en los beneficios de una sociedad, como por ejemplo, los beneficios repartibles entre los socios de las sociedades de responsabilidad limitada.

En relación con los establecimientos permanentes debemos comenzar con el párrafo 4. Es el que se refiere a los dividendos que provengan de una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente.[60] El mencionado párrafo excluye el criterio de la "vis atractiva" del establecimiento. Recuérdese que es de aplicación el criterio de la "vinculación efectiva" según el cual se atribuye al establecimiento permanente los rendimientos que obtenga por el desarrollo de su propia actividad, además de los producidos por participaciones que formen parte de su activo o que de alguna manera se encuentren efectivamente vinculados a él (cabe recordar el artículo 7 y el principio del establecimiento permanente ya estudiado).[61]

---

da - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 195 y ss.; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 279-280; y HIEN, L.: *Innovations in the taxation of investiment income*, The revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31st. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, The Netherlands, 1978, págs. 16-17.

60 Efectivamente, el párrafo 4 del artículo 10 del Modelo establece lo siguiente: "Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 44).

61 De la Villa comenta que dicho principio del establecimiento permanente, "implica el reconocimiento de una pseudopersonalidad tributaria de esta instalación" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 204, ver nota a pié de página). Estamos de acuerdo con esta afirmación. Esto se verá más claro cuando estudiemos el tratamiento que la legislación española le ha dado a estos establecimientos.

La finalidad del párrafo 4 es simplemente la de excluir a los dividendos, efectivamente vinculados a un establecimiento permanente, del tratamiento tributario que sobre los dividendos establece el Modelo en los párrafos 1 y 2 del artículo 10, de tal manera que dichos dividendos puedan ser gravados ya sea como beneficios empresariales e incluidos en el ámbito del artículo 7 o como dividendos propiamente dichos, dependiendo de la legislación interna del Estado de residencia del establecimiento.[62] Obsérvese que hemos dicho "efectivamente vinculados" a un establecimiento permanente ya que de no ser así, se aplicará el tratamiento específico señalado por los párrafos 1 y 2.[63] No debe olvidarse que el párrafo 4 en cuestión se encuentra vinculado con el párrafo 7 del artículo 7 del Modelo ya estudiado.

Nos resta mencionar tres puntos importantes señalados por los Comentarios. El primer punto es el referente al término utilizado por el Modelo de "dividendos pagados". Los Comentarios indican que este término tiene un sentido muy amplio, debido a que el concepto de pagar "significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del accionista de la manera prevista por el contrato o los usos".[64] El segundo punto es

---

62 Observa De la Villa que "tales dividendos no se convierten en beneficio comercial o industrial, sino que es la legislación interna del Estado donde radica el establecimiento la que determina el régimen fiscal aplicable; es decir, si han de gravarse teniendo en cuenta las disposiciones del Convenio, separadamente, o como beneficios industriales o comerciales" (Ibid., págs. 204-205). Los Comentarios al Modelo al referirse a la finalidad del párrafo 4 indican que "se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar los dividendos como beneficios del establecimiento permanente que aquí posea el beneficiario residente del otro Estado si los dividendos son producidos por participaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente o, de una u otra manera, están efectivamente vinculados a este establecimiento. En este caso, el párrafo 4 libera al Estado de la fuente de los dividendos de toda limitación prevista en el artículo" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 126). Ver también los comentarios al respecto en BAKER, Philip: op. cit., pág. 168.

63 A los efectos del párrafo 4 en cuestión, Italia "se reserva el derecho de someter los dividendos a la tributación prevista en su legislación en todos los casos en que sus beneficiarios posean un establecimiento permanente en Italia, incluso si la participación generadora de los dividendos no está efectivamente vinculada a tal establecimiento permanente" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 137). Esta reserva se mantiene en el Modelo de 1992.

64 Ver artículo 7, párrafo 7 del Modelo de Convenio (Ibid., pág. 120).

el que trata sobre el ámbito de aplicación del artículo 10, es decir, dicho artículo solamente será aplicable al caso de dividendos abonados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente de otro Estado Contratante. Por último, el tercer punto viene a ser consecuencia del anterior, y se refiere a que el artículo 10 no se aplicará a las siguientes dos situaciones: el caso de dividendos pagados por una sociedad residente de un tercer Estado; y en segundo lugar, el caso de dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante que se abonen a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado Contratante. Los dividendos encuadrados en este segundo caso, se regirán por el artículo 21 del Modelo, el cual analizaremos más adelante.[65]

Finalmente, queremos referirnos brevemente al párrafo 5 del artículo 10 del Modelo.[66] Dicho párrafo excluye la imposición extraterritorial de los dividendos y señala, como indica De la Villa, que "el Estado de la fuente no puede gravar los dividendos distribuidos por la entidad residente del otro Estado, ni los beneficios no distribuidos por ésta, aunque ambas rentas (dividendos y beneficios no distribuidos) procedan, en todo o en parte, de aquel otro Estado".[67] Este párrafo, en lo que a los estableci-

---

65 Ver Modelo de Convenio (Ibid., loc. cit.) así como a DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 205; y PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 103-106.

66 El párrafo 5 del artículo 10 del Modelo establece lo siguiente: "Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 45).

67 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 205-206. El citado autor resume lo señalado en el párrafo 5 en cuatro puntos: "a) no imposición extraterritorial de los dividendos y consiguiente, exclusión del sistema de "cifra relativa"; b) posibilidad de gravar los dividendos distribuidos por la sociedad residente de otro Estado, si el beneficiario reside, a su vez, en el Estado de donde procedan originariamente las rentas; c) posibilidad de gravar

mientos permanentes se refiere, complementa y reafirma lo expresado por el párrafo 4 ya estudiado, esto es, que los dividendos distribuidos por la sociedad residente de un Estado podrán gravarse en el otro Estado, siempre y cuando estén efectivamente vinculados a un establecimiento permanente ubicado en dicho otro Estado. Se reafirma pues el principio de "vinculación efectiva".[68]

8.3. Intereses.

Con respecto a los intereses, estos son tratados por el artículo 11 del Modelo.[69] Serán los párrafos 4 y 5 del mencionado artículo los que

---

los dividendos distribuidos por la sociedad residente del otro Estado, si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o base fija en el Estado fuente. En este caso se trata de la aplicación del apartado 4 del artículo 10, es decir, el principio de 'vinculación efectiva' de la renta -dividendos- a tales instalaciones; y d) no imposición extraterritorial de los beneficios no distribuidos por la Sociedad residente del otro Estado, y procedentes del Estado fuente". También ver: ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 126-127; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 106; y BAKER, Philip: op. cit., pág. 168 en donde cita el caso del Internal Revenue Code de los Estados Unidos y la reserva que dicho Estado efectuó al párrafo 5 en cuestión.

68 Con respecto al párrafo 5 en cuestión, España, entre otros Estados, "declara no poder dar su adhesión sin reserva a las disposiciones contenidas en este párrafo teniendo en cuenta la estructura de su legislación fiscal, que prevé la imposición de los establecimientos permanentes españoles de las sociedades extranjeras en las mismas condiciones que las sociedades nacionales" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 137). Así mismo, los Estados Unidos se reservan el derecho de aplicar su retención en la fuente a los dividendos pagados por una sociedad registrada fuera de Estados Unidos, si por lo menos la mitad de las rentas de la sociedad consiste en beneficios que pueden atribuirse a un establecimiento permanente situado en Estados Unidos" (Ibid., pág. 138). Estas dos reservas ya no aparecen en el Modelo de 1992. Ver otras reservas realizadas por los Estados Unidos, Australia y Francia.

69 No es nuestro objetivo entrar al análisis del concepto de intereses que adopta el Modelo. Tan sólo mencionaremos el párrafo 3 del Modelo el cual define los alcances del término "intereses": "El término 'intereses' empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran como intereses a efectos del presente artículo" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Conve-*

hagan referencia a los establecimientos permanentes que son los que nos interesan a efectos del presente trabajo.

Antes de entrar a analizar brevemente los referidos párrafos, es conveniente indicar dos notas respecto al artículo 11. En primer lugar, el artículo mencionado hace referencia al término "intereses pagados" y de acuerdo a los Comentarios, dicho término "reviste un sentido muy amplio. La noción de pagar significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor de la manera prevista por el contrato o por los usos".[70] En segundo lugar, el ámbito de aplicación del artículo abarca los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante. Por lo que no será aplicable a intereses procedentes de un tercer Estado ni a los intereses que procedan de un Estado Contratante que se atribuyan a un establecimiento permanente que una empresa del citado Estado posea en el otro Estado Contratante.

El párrafo 4 establece que los intereses que obtenga un establecimiento permanente de un residente de un Estado Contratante situado en el otro Estado Contratante, deberán gravarse como si fueran una renta cualquiera del mencionado establecimiento, siempre y cuando el crédito que genera dichos intereses esté vinculado efectivamente al mismo. Una de las formas de vinculación es que los créditos formen parte del activo del establecimiento permanente.[71] La consecuencia de lo señalado será la

---

nio..., op. cit., pág. 45). Ver los Comentarios al Modelo. Cabe señalar que el artículo 11 del nuevo Modelo de 1992 no ha sido modificado. También ver: ABAD SALCEDO, Mercedes: *Principios de la imposición internacional...*, op. cit., págs. 119-121; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 154-162; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 118-129; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 310-311; DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 226-229; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, Juan Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes...*, op. cit., págs. 135-139; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Intereses*, Relaciones Fiscales Internacionales, Ministerio de Economía y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 255 y ss.; BAKER, Philip: op. cit., págs. 186-189; y HIEN, L.: *Innovations in the taxation of investiment income*, op. cit., págs. 17-18.

70 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 140.

71 El párrafo 4 del artículo 11 del Modelo señala lo siguiente: "Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente

no aplicación de los párrafos 1 y 2 del artículo 11 del Modelo, ya que dichos párrafos serán aplicados para aquellos intereses no vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente.[72]

De otro lado, el párrafo 5 establece que los intereses proceden de un Estado cuando el deudor sea el propio Estado, una subdivisión política, un ente local o un residente del mismo. Así mismo, procederán del Estado Contratante en que esté situado un establecimiento permanente, aquellos intereses satisfechos por el mismo cuando dicho establecimiento sea deudor y soporte la carga de los intereses debido a un crédito contraido para sus necesidades. Carecerá de importancia el Estado donde resida el propietario del establecimiento permanente incluso si es residente de un tercer Estado.[73]

---

de un Estado Contratante ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del 14, según proceda" (Ibid., pág. 45).

72 Como indica De la Villa, "consecuencia inmediata de esta concepción es la inaplicación del régimen específico de tributación de los intereses (gravamen limitado en fuente, y en residencia) y su posible gravamen como beneficios empresariales..." y añade más adelante que "tales intereses no se convierten en beneficio comercial e industrial o profesional, sino que es la legislación interna del Estado donde radica el establecimiento la que determina el régimen fiscal aplicable a aquellos, es decir, si han de gravarse teniendo en cuenta las normas del Convenio, separadamente o como beneficios industriales, comerciales o profesionales" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 238-239). Ver también los tres casos de jurisprudencia citados por Philip Baker, en especial el caso de IRC v. Commerzbank AG e IRC v. Banco de Brasil S.A. en que se analiza un caso tripartito, es decir, con tres partes en juego; ver nota al pie de página al respecto (BAKER, Philip: op. cit., pág. 188).

73 Efectivamente, el párrafo 5 establece lo siguiente: "Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente, de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraido la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, estos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 45-46).

Por lo tanto, como bien señalan los Comentarios, "si no existe un nexo económico entre el préstamo productor de los intereses y el establecimiento permanente, el Estado donde esté situado éste no puede ser considerado por esta circunstancia como el Estado de donde proceden los intereses; no está autorizado a gravar estos intereses, ni aún dentro de los límites de una "cuota imponible" correspondiente a la importancia del establecimiento permanente. Tal práctica sería incompatible con el párrafo 5".[74] Los Comentarios al Modelo mencionan hasta cuatro hipótesis respecto a las posibilidades que pueden existir, cuando los intereses en lugar de ser cobrados por el establecimiento permanente, son soportados por el mismo. Dichas hipótesis son las siguientes:

a) Cuando el establecimiento permanente ha contraido un préstamo que afecta a sus propias necesidades, el cual figura en el pasivo de su contabilidad, y paga los intereses a su acreedor.

b) Cuando la sede de la empresa contrae un préstamo cuyo producto se destina únicamente a las necesidades de un establecimiento permanente situado en otro Estado. El pago de los intereses se asegura por la sede de la empresa, pero la carga de los mismos, corre por cuenta del establecimiento permanente.

En estas dos primeras hipótesis se cumple con la segunda frase del párrafo 5, es decir, el Estado en donde está situado el establecimiento permanente será considerado como el Estado de la fuente de los intereses.

c) Cuando el préstamo se contrae por la sede de la empresa para el financiamiento de las necesidades de establecimientos pemanentes situados en diversos países. Si bien es cierto que esta tercera hipótesis cae fuera de los alcances del párrafo 5, ya que no permite la pluralidad de fuentes a un sólo préstamo, los Comentarios permiten que dos Estados Contratantes, al momento de firmar su respectivo convenio, puedan restringir la aplicación de la última frase del párrafo 5 a la primera hipótesis, es decir, la a) o también extenderla a la hipótesis c).

d) La última hipótesis se refiere al caso de que acreedor y deudor sean residentes de los Estados contratantes y las sumas tomadas a présta-

---

74 Ibid., pág. 146.

mo lo sean para necesidades de un establecimiento permanente que el deudor tenga en un tercer Estado, establecimiento que soportará la carga de los intereses. De acuerdo al párrafo 5, los mencionados intereses se considerarán que proceden del Estado Contratante en donde resida el deudor y no del tercer Estado en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente por el cual se ha contraido el préstamo, además de soportar la carga de los intereses. Aquí se produce un caso de doble imposición ya que los intereses serán gravados tanto en el Estado Contratante de residencia del deudor como en el Estado Contratante de residencia del beneficiario. La única solución expresada por los Comentarios, para evitar la doble imposición, consiste en la elaboración de un convenio bilateral con una disposición análoga a la del párrafo 5, entre el Estado de residencia del deudor de los intereses y el tercer Estado en donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente que paga los intereses. También proponen los Comentarios la elaboración de un convenio multilateral.[75]

8.4. Cánones.

El artículo 12 del Modelo es el que trata toda la temática de la imposición de los cánones.[76] Será el tercer párrafo el que nos interesará, a

---

75 Ver los Comentarios al artículo 11 del Modelo y las soluciones propuestas en los puntos 28 y 29 (Ibid., pág. 148). También véase a BAKER, Philip: op. cit., pág. 189; así como las posibles situaciones sugeridas por Del Arco, en lo que al establecimiento permanente e intereses se refiere (DEL ARCO RUETE, Luis.: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 156-160). Cabe añadir que los Estados Unidos han observado el artículo 11 señalando que dicho artículo "no limita las posibilidades de gravar, en virtud del Derecho interno, los intereses no imputables a un establecimiento permanente situado en los Estados Unidos, en el caso de que el 5 por 100 de las rentas brutas de un pagador no residente se vinculen efectivamente a una actividad industrial o comercial en los Estados Unidos. Los Estados Unidos están dispuestos, en determinadas situaciones, a limitar dicha imposición introduciendo en el texto del artículo las modificaciones oportunas". De otro lado, Italia "se reserva el derecho de someter los intereses a los impuestos previstos por su legislación en todos los casos en que sus beneficiarios posean un establecimiento permanente en Italia, aún si el crédito generador de los intereses no está efectivamente vinculado al establecimiento permanente considerado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 149-150).

76 El párrafo 2 del artículo 12 del Modelo, da la siguiente definición de "cánones": "El término 'cánones' empleado en el presente artículo significa las cantidades de cual-

efectos del presente trabajo, ya que es el que se refiere a los establecimientos permanentes y su relación con el pago de cánones.

Antes de referirnos al tercer párrafo, queremos indicar que el artículo 12 (párrafo 1) adopta el principio de la imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo. La excepción la constituirá el caso del establecimiento permanente (párrafo 3), caso que estudiaremos más adelante. Esta exención de la imposión en el Estado de la fuente no va a ser aplicable cuando exista un intermediario, caso de un agente u otro mandatario, que se ubique entre el acreedor y el deudor, salvo que el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado Contratante. Así mismo, al concepto de cánones "pagados" los Comentarios le dan un sentido muy amplio. Sucede lo mismo a lo que anteriormente mencionamos respecto a los dividendos e intereses, es decir,

quier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" (Ibid., pág. 46). Al respecto, De la Villa señala lo siguiente: "Los cánones constituyen rentas procedentes de un contrato traslativo de uso y disfrute; concretamente de un contrato de arrendamiento de cosas ("locatio conductio rerum") que abarca las distintas modalidades del mismo: de cosas corporales y de derechos o bienes inmateriales. Entiendo que dichos pagos deben considerarse objetivamente, con independencia de que constituyan rentas de una actividad empresarial y, por tanto, regular y habitual. Lo que justifica el tratamiento específico de tales pagos es que se abonan por el uso de elementos patrimoniales muy concretos, los cuales tipifican la renta" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 251 y ss.). Cabe señalar que el párrafo 2, del artículo 12 del Modelo de 1977 ha sido modificado por el nuevo Modelo de 1992 (véase el apartado respectivo en este trabajo). El resto del artículo no ha sido modificado. También puede verse sobre el concepto de "cánones" en el Modelo: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes,* op. cit., pág. 365; ABAD SALCEDO, Mercedes: *Principios de la imposición internacional...*, op. cit., pág. 121 y ss.; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 162-166; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, Juan Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes...*, op. cit., págs. 139-142; FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Régimen tributario de dividendos y cánones...*, op. cit., págs. 236 y ss.; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España,* op. cit., págs. 170-172; BAKER, Philip: op. cit., págs. 199 y ss.; y HIEN, L.: *Innovations in the taxation of investiment income*, op. cit., págs. 18-19.

que significa ejecutar una obligación o, lo que es lo mismo, poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos.

Así mismo, el ámbito de aplicación del artículo se refiere exclusivamente a los cánones procedentes de un Estado Contratante, pagados a un residente del otro Estado Contratante. Por lo tanto, no serán aplicables a los cánones que procedan de un tercer Estado, así como tampoco a los cánones procedentes de un Estado Contratante que se atribuyan a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado Contratante.

En lo que se refiere a los establecimientos permanentes,[77] el párrafo 3 establece que los cánones estarán sujetos en el Estado de la fuente como rentas de un establecimiento permanente o de una base fija situada en el mismo, propiedad del beneficiario residente en el otro Estado Contratante, si provienen de derechos o bienes que formen parte del activo del establecimiento permanente o de la base fija o que de una u otra manera se vinculen efectivamente a los mismos.[78]

---

77 El párrafo 3 del artículo 12 del Modelo establece lo siguiente: "Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden los cánones una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 46).

78 Efectivamente, los Comentarios señalan que el párrafo 3 "se limita a establecer que en el Estado de la fuente los cánones están sujetos como rentas del establecimiento permanente situado en el mismo, propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si se derivan de derechos o bienes que formen parte del activo del establecimiento permanente o de una u otra manera se vinculan efectivamente a este establecimiento" (Ibid., pág. 155). No se aplicará pues la limitación prevista en el párrafo 1 del artículo 12 el cual señala que "los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en éste otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo". La excepción la constituye lo señalado por el párrafo 3. Sin embargo hay que tener en cuenta lo que indica De la Villa: "En los convenios en que se comparte la soberanía tributaria, la frase inicial del apartado correspondiente debe ofrecer el siguiente te-

El párrafo es lo bastante claro por lo que no caben más comentarios. Lo que sí cabe añadir es que, si bien el párrafo 1 del artículo 12 excluye la potestad del Estado de la fuente para gravar los cánones, salvo claro está el caso del párrafo 3 ya mencionado, España, entre otros países, ha efectuado una reserva al Modelo en el sentido de reservarse el derecho de gravar los cánones en la fuente.[79]

8.5. Ganancias de capital.

El artículo 13 del Modelo trata toda la temática de las ganancias de capital. Si bien es cierto que será el párrafo 2 el que se referirá a los establecimientos permanentes, es necesario que señalemos algunas pautas en relación al tratamiento que le da el indicado artículo a las ganancias de capital.

El principio básico, plasmado en el párrafo 4 del artículo, es el de someter a imposición en el Estado Contratante de residencia del transmitente, es decir, el lugar en donde resida aquél que obtenga la ganancia de capital.[80] A este principio caben tres excepciones, de acuerdo al artículo 13, que son las siguientes:

---

nor: "Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican", porque son dos los apartados que configuran dicho régimen fiscal. En los convenios en que así se comparte el gravamen de los cánones, la incidencia del establecimiento permanente también afecta a la posición del deudor. Es el Estado donde aquél radica, donde se localiza el origen o la fuente de la renta" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 267).

79 En el Modelo de 1992 se mantiene la misma reserva. Es comprensible esta reserva al ser España un país que de forma tradicional importa tecnología. Otros Estados que han efectuado la misma reserva que España son Japón, Nueva Zelanda y Portugal. De otro lado, Italia se reserva el derecho de sujetar los cánones, así como las rentas procedentes de la enajenación de derechos o bienes productores de cánones, a los impuestos previstos por su legislación en todos los casos en que los beneficiarios de los mismos posean un establecimiento permanente en Italia, incluso si el derecho o el bien productor de los cánones no está vinculado efectivamente al establecimiento permanente considerado (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 157).

80 El párrafo 4 del artículo 13 del Modelo establece lo siguiente: "Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el transmitente" (Ibid., pág. 47). Los párrafos 1, 2 y 3 son los que se re-

a) El caso de enajenación de bienes inmuebles;

b) El caso de enajenación de bienes muebles, cuando éstos formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado Contratante. Se comprenden las ganancias que provengan de la enajenación del propio establecimiento permanente ya sea sólo o con el conjunto de la empresa. También el caso de enajenación de bienes muebles que pertenezcan a una base fija de negocios que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes así como la enajenación de la propia base fija; y

c) El caso de las empresas de navegación marítima o aérea.

Antes de comenzar el análisis de estas tres excepciones es conveniente que veamos brevemente cuál es el concepto de ganancias de capital aplicado por el Modelo. Debemos comenzar diciendo que el Modelo no establece un concepto de ganacias de capital. Tan sólo se refiere a las "ganacias de capital derivadas de la enajenación" de un bien, comprendiendo, de acuerdo a los Comentarios, por "enajenación de bienes" a las ganancias de capital que resulten de la venta o permuta de bienes, así como las que provengan de una enajenación parcial, expropiación, aportación social, venta de un derecho, donación incluyendo la transmisión "mortis causa".[81]

---

fieren a las tres excepciones que indicaremos más adelante. Este artículo no ha sido modificado por el nuevo Modelo de 1992.

81 Los Comentarios del Modelo se remiten a la legislación interna de cada Estado tanto en lo que al concepto de ganancias de capital se refiere como también a la manera de gravar dichas rentas, es decir, el Modelo de ninguna manera otorga a un Estado el derecho a gravar las ganancias de capital si su ley interna no lo tiene así previsto: "Pertenece al Derecho interno de cada Estado Contratante decidir si deben gravarse las ganacias de capital y, en caso afirmativo, de qué forma. El artículo en modo alguno puede interpretarse como otorgando a un Estado el derecho de gravar las ganacias de capital si no está establecido en su Derecho interno. El artículo no precisa la naturaleza del impuesto al que se aplica. Se entiende que el artículo debe aplicarse a todas las clases de impuestos que un Estado Contratante exija sobre las ganancias de capital... Corresponde al Derecho interno del Estado que precise el impuesto (sic) determinar si el impuesto percibido debe ser un impuesto sobre las ganacias del capital o un impuesto sobre la renta ordinaria" (Ibid., págs. 158-159). Al respecto, De la Villa señala que "el artículo 13 se refiere, por tanto, a un tipo es-

Por lo tanto, la ganancia debe de provenir de la enajenación de un bien. El Modelo no dice nada más al respecto porque, en realidad, la imposición de las ganancias de capital en general, varían de un país a otro. En algunos países no las gravan, en otros se gravan sólo las obtenidas por las empresas y no las obtenidas por las personas físicas y en otros se gravan para determinados casos como, por ejemplo, ganacias procedentes de la venta de bienes inmuebles, o bienes de carácter especulativo, o se gravan como si fueran rentas ordinarias, etc. En resumen, ante la diversidad de criterios para gravar, cuando se graven, las ganacias de capital, el Modelo a optado por un concepto amplio que comprenda los criterios que adopten los diversos países tanto en lo que se refiere a qué ganancias tributan como al impuesto aplicable y la forma de gravarlas.

La mayoría de los Estados gravan las ganancias "realizadas". Cada Estado determinará libremente en qué casos considera que ha existido "realización" o no. Por ejemplo, el caso de la reinversión que puede implicar la no "realización" del bien aunque haya existido enajenación, también los casos de revalorizaciones de activos, los efectos de la inflación reflejados en la contabilidad de una empresa, etc. En los casos de plusvalías en que no haya existido enajenación de un bien, el Modelo no se opone a su imposición. Pero estas plusvalías no serán gravadas como ganancias de capital sino bajo cualquiera de las otras formas que ofrece el Modelo, es decir, como rendimientos inmobiliarios, beneficios empresariales u otras rentas.

De acuerdo con los Comentarios del Modelo, existen diversos problemas que pueden surgir en relación a las ganancias de capital. Algunos de estos problemas pueden ser, por ejemplo, el origen de las ganancias

---

pecífico de ganancias; las que implican una previa realización, excluyéndose las meramente contables. Ganancias éstas que, por tal razón, pueden calificarse de "plusvalías", término que conlleva el aumento de valor de un bien patrimonial no enajenado" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 276). Sobre el concepto de ganancias de capital y enajenación, así como una controvertida jurisprudencia sobre los alcances de estos dos conceptos, puede verse en BAKER, Philip: op. cit., págs. 212-214. También puede verse a DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 265-269; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes*, op. cit., págs. 144 y ss.; y HIEN, L.: *Innovations in the taxation of investiment income*, op. cit., pág. 19.

de capital, problemas de tipo de cambio en las monedas de ambos Estados Contratantes, la manera de calcular las mencionadas ganancias o que la base imponible de dichas ganancias de capital sea diferente en los dos Estados Contratantes, etc. La solución a estos y otros problemas que pudieran surgir las remite los Comentarios del Modelo, dependiendo del caso, al denominado "procedimiento amistoso", o a las normas de Derecho interno respectivas de cada Estado Contratante.[82]

En cuanto a las tres excepciones al principio de imposición en el lugar de residencia del que obtiene la ganancia de capital, comencemos por ver brevemente la primera referente a las ganancias que provengan de la enajenación de bienes inmuebles así como su relación con los establecimientos permanentes.

El primer párrafo del artículo 13 del Modelo es el que se refiere a las ganancias de capital que provengan de la enajenación de bienes inmuebles. Dicho artículo se encuentra en estrecha relación con el artículo 6 del Modelo, el cual trata de las rentas inmobiliarias.[83] Pero vayamos

---

82 El "procedimiento amistoso" está previsto en el artículo 25 del Modelo. En relación a los diversos problemas mencionados, recomendamos ver los Comentarios al Modelo (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 160-163. También ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 159-161; DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 277-278; y BAKER, Philip: op. cit., págs. 212-215.

83 El primer párrafo del artículo 13 del Modelo establece lo siguiente: "Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 47). Así mismo, transcribimos a continuación el artículo 6 del Modelo (artículo que, al igual que sus Comentarios, no ha sido modificado por el nuevo Modelo de 1992) por considerarlo de interés en vista de la vinculación existente con el primer párrafo en cuestión:

"1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. La expresión 'bienes inmuebles' tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explota-

por orden. En primer lugar, se trata de inmuebles definidos de acuerdo al segundo párrafo del artículo 6 del Modelo que, a su vez, reenvía al "derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados", además de incluir ciertos bienes considerados "en todo caso" como bienes inmuebles tales como los accesorios, ganado, equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, etc. Hay que tener en cuenta que para el Modelo, los buques, embarcaciones y aeronaves no son considerados bienes inmuebles. Es muy importante establecer la naturaleza de un bien determinado ya que de ello dependerá la potestad de gravar.[84]

---

ciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raices, el usufructo de los bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes" (Ibid., pág. 41). En el nuevo Modelo de 1992, *España* se reserva el derecho a gravar la rentas que provengan de cualquier forma de uso de un derecho de posesión sobre bienes inmuebles situados en su territorio cuando este derecho sea el resultado de la tenencia de acciones o de otros derechos de propiedad en la sociedad que posea el bien en cuestión. En relación al patrimonio constituido por bienes inmuebles, el primer párrafo del artículo 22 del Modelo (Imposición sobre el Patrimonio), artículo por cierto muy similar en su estructura al artículo 13 en cuestión, establece el mismo principio que su similar del artículo 13, es decir, que "el patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado" (Ibid., pág. 51). Sobre el significado de rentas provenientes de bienes inmuebles puede verse a BAKER, Philip: op. cit., pág. 114. Así mismo, véase: NOGUEROLES LLORET, Vicente y NOGUEROLES GONZALEZ, Vicente: *Tributación de no-residentes, propietarios de fincas urbanas improductivas en España*, Revista Técnica Tributaria Nº 13, 1991, págs. 91 y ss.

84 Véase el artículo 334 del Código Civil español que señala los bienes que son considerados inmuebles por el Derecho español. Al respecto, De la Villa comenta lo siguiente: "Los bienes inmuebles a los que se refiere el artículo son aquellos que están situados en uno de los Estados Contratantes y que pertenecen a un residente del otro Estado Contratante. La tributación de los bienes situados en el mismo Estado en que reside el que ostenta título jurídico suficiente para enajenarlos no plantea problema alguno. En este caso, y en el supuesto de que los bienes estén situados en un tercer Estado, se aplican las disposiciones del apartado 1 del artículo 21, atribuyéndose sólo la potestad de gravar al Estado de la residencia del beneficiario. Por el

No hay que olvidar que, de acuerdo a lo que especifica el párrafo 4 del artículo 6 en concordancia con el párrafo 1 del artículo 13, será de aplicación el indicado párrafo 1 a los bienes inmuebles que conformen el activo de una empresa o que se utilicen para el ejercicio de trabajos independientes. Esto es muy importante en relación con los establecimientos permanentes ya que aquí el Modelo rompe con el criterio de la vinculación efectiva aplicable a dichos establecimientos. Por lo tanto, en el caso de bienes inmuebles situados en un Estado Contratante pero que pertenecen al activo de un establecimiento permanente de una empresa de este Estado, situado en el otro Estado Contratante, se someterán a imposición en el primer Estado Contratante, es decir, en aquél Estado en el que estén situados los bienes inmuebles y en el que resida el beneficiario de la renta.[85]

Como ya indicamos en párrafos anteriores con respecto a las ganancias de capital en general, hay que tener en cuenta que en el caso de los inmuebles, la ganancia de capital debe de provenir de la enajenación de los mismos. En los casos en que se grave plusvalías provenientes de un bien inmueble sin que exista enajenación, como por ejemplo la revalorización de un activo en casos en que se deprecia la moneda de un país por efectos de la inflación, dichas plusvalías podrán gravarse pero no como ganancia de capital sino que, dependiendo del caso, podrán gravarse como rentas inmobiliarias (art. 6), beneficios empresariales (art. 7) u otras rentas (art. 21). Serían rentas provenientes de bienes inmuebles pero no ganancias de capital, de acuerdo a lo conceptuado por el Modelo.[86]

---

contrario, si no coinciden lugar de situación del bien y residencia del beneficiario, el derecho de gravar se atribuye al Estado de la situación, independientemente del que pueda corresponder al Estado de la residencia" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 278). Ver también los Comentarios al respecto (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 163-164).

85 Lo aquí señalado se encuentra en estrecha relación con lo indicado por el párrafo 2 del artículo 21 del Modelo, referido a "otras rentas", que estudiaremos más adelante. Ver los párrafos 3 y 4 de los Comentarios al Modelo (Ibid., págs. 93-94).

86 Los Comentarios señalan que "en algunos Estados la transferencia de un activo de un establecimiento permanente situado en el territorio de este Estado a un establecimiento permanente o a la sede central de la misma empresa situados en otro Estado se asimila a una enajenación de bienes. El artículo no se opone a que estos Estados graven los beneficios o las ganancias que se consideran producidos a consecuencia de tal transferencia, a condición, no obstante, de que tal imposición sea conforme al ar-

Las ganancias o renta gravada será la que provenga de la enajenación del bien. Ya señalamos anteriormente la diversidad de problemas que podían presentarse respecto a las ganancias de capital en general. En el caso de la enajenación de inmuebles, el Modelo tampoco especifica la manera de calcular dichas ganancias. Lo deja al Derecho interno aplicable.[87] Así mismo, en el caso de la enajenación de inmuebles, el Estado con facultad de gravar es, en principio, aquél en que esté situado el bien. De allí que estemos estudiando la primera excepción a la regla general de gravar en el lugar de residencia del beneficiario de las ganancias de capital que señala el párrafo 4. Hemos dicho que en principio ya que de acuerdo al primer párrafo del artículo 13, no se tratará de una facultad exclusiva sino que deberá ser compartida con el Estado de residencia del beneficiario.[88]

---

tículo 7" (Ibid., pág. 160). Así mismo, en ciertos países las normas fiscales equivalen la enajenación parcial o total de las acciones de una sociedad cuyo objeto social sea poseer bienes inmuebles, a la enajenación de los mencionados bienes. El Modelo no autoriza esta práctica. Ello dependerá de lo que se acuerde en el convenio bilteral respectivo en caso que se decida insertar una cláusula especial al respecto (véanse los Comentarios al Modelo en: Ibid., pág. 164). Sobre el caso de transferencia de bienes entre establecimientos permanentes de una misma empresa véanse los comentarios de DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposicion internacional...*, op. cit., págs. 266-267.

87 Ver Comentarios puntos 12 a 18 (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 161-163).

88 Los Comentarios al Modelo señalan el ámbito de aplicación del párrafo 1 del artículo 13 al señalar que trata "unicamente de las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtiene de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante. No se aplica, pues, a las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles situados en el Estado Contratante del que el cedente es residente en el sentido del artículo 4 o situados en un tercer Estado..." (Ibid., pág. 164). De la Villa indica que el Estado de residencia será el único competente, "si coinciden situación del bien y residencia del beneficiario; si los bienes están situados en un tercer Estado; y si los bienes estando afectados a un establecimiento permanente o base fija sitos en otro Estado, físicamente están en el Estado en que resida el titular de la central." Con respecto a las plusvalías contables, indica que "el gravamen, normalmente, corresponde al Estado en que radica el domicilio social de la empresa, por ser aquí donde se lleva la contabilidad; pero si un establecimiento permanente contabiliza tales plusvalías, y dado que la contabilidad de la sucursal sirve de base para determinar su beneficio imputable, lo probable es que tal plusvalía se grave donde está sito tal establecimiento. El Modelo no se opone a ello" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 280). Sobre esta primera excepción a la regla general, así como sobre el proble-

La segunda excepción al criterio básico de sujeción en el lugar de residencia del que obtiene la ganancia de capital, es el que señala el segundo párrafo del artículo 13, es decir, el caso de las ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o que pertenezcan a una base fija situados en un Estado distinto de aquél en el que esté situada la empresa o que radique el profesional que los utilice para sus actividades.[89] Cabe añadir que también se incluyen las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente o base fija.

Con respecto a los establecimientos permanentes, que son los que nos interesan a efectos del presente trabajo, veamos algunos aspectos referentes a esta segunda excepción. En primer lugar ¿qué bienes son considerados por el Modelo como muebles? ya anteriormente nos hemos referido a lo que el Modelo considera dentro de la categoría de bienes inmuebles.[90] El Modelo pues considerará muebles a todos los demás bienes no incluidos dentro de la categoría de los inmuebles.

---

ma de donde se considera situado un bien inmueble, puede verse a BAKER, Philip: op. cit., págs. 114 y 214.

89 El segundo párrafo del artículo 13 indica lo siguiente: "Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 47). El artículo 22, segundo párrafo, referido a la imposición sobre el patrimonio, establece una regla semejante a la del artículo 13.2 del Modelo, en relación al patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente. Cabe mencionar que el artículo 13 del Proyecto de 1963 es muy semejante al del Modelo. El párrafo 2 del artículo 13 del mencionado Proyecto, similar al del Modelo, incluía las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aeronaves o embarcaciones, ganacias que en el Modelo han sido desglosadas al párrafo 3. De otro lado, entre las reservas formuladas al artículo, cabe destacar la de Italia, la cual se reserva el derecho a someter las ganancias de capital procedentes de fuentes italianas a los impuestos previstos en su legislación en todos los casos en que el cedente posea un establecimiento permanente en Italia, aunque los bienes o activos enajenados no formen parte del activo de este establecimiento permanente.

90 Recuérdese lo señalado por el artículo 6, párrafo 2 del Modelo así como los artículos 335 a 337 del Código Civil español. Al respecto, los Comentarios indican que

En segundo lugar, el párrafo 2 excluye la llamada "vis atractiva" del establecimiento permanente, es decir, sólo deberá gravarse la enajenación de aquellos bienes muebles que efectivamente formen parte del activo de un establecimiento permanente. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que no pertenezcan al activo de un establecimiento permanente, serán gravadas por el Estado de residencia del cedente, de acuerdo a lo estipulado por el párrafo 4, es decir, se aplica el principio general de imposición en el Estado de residencia del beneficiario de la ganancia de capital.

Cabe hacerse una pregunta al respecto ¿el bien mueble enajenado, debe estar relacionado con la actividad propia del establecimiento, es decir, una actividad industrial o comercial para que le sea de aplicación el párrafo 2 en cuestión? Del texto del indicado párrafo 2 no se desprende nada sobre esta cuestión. Bastará pues que dicho bien mueble, aunque no esté relacionado con la actividad industrial o comercial desarrollada por el establecimiento, pertenezca al activo del mismo para que las ganancias de capital fruto de su enajenación sean gravadas en el Estado donde dicho establecimiento permanente se encuentre situado.[91]

"la expresión 'bienes muebles' comprende todos los bienes distintos de los inmuebles comprendidos en el párrafo 1. Comprende también los bienes incorporales, como la clientela ("goodwill") y los derechos de uso." Y con respecto a las ganancias de capital procedentes de la enajenación de participaciones en sociedades de personas, señalan que "los Estados Contratantes son libres de convenir por acuerdo bilateral reglas particulares para las ganancias de capital procedentes de la enajenación de participaciones en las sociedades de personas" (Ibid., págs. 164-165). Esto último debido a lo difícil que sería establecer una regla uniforme para todos los países, ya que cada país tiene su propia normativa al respecto, como por ejemplo, en unos países se le da personalidad jurídica a estas sociedades, en otros no por lo que se considera a los activos de la sociedad como si fuera propiedad de los socios. En el primer caso nos encontraríamos ante participaciones que en realidad serían como acciones de una sociedad de capitales, por lo que deberían de ser tratadas como tales, es decir, ser gravadas las ganancias de capital fruto de la enajenación de acciones, en el Estado de residencia del cedente.

91 Al respecto ver: DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 268-269; DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 81; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Ganancias de capital. Otras rentas. Patrimonio*, Relaciones Fiscales Internacionales, Ministerio de Economía y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 278-280; BAKER, Philip: op. cit., págs. 214-215; y ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José:

En tercer lugar, el párrafo 2 también incluye el caso de la enajenación del propio establecimiento permanente sólo o con el conjunto de la empresa. Al constituir el establecimiento una instalación inmobiliaria, el derecho de imposición deverá de corresponder al Estado de situación del establecimiento. Pero si lo que se enajena es el conjunto de la empresa, o lo que es lo mismo, tanto la central como la sucursal, el Estado de situación sólo podrá gravar las ganancias que provengan de la enajenación del establecimiento así como de los bienes muebles que conforman su activo.

Finalmente, la tercera excepción es la que se refiere a las ganancias provenientes de la enajenación de buques y aeronaves que sean explotados en tráfico internacional, así como embarcaciones utilizadas en la navegación interior y bienes muebles afectos a la explotación de los mencionados bienes. En estos casos, de acuerdo al párrafo 3 del artículo 13, se someterán a imposición en el Estado Contratante en donde se encuentre situada la sede de dirección efectiva de la empresa.[92]

La razón de lo indicado por este párrafo es comprensible ya que la propia naturaleza de la actividad de navegación aérea o marítima, hace que se deba de tener sucursales, agencias, representantes, etc. en muchos países del mundo. Aplicar el criterio de atracción del establecimiento permanente "supondría una fragmentación fiscal imposible de controlar".[93] Sin embargo, las ganancias provenientes de la enajenación de los

---

Tributación de no residentes..., op. cit., págs. 142-144; y GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 417 y ss.

92 El párrafo 3 del artículo 13 señala lo siguiente: "Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques, aeronaves o embarcaciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 47). Norma similar es recogida por el artículo 22.3 del Modelo referente al patrimonio constituido por buques o aeronaves, etc.

93 ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes...*, op. cit., pág. 144. Como indica De Juan Peñalosa, "las empresas de navegación sólo tributan en el país de residencia aunque posean establecimientos permanentes en otros países. Por su propia naturaleza, este tipo de empresas están abocadas a tener consignatarios, almacenes, representantes en múltiples lugares del globo. Una tributación basada en la ubicación

inmuebles que se utilicen para estos fines, como sería el caso de un establecimiento permanente (una oficina o agencia por ejemplo), en los diversos países que por el propio giro del negocio sea necesario instalar, tributarán en el Estado en que se encuentren situados, además de aquél en donde se ubique la sede de dirección efectiva.

Cuando la actividad de navegación se lleve a cabo a través de un consorcio, las ganancias que se obtengan por cada uno de sus miembros como fruto de la enajenación de los bienes indicados en el párrafo en cuestión, deberán de estar en proporción a la participación de cada uno de los mismos en dicho consorcio. Las referidas ganancias deberán de tributar sólo en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva. Sin embargo, hay que tener en cuenta que los Estados Contratantes pueden convenir otras soluciones como por ejemplo, que se graven las ganancias indicadas por el Estado de residencia del empresario que explota el negocio e inclusive se puede llegar a combinar ambas soluciones, es decir, criterios de residencia y de la sede de dirección efectiva.

Por lo tanto, en general, los supuestos señalados por el párrafo 3 se pueden adaptar a lo que decidan las partes, pudiéndose complementar en las negociaciones bilaterales a otros tipos de transportes internacionales como el caso del transporte terrestre con vehículos o ferrocarril. Pero en lo que a navegación interior se refiere, sólo se podrán completar cuando los Estados Contratantes sean fronterizos o tengan dichas comunicaciones. El párrafo mantiene pues, para este tipo de empresas de navegación, la misma solución propuesta por el Modelo para la tributación de los beneficios empresariales así como del patrimonio: el Estado en que la empresa tenga su sede de dirección efectiva.

---

de cada establecimiento significaría un fraccionamiento tributario imposible de manejar, una fuente continua de dobles imposiciones... Por esta razón, siguiendo el criterio sostenido en el artículo 8° del modelo, las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves se someten a tributación exclusivamente en el país de residencia de la empresa" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Ganancias de capital. Otras rentas. Patrimonio*, op. cit., pág. 280). Ver artículos 8 y 22, párrafo 3, del Modelo así como los Comentarios sobre los mismos, referidos a las rentas obtenidas del ejercicio de la navegación marítima y aérea interior e internacional, así como al patrimonio.

Hasta aquí la exposición breve de las tres excepciones al principio indicado por el párrafo 4 del artículo 13 del Modelo. Por lo tanto, podemos concluir que todas las ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes no incluidos en las tres excepciones arriba señaladas, tales como valores mobiliarios, bonos, obligaciones, vehículos, metales preciosos, etc., se encuentran sujetas a lo indicado por el párrafo 4, esto es, tributarán exclusivamente en el Estado en el cual resida el transmitente.[94]

8.6. Otras rentas.

Finalmente, como especie de "cajón de sastre", pasemos a estudiar de manera breve lo que el Modelo, en su artículo 21, a denominado bajo el "inocuo" título de "otras rentas".[95] Hemos denominado "cajón de sastre" al artículo 21 debido al contenido de su primer párrafo, el cual establece la regla general para todas aquellas rentas no mencionadas en los otros artículos del Modelo, es decir, que se someterán a imposición, sin importar su procedencia, en el Estado de residencia del beneficiario.[96]

---

94 Cabe añadir que "en determinados supuestos las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes residuales caen en el ámbito de otros artículos. Concretamente, del artículo 10 -dividendos- (diferencia entre el precio de venta de las acciones enajenadas por un accionista a la sociedad emisora y su valor nominal), y del artículo 11 -intereses- (reembolso por el deudor de obligaciones representativas de empréstitos, a un precio superior al valor nominal o al valor a que fueron emitidas)" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 284). Al respecto, véanse los Comentarios al Modelo (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 166) y PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 160-162.

95 Baker denomina irónicamente "inocuo" (innocuous) el título de "otras rentas" dado al artículo 21 del Modelo ya que, en su opinión, se trata de uno de los artículos de mayor importancia en el esquema total del Modelo (BAKER, Philip: op. cit., pág. 266). En el Projecto de Convenio de 1963 se denominaban "rentas no mencionadas expresamente".

96 Efectivamente, el párrafo 1 del artículo 21 del Modelo establece que "las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 50). Cabe indicar que el artículo 21 no ha sido modificado por el nuevo Modelo de 1992. Al respecto, De la Villa indica que el artículo 21 del Modelo "es un precepto residual que establece normas de tributación para aquellos casos en que las rentas

Cabe mencionar que el lugar de residencia se determina de acuerdo a las reglas del artículo 4 del Modelo y en caso de existir algún problema como puede suceder en el caso, por ejemplo, de doble residencia, éste se soluciona con la aplicación del ya mencionado artículo 4 que en su párrafo 2 contempla varias alternativas dependiendo del caso concreto.[97]

Veamos rápidamente cuales son los alcances y delimitaciones de éste primer párrafo. En primer lugar, se aplica a todas aquellas rentas "no

---

imponibles no puedan encuadrarse en otro artículo. La inclusión de una renta en una categoría determinada conlleva la aplicación del precepto respectivo. La inexistencia de tal categoría (p. ej. en el Modelo no existe un artículo específico referido a los Agentes Mediadores), o la dificultad de calificar y subsumir una renta en un artículo, imponen la conveniencia de establecer un precepto genérico, comprensivo de aquellos casos de inexistente o difícil encaje. Cuestión distinta, y en la que no intervienen consideraciones exclusivamente tributarias, es la referente a los criterios que deben presidir el gravamen de las rentas así integradas" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 358-359).

97 El artículo 4 del Modelo establece lo siguiente:
"1. A los efectos de este Convenio, la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedentes de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.
2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado en el que mantenga realciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviere una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 38).

menciondas en los anteriores artículos del presente Convenio". En segundo lugar, deben de ser percibidas por un residente de un Estado Contratante. En tercer lugar, no es relevante el lugar de procedencia de dichas rentas, o lo que es lo mismo, jurídicamente no interesa el origen de las rentas. A esto se refieren los Comentarios cuando señalan que "las rentas consideradas son no sólo las que formen parte de una categoría no tratada expresamente, sino también las que provengan de fuentes no mencionadas específicamente".[98]

En cuarto lugar tenemos que el derecho a gravar las rentas se concede exclusivamente al Estado de residencia del beneficiario. Este cuarto aspecto hay que precisarlo. La exclusividad es absoluta, es decir, en el caso que por determinadas razones el Estado de la residencia no grave la renta obtenida, el Estado de la fuente no podrá gravarla ya que constituye un derecho exclusivo del Estado de residencia. Del mismo modo, en el caso que la renta provenga de un tercer Estado y el beneficiario de la misma sea residente en ambos Estados Contratantes de acuerdo al Derecho interno de los mismos, en aplicación del artículo 4 del Modelo se considerará que dicho beneficiario es residente de un sólo Estado Contratante y se le gravará tan sólo en ese Estado Contratante. El otro Estado Contratante no podrá gravar al beneficiario si por determinadas razones (como por ejemplo, el no estar previsto un tributo sobre determinados elementos de renta o con respecto a la compensación de pérdidas, la prescripción, etc., o por errores materiales) no es gravado en el Estado Contratante en el que es considerado residente de acuerdo al artículo 4 del Modelo.

---

98 Ibid., pág. 182. De la Villa indica que "las rentas a que se refiere el artículo son aquellas que no se han incorporado al Modelo (éste por su brevedad y concisión no puede abarcar toda la gama de posibilidades) y las que habiéndose incluido de forma nominativa (p. ej. funciones públicas, pensiones) derivan de fuentes no previstas en el Convenio", y ofrece como ejemplo que "en el terreno de las pensiones existen modalidades y combinaciones no cubiertas por la escueta redacción de los artículos 18 y 19, apartado 2: v. gr. seguros de retiro" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 360). Baker menciona algunos ejemplos de rentas no cubiertos por artículos específicos del Modelo, tomados de jurisprudencia así como de determinadas U.S. Letter rulings, como es el caso, entre otros, de las pensiones de retiro, pagos del seguro social estadounidense y diversos tipos de premios como el caso de un premio obtenido por un residente del Reino Unido en Disneylandia (BAKER, Philip: op. cit., págs. 266-267).

El segundo y último párrafo del artículo 21 se refiere a los establecimientos permanentes.[99] Establece una excepción a la regla general establecida en el primer párrafo. Dicha excepción consiste en gravar en un Estado Contratante distinto al de residencia, al beneficiario que realice actividades industriales o comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en él o que preste servicios profesionales por medio de una base fija también situada en él.[100] En otras palabras, se reconoce al Estado de la fuente el derecho de gravamen siempre y cuando los beneficios obtenidos en dicho Estado provengan de actividades realizadas por medio de un establecimiento permanente o una base fija. Dejando de lado a las bases fijas, queremos referirnos tan sólo a los establecimientos permanentes por ser el tema que aquí nos interesa.

Cabe mencionar que el segundo párrafo señala una excepción por la cual no se aplica el mismo a los bienes inmuebles al ser éstos gravados, de acuerdo al párrafo 4 del artículo 6, por el Estado en donde se encuentren situados dichos bienes. Por lo tanto, como bien señalan los Comentarios, aquellos bienes inmuebles que se encuentren situados en un Estado Contratante, y que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa de este Estado situado en el otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado en que los bienes estén situados y del que el beneficiario de la renta sea residente.[101]

---

99 El Proyecto de Convenio de 1963 no incluía este segundo párrafo.

100 Efectivamente, el segundo párrafo del artículo 21 establece lo siguiente: "Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 50). Al respecto ver: ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes...*, op. cit., pág. 152 y BAKER, Philip: op. cit., pág 267.

101 Ver los Comentarios al párrafo 2 del artículo 21 del Modelo (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 182-183). En general, coincidimos con De la Villa al

Del texto del segundo párrafo en cuestión se pueden deducir dos situaciones. En primer lugar, se encuentra incluido el caso de rentas provenientes de un tercer Estado. Ante esta situación, el derecho de imposición lo tendrá el Estado Contratante en donde se encuentre situado el establecimiento permanente. En segundo lugar, tenemos el caso en el que tanto el beneficiario como el deudor de la renta sean residentes de un mismo Estado Contratante y cuya renta se atribuya a un establecimiento permanente que el beneficiario de la renta posea en el otro Estado Contratante. La solución a esta segunda situación será la misma que para la primera, es decir, el derecho a gravar lo tendrá el Estado Contratante en donde esté ubicado el establecimiento permanente.[102] Cabe indicar que en este segundo caso, en el supuesto que exista doble imposición, el Estado de la residencia deberá de evitarla aplicando lo dispuesto por los artículos 23 A o el 23 B del Modelo (artículos que se refieren al método de exención y de imputación respectivamente).[103]

Las rentas obtenidas serán consideradas como beneficios empresariales y les serán aplicables las reglas indicadas por el artículo 7 del Modelo, en caso de ser atribuidas a un establecimiento permanente claro está. En caso que provengan de una base fija, será aplicable el artículo 14 del Modelo referido a trabajos independientes. No hay que olvidar que

---

considerar que el tratamiento de excepción que le da a los establecimientos permanentes, al igual que a las denominadas bases fijas, el párrafo 2 del artículo 21 del Modelo, así como los demás artículos ya estudiados del Modelo que hacen referencia a dichos establecimientos, "implica, por lo menos a nivel teórico, un reconocimiento más o menos amplio de la 'pseudopersonalidad' tributaria de tales instalaciones" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 361).

102 Baker señala que la excepción del segundo párrafo es inaplicable cuando el establecimiento permanente se encuentra ubicado en un tercer Estado o en el mismo Estado en donde reside el beneficiario (Ver nota al pie de página en BAKER, Philip: op. cit., pág. 267).

103 Los problemas pueden surgir en el caso de gravamen de dividendos o intereses. Es el caso en que dividendos o intereses son pagados por una empresa ubicada en un Estado Contratante a un residente en el mismo Estado Contratante, pero las acciones o la deuda respectiva se encuentran vinculadas efectivamente con un establecimiento permanente o una base fija ubicada en el otro Estado Contratante. Ante esta situación, los Comentarios sugieren encontrar una solución mediante negociones bilaterales. Ver párrafo 5 de los Comentarios al artículo 21 (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 183).

las rentas obtenidas deben de estar efectivamente vinculadas con el derecho o propiedad por los que se pagan dichas rentas. Esto en relación al criterio de la "vinculación efectiva" a la que ha optado el Modelo, es decir, las rentas deben de encontrarse efectivamente vinculadas con el establecimiento permanente. Recuérdese que el Modelo se opone al criterio de la "vis atractiva".[104]

Finalmente, cabe mencionar la posibilidad de abuso por parte de algunas empresas de un Estado Contratante al querer vincular determinados activos (acciones, obligaciones o patentes) a un establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante, con la finalidad de obtener un régimen fiscal más favorable. Esto perjudicaría a algunos Estados de residencia que aplican el método de exención. Ante estos casos, los Estados contratantes pueden establecer en sus negociaciones que tales vinculaciones no se han producido, que son artificiales y que, por lo tanto, tales incorporaciones no se han producido.[105]

9. El establecimiento permanente y el principio de no discriminación en el Modelo de la O.C.D.E.

El principio de no discriminación se encuentra establecido en el artículo 24 del Modelo, especialmente en su primer párrafo al cual nos referiremos brevemente para a continuación, estudiar el párrafo 4 en donde se podrá apreciar cómo afecta el mencionado principio a los establecimientos permanentes.

---

104 De la Villa hace una observación muy acertada cuando señala que "lo que no determina el precepto es la forma en que ha de producirse la vinculación. Lógico es pensar que la actividad empresarial o profesional, llevada a cabo a través del establecimiento o base, producirán bienes ('propiedad') o servicios ('derechos') cuya adquisición o utilización determinarán el abono de las rentas" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 362).

105 Véase el punto 6 de los Comentarios al artículo 21 del Modelo (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 183). Cabe señalar que España, al igual que Australia, Nueva Zelanda y Portugal, reservó su posición en cuanto al artículo 21 y desea conservar su derecho a gravar las rentas que provengan de fuentes situadas en su territorio (Ibid., págs. 183-184). Esta reserva hecha por España ya no aparece en el nuevo Modelo de 1992.

El primer párrafo del artículo 24 indica lo siguiente: "Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos".[106]

Baker realiza unas críticas al artículo 24 en general al indicar la falta de coherencia del mencionado artículo con los otros artículos del Modelo.[107] Señala acertadamente este autor que si bien es cierto que la no discriminación data desde los trabajos de la Liga de las Naciones durante los años de entreguerras, lo que hace válido incluirlo en el Modelo, el artículo 24 (en especial los párrafos 1 y 7, a éste último nos referiremos más adelante) no encaja del todo en la estructura total del Modelo. Efectivamente, mientras que el artículo 1 limita los efectos del Modelo a los residentes de los dos Estados Contratantes y el artículo 2 limita la aplicación del Modelo a los impuestos señalados en dicho artículo (renta y patrimonio o "impuestos de naturaleza idéntica o análoga"), el artículo 24 amplía en primer lugar la aplicación del Modelo para los "nacionales" de un Estado Contratante así no residan en ninguno de los dos Estados Contratantes.[108] En segundo lugar y del mismo modo, el párrafo 7 indica que el artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su na-

---

106 Ibid., pág. 55. Este primer párrafo ha sido modificado por el Modelo de 1992. Ver el acápite respectivo al nuevo Modelo de 1992 en donde se indican las modificaciones efectuadas al artículo 24 por el mencionado Modelo.

107 BAKER, Philip: op. cit., pág. 297.

108 De allí la reserva efectuada por el *Reino Unido* a la segunda frase del párrafo 1 del artículo 24 (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 227). Sin embargo, en diversos convenios de doble imposición suscritos por España, por no decir en la mayoría, se ha incluido el concepto de "nacional" en el artículo 3 de los respectivos convenios, excluyéndolo del artículo 24. Tal es el caso, por ejemplo, de los convenios con Canadá, Checoslovaquia, Italia, Japón, Polonia, Reino Unido, Rumanía, Suecia, Estados Unidos, Filipinas, Tunez, Marruecos, y Hungría entre otros. De esta manera se deja de lado el criterio señalado por el Modelo de la O.C.D.E. de 1977 y se sigue el del Modelo de 1992 que lo ha recogido de ese modo.

turaleza o denominación, cosa que incluye tributos no sólamente sobre el capital o renta sino además tributos locales no amparados por el Modelo.

Existe efectivamente una grave incoherencia que, como bien señala Kees van Raad, llevará a solucionar los problemas que pueda plantear la aplicación de dicho artículo a los tribunales, en lugar de solucionarlos por la simple aplicación del indicado artículo en los convenios de doble imposición, que es lo que en principio se deseaba.[109] Esto no quiere decir obviamente que el principio de no discriminación no sea necesario o justo, pero no podemos negar que el texto del artículo 24 del Modelo, en especial el párrafo 1, lleva a confusión y no ayuda en demasía a solucionar los problemas que puedan originarse por la posible discriminación de los no residentes, en este caso, nacionales de un Estado Contratante.

Volvamos al primer párrafo del artículo 24 y veamos cual es su alcance y significado. En general, "este precepto establece el principio de que en materia fiscal está prohibido discriminar por razón de la nacionalidad y que los nacionales de un Estado Contratante no pueden recibir en el otro Estado un trato menos favorable que el que se aplica a los nacionales de éste que se encuentren en las mismas condiciones. La no discriminación se basa en la nacionalidad y se refiere a los nacionales de los Estados Contratantes sean o no residentes de los mismos".[110] Pero ¿qué

---

109 Esto lo demuestra Baker con una variada e interesante jurisprudencia al respecto. Ver al respecto: VAN RAAD, Kees: *Issues in the application of Tax Treaty Non-Discrimination Clauses*, (1988) Bull. I.B.F.D. págs. 347 y 351, citado por BAKER, Philip: op. cit., págs. 297-298. Así mismo, ver del mismo autor el excelente trabajo: *Nondiscrimination in International Tax Law*, Series on Internacional Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1986.

110 ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., pág. 165. Así mismo, los Comentarios indican lo siguiente: "El texto del párrafo 1 prevé que su campo de aplicación no se limite por el artículo 1 únicamente a los nacionales residente de un Estado Contratante, sino que se extienda, por el contrario, a todos los nacionales de cada uno de esos Estados, sean o no residentes de un Estado Contratante. Dicho de otro modo, todos los nacionales de un Estado Contratante tienen el derecho de invocar, frente al otro Estado Contratante, el beneficio de esta disposición. Particularmente esto es aplicable a los nacionales no residentes de uno de estos Estados, sino de un tercer Estado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 211).

entiende el Modelo por "nacionales"? El párrafo 2 del artículo 24 indica que son nacionales todas las personas físicas que poseen la nacionalidad de un Estado Contratante así como todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.[111] No se precisa que los nacionales de uno de los Estados Contratantes deban residir en uno u otro territorio para beneficiarse del principio. Así mismo, la nacionalidad para las personas físicas será establecida, así como retirada, de acuerdo a la legislación propia que al respecto tenga cada Estado. Lo mismo en el caso de las personas jurídicas en que la nacionalidad se derive de las leyes vigentes en un Estado Contratante.[112]

Por último, hay que tener en cuenta algunos aspectos de este primer párrafo que son interesantes y que pueden llevar a confusión. En primer lugar, ¿cuál es el alcance de la frase "ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos"? Los Comentarios señalan que "...significa que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en situación idéntica debe ser seme-

---

111 Cabe indicar que el párrafo 2 del artículo 24 del Modelo de 1977, pasará a formar parte del artículo 3.1.f) en el nuevo Modelo de 1992. Así mismo, queremos indicar que estamos de acuerdo con De la Villa cuando señala la incongruencia existente en el párrafo 2, la cual consiste en diferenciar a las personas jurídicas de las sociedades de personas y las asociaciones, cuando en realidad todas ellas son personas jurídicas (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición,* Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 418-419). De otro lado, debemos señalar que de acuerdo al párrafo 3 del artículo 24 del Modelo, el principio de no discriminación es también aplicable a los apátridas, es decir, a las personas carentes de patria. Dicho párrafo 3 señala que "los apátridas residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en uno u otro Estado a ningún impuesto u obligacion relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 55). Según el Convenio de Nueva York de 28 de setiembre de 1954, se define a los apátridas como "personas que ningún Estado considera como súbditos según sus leyes".

112 "De esta manera, se salva uno de los problemas que a menudo se presentan al determinar la nacionalidad de las sociedades ya que, para definir ésta, algunos Estados atienden menos a la legislación por la que se rige la sociedad que el origen del capital aportado a la sociedad o a la nacionalidad de las personas jurídicas o físicas que la controlan" (ALBI IBAÑES, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., pág. 166).

jante, que las modalidades de determinar su base y su liquidación deben ser semejantes, su tipo igual y, por último, que las formalidades de su exacción (declaración, pago, plazos, etcétera) no pueden ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales".[113]

En segundo lugar, ¿cuál es el alcance de la frase "que se encuentren en las mismas condiciones" ("same circumstances" en el texto inglés, "méme situation" en el texto francés)? Los Comentarios tan sólo indican que "debe entenderse de contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas o asociaciones) que en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general se encuentren en condiciones de derecho y hechos similares".[114] No entendemos porqué los Comentarios incluyen el término "similares" ya que decir las "mismas condiciones" tiene alcances distintos que decir "condiciones similares". Hay que tratar de la misma manera situaciones idénticas aunque esto no impida que determinadas situaciones lleve al Estado de residencia a establecer ciertas distinciones o regímenes de excepción, caso por ejemplo de situaciones familiares, ventajas fiscales a organismos o servicios públicos, instituciones privadas sin fin lucrativo que realicen actividades de utilidad pública, etc.[115]

Veamos ahora cómo se aplica el principio de no discriminación a los establecimientos permanentes. Será el párrafo 4 del artículo 24 del Modelo el que se refiera a los establecimientos permanentes. El indicado párrafo establece lo siguiente: "Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratan-

---

113 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 213. Al respecto ver la interesante jurisprudencia elaborada por el Privy Council, en especial el caso *K.V. Woodend (Ceylon) Robber ant Tea Co. Ltd. v. Comissioner of Inland Revenue* (1971, A.C. 321) en la que se discutió los alcances de esta frase (Baker, Philip: op. cit., págs. 300-301).

114 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 211.

115 Véanse los puntos 4 a 8 de los Comentarios al artículo 24 del Modelo (Ibid., págs. 211-212). Baker indica acertadamente que el punto es que un no residente no está en las mismas circunstancias que un residente-nacional. A estos efectos cita una variada jurisprudencia entre la que es recomendable el caso *Commissioner of Inland Revenue v. United Dominions Trust Ltd.* (1973, 1 N.Z.T.C. 61,028) (BAKER, Philip: op. cit., págs. 301-302).

te no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las misma actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares".[116]

Observa Baker que tanto el artículo 24 como los Comentarios no hacen mención alguna a la base fija que un residente de un Estado Contratante pueda tener en el otro Estado Contratante.[117] Al no incluir a las bases fijas en el artículo 24 ¿quiere esto decir que el principio de no discriminación no es de aplicación a las bases fijas? Opinamos que no debe ser así. El principio de no discriminación es de aplicación tanto a los establecimientos permanentes como a las bases fijas, aplicándoles a éstas últimas las reglas del artículo 24 en lo que les sea aplicable. Así respetamos el espíritu del Modelo. Al parecer, en opinión de De la Villa, el concepto de establecimiento permanente señalado en el artículo 24 del Modelo, incluye a las bases fijas utilizadas por los profesionales y trabajadores independientes. A esto se refiere De la Villa cuando indica que "el establecimiento permanente debe entenderse en un sentido amplio, comprensivo de los lugares fijos de negocios mediante los cuales una empresa realiza toda o parte de su actividad, y de las bases fijas utilizadas habitualmente por los profesionales para la prestación de trabajos independientes".[118] No compartimos esta opinión en el sentido de considerar que el artículo 24 al referirse a los establecimientos permanentes debe de entenderse en un "sentido amplio" y por lo tanto incluir a las bases fijas en los primeros. Ya señalamos al estudiar la base fija cómo se diferencia ésta del establecimiento permanente. Otra cosa es que el artículo 24 haya omitido, sin haberlo deseado así, el hacer mención de las bases fijas. Por esta razón, siguiendo el espíritu del Modelo, es que opinamos que el artículo 24 es también de aplicación a las bases fijas en lo que les sea pertinente, pero que quede claro que se trata de conceptos distintos.

---

116 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 55.

117 BAKER, Philip: op. cit., pág. 303.

118 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 421.

De otro lado, se habrá podido observar que el texto del párrafo 4 hace referencia al término "imposición" y no a impuestos o a obligaciones relativas a los primeros, cosa que sí hacen los demás párrafos del artículo al referirse a los nacionales y apátridas. Coincidimos con De la Villa en que debe entenderse la palabra "imposición" como equivalente a tributos; y en relación a la omisión del término "obligación relativa", aquí sí se pueden originar dudas ya que al no haberse hecho mención de las obligaciones, como sí lo hace el párrafo 1, cabe pensar que sí son posibles obligaciones relacionadas a los tributos que constituyan una fuerte carga para el establecimiento permanente.[119] También queremos señalar que disentimos del término "empresas" que utiliza el Modelo. Pensamos que el término "empresas" es un término ya desfazado y que no es lo mismo que "establecimiento permanente". Preferimos utilizar el término "entidad" por ser, en nuestra modesta opinión, más adecuado para las circunstancias actuales en el Derecho Fiscal moderno.

Con respecto a los establecimientos permanentes, debemos señalar que el objetivo señalado en el párrafo 4 es evitar cualquier discriminación en el trato de los mismos, respecto de las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad y que se encuentre en relación con impuestos que afecten actividades industriales o comerciales, es decir, los impuestos sobre beneficios empresariales en especial.[120] Como

---

119 Ibid., pág. 425. El texto en inglés del Modelo indica la palabra "taxation" y el texto en francés "imposition", lo que lleva a pensar que deben entenderse dichos términos como equivalentes a "tributos".

120 Sobre la aplicación del principio de no discriminación en la Comunidad Europea y los establecimientos permanentes, véase la *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 28 de enero de 1986* (Asunto 270/1993, Comisión Vs. Francia, Recopilación I-1986, pág. 285). En dicha sentencia la Corte de Luxemburgo entendió que la normativa fiscal francesa que establecía la aplicación de la deducción por dividendos (avoir fiscal) a las sociedades residentes en francia, excluyendo de ésta a las sucursales o establecimientos permanentes situados en su territorio pero pertenecientes a una sociedad con residencia en otro Estado, era contraria al artículo 52 del Tratado de Roma. Véanse así mismo, los comentarios a dicha sentencia, así como otras sentencias citadas en el mismo sentido, en: CALDERON CARRERO, José Manuel: *Criterios de sujeción fiscal y derecho comunitario: Algunas reflexiones al hilo de la STJCE de 26 de enero de 1993 (Caso Werner)*, Quincena Fiscal Nº 26, 1992, págs. 110 y ss.; así como en: ALVAREZ ARROYO, Francisco: *Tributación de no residentes y libertad de establecimiento. Comentario a la STJCE de 26 de enero de 1993 (C-112/91)*, Actualidad Tributaria Nº 28, 1993, págs. D-461

han señalado diversos autores, "la 'no discriminación' regulada en este artículo no supone el gravamen idéntico de residentes y no residentes. Exige que no existan normas fiscales 'específicas' que agraven la tributación del nacional del otro Estado Contratante (resida o no en este Estado) frente a los residentes del Estado que adopta tales medidas".[121] Esto también quiere decir que nada impide que un Estado pueda conceder ciertas ventajas o incentivos a los no residentes con establecimiento permanente o base fija en el otro Estado. Efectivamente, muchos países incentivan la inversión extranjera en sus territorios por ejemplo, mediante la utilización de ciertos incentivos fiscales, cosa que no vulnera el principio de no discriminación.

El Modelo exige, para la aplicación del principio de no discriminación a los establecimientos permanentes, que el establecimiento realice las mismas actividades de aquellas empresas situadas en el Estado Contratante en donde se encuentra ubicado dicho establecimiento. Se trata de dar un igual tratamiento a las mismas situaciones. Se considera a los es-

---

y ss.; KNOBBE-KEUK, Brigitte: *Transfer of residence and of branches between freedom of establishment, the merger directive and German transformation tax law*, Intertax N° 1, 1992, págs. 4-12; y THÖMMES, Otmar: *European Court of Justice to Decide on Tax Discrimination Against Branches*, Intertax Nos. 6-7, 1993, págs. 320-321.

121 ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs. 165-166. Añaden estos autores que "en cualquier caso, en la filosofía de la no discriminación cabe que el gravamen sea diferente para residentes y para no residentes. Nada se opone a que el primer Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula particular estipulada en el convenio de doble imposición, como, por ejemplo, concretamente, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes siga el método de contabilidad separada, conceda ciertas ventajas a los extranjeros, que no se apliquen a sus propios nacionales". Los propios Comentarios establecen que "no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente que a las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 215). De otro lado, *Bélgica* se reserva la facultad de aplicar las normas de su legislación interna a la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes belgas de sociedades y asociaciones residentes de países con los que negocie, en la medida en que la situación general estipulada en estos países para los establecimientos permanentes de sociedades y asociaciones residentes de Bélgica justifique (sic) tal actitud (Ibid., pág. 227). Esta reserva ha sido ampliada en el Modelo de 1992.

tablecimientos permanentes en una situación de igualdad con las demás empresas del Estado en donde se encuentra ubicado el establecimiento. "Este principio... se basa a su vez, en un principio de igualdad de la persona ante la ley".[122] Por este motivo, a una misma situación se le dará el mismo tratamiento, ya se trate de un establecimiento permanente o de una empresa nacional.

La segunda parte del párrafo 4 es la que se refiere a las personas físicas de un Estado Contratante con establecimiento permanente, o base fija, en el otro Estado Contratante. Se trata de la aplicación del principio de igualdad de trato a dichas personas físicas.[123] El Modelo quiere evitar que estas personas físicas no residentes obtengan ventajas superiores con respecto de las personas físicas residentes, mediante el cúmulo de deducciones personales y desgravaciones por cargas de familia que les serían concedidas, de un lado, en el Estado Contratante del que son residentes y del otro lado, por el Estado Contratante en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente. Por lo tanto, el Modelo "deja al Estado en que está situado el establecimiento permanente la facultad de conceder a las personas interesadas las deducciones y ventajas personales en la proporción que guarde el importe de los beneficios del establecimiento permanente en relación con la renta total sometida a imposición en el otro Estado".[124]

---

122 DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición Internacional...*, op. cit., pág. 41.

123 Sobre la aplicación del principio de no discriminación en la Comunidad Europea en relación a las personas no residentes en general, véase: CALDERON CARRERO, José Manuel: *Criterios de sujeción fiscal y derecho comunitario: Algunas reflexiones al hilo de la STJCE de 26 de enero de 1993 (Caso Werner)*, op. cit., págs. 105 y ss.; FALCON Y TELLA, Ramón: *La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario*, Impuestos Nº 17, 1993, págs. 119 y ss.; THOMMES, Otmar: *European Court of justice on Discrimination against Non-Resident Taxpayers*, Intertax Nº 1, 1993, págs. 45-46; *Tax Discrimination in Europe*, Intertax Nº 12, 1993, pág. 614; *The tax treatment of non-resident taxpayers in the light of the most recent Decision of the European Court of Justice*, EC Tax Review Nº 3, 1993, págs. 158-163; *Discrimination against non-resident taxpayers remains on the agenda of the European Court of Justice*, Intertax Nº 9, 1993, pág. 440; OLIVER, J. David B.: *Unequal treatment*, Intertax Nº 11, 1993. Un resumen de la *Sentencia del T.J.C.E. de 26 de enero de 1993* en Actualidad Tributaria Nº 15, 1993, pág. J-317.

124 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 216. En el caso de España, la Ley del IRPF no incluye entre las deducciones permitidas a las personas físicas no residentes, las deducciones de carácter personal y familiar (artículo 20 de la Ley del IRPF).

El principio de no discriminación o lo que es lo mismo, la igualdad de trato, implica ciertas consecuencias en relación a la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes. Estas consecuencias son las siguientes:[125]

a) Reconocer a los establecimientos permanentes la misma facultad que la legislación fiscal interna autoriza a las empresas residentes en cuanto a poder deducir del beneficio imponible las cargas de explotación, además de una parte alícuota de los gastos de la sede central;

b) Se debe permitir a los establecimientos permanentes las mismas facilidades en lo que a amortizaciones y provisiones se refiere;

c) Permitir la compensación de pérdidas de los resultados de ejercicios anteriores o posteriores siempre y cuando esté así establecido para las empresas residentes; y

d) Aplicar las mismas reglas y los mismos beneficios fiscales que a las empresas residentes respecto al gravamen de las plusvalías provenientes de la transmisión de los elementos del activo durante o al final de la explotación.

De otro lado, surgen ciertos problemas al querer armonizar el principio de no discriminación y los incentivos fiscales. Efectivamente, en países afectados por problemas de descentralización industrial, desarrollo de regiones económicamente atrasadas o promoción de nuevas actividades para la expansión de la propia economía, se suelen aplicar determinados incentivos fiscales como por ejemplo, exenciones, reducciones y otras ventajas fiscales para aquellas entidades que se ajusten a los requisitos para la aplicación de tales incentivos. Los Comentarios al Modelo resuelven esto señalando que tales medidas deben de ser aplicables tam-

---

125 Hay que tener en cuenta que la dificultad de aplicación del principio de igualdad de trato al establecimiento permanente parte de la naturaleza misma de dicho establecimiento "que no es una entidad jurídica distinta, sino solamente una parte de una empresa que tiene su sede en otro Estado. La situación del establecimiento permanente es diferente de la de una empresa nacional, que constituye una unidad cuyas actividades e implícitas consecuencias fiscales pueden ser plenamente aprehendidas por el Estado donde aquélla tiene su sede" (Ibid., pág. 216).

bién a los establecimientos permanentes de las empresas del otro Estado, bajo los mismos presupuestos y requisitos que las entidades residentes.[126] Perderán estas ventajas si los establecimientos permanentes no están en condiciones de cumplir o sujetarse a los requisitos y condiciones especiales para la concesión de los incentivos. De más está decir que los establecimientos permanentes no tendrán derecho a incentivos fiscales ligados a actividades cuyo ejercicio se encuentra reservado a empresas nacionales, esto por razones de interés nacional, defensa nacional, protección de la economía nacional, etc.

También tenemos otros problemas en relación a la aplicación del principio de igualdad a los establecimientos permanentes. Estos problemas deberán de ser resueltos por los Estados Contratantes en las respectivas negociaciones bilaterales, ya que existen diversas soluciones y posiciones, al momento de elaborar los convenios. Estos problemas son los que corresponden a las siguientes situaciones:

a) Régimen especial para los divididendos percibidos por razón de las participaciones poseidas por los establecimientos permanentes. En diversos países existen reglas especiales para gravar los dividendos distribuidos entre sociedades matrices, como por ejemplo, el régimen de filiales y sociedades matrices, el privilegio Schachtel o la regla "non bis in idem". El problema consiste en determinar si éste régimen debe, por aplicación de las disposiciones del párrafo 4, beneficiar del mismo modo a los establecimientos permanentes respecto de los dividendos de las participaciones que integran su activo.[127]

b) Problemas diversos que suscitan la estructura y tipo del impuesto por la existencia de tipos impositivos progresivos, mínimos o de doble tipo.[128]

---

126 Cabe mencionar que *Japón* se reservaba en el Modelo de 1977 el derecho de no extender a los establecimientos permanentes de no residentes el beneficio de las medidas fiscales incentivadoras adoptadas en consideración a objetivos de política nacional (Ibid., pág. 227). Esta reserva ya no se repite en el Modelo de 1992.

127 Véanse los párrafos 31 a 37 de los Comentarios al artículo 24 del Modelo (Ibid., págs. 218-220).

128 Véanse los párrafos 38 a 45 de los Comentarios al artículo 24 del Modelo (Ibid., págs. 221-223). Los *Estados Unidos* observan que sus ciudadanos no residentes no

c) Problemas respecto a los tipos impositivos a que deben practicarse las retenciones en la fuente sobre los dividendos, intereses y cánones percibidos por el establecimiento permanente cuando sólo existen retenciones por estos conceptos sobre los no residentes.[129]

d) Problemas referentes a la imputación de impuestos extranjeros.[130]

e) Problemas sobre la posibilidad de extensión a los establecimientos permanentes de los convenios de doble imposición concluidos con terceros Estados. Se trata de la aplicación del principio de la relatividad de los acuerdos, según el cual éstos no surten efecto más que entre los Estados Contratantes. Es el caso de una empresa de un Estado A que normalmente puede solicitar para el establecimiento permanente que posee en un Estado B la aplicación de las disposiciones del convenio suscrito entre estos dos Estados A y B. En cambio no podrá, en el caso que este establecimiento permanente obtenga rentas de un tercer Estado C, invocar en favor de este establecimiento la aplicación de las disposiciones del convenio entre los Estados B y C, ya que la empresa no es residente de ninguno de estos dos Estados. Es una opinión generalizada la que establece que en los convenios de doble imposición no es aplicacable la llamada cláusula de nación más favorecida ya que los convenios se basan en el principio de reciprocidad.[131] Este tema fue discutido por el Comite Fiscal de la Liga de las Naciones en su reportaje del 31 de mayo de 1930, el cual concluyó la no aplicación de dicha cláusula a los convenios de doble imposición.[132]

---

están en la misma situación que los demás no residentes, ya que este país grava a sus ciudadanos no residentes sobre su renta mundial.

129 Véanse los párrafos 46 a 50 de los Comentarios al artículo 24 del Modelo (Ibid., págs. 223-224).

130 Véanse los párrafos 51 a 53 de los Comentarios al artículo 24 del Modelo (Ibid., págs. 224-225).

131 Sobre el principio de reciprocidad puede verse a DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 42-44.

132 Véanse los párrafos 54 y 55 de los Comentarios al artículo 24 del Modelo (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 225). Estos párrafos han sido modificados y ampliados por el nuevo Modelo de 1992. Ver en el mencionado Modelo los párrafos 51 a 54. Al respecto, véase también la interesante y polémica decisión de la Bundesfinanzhof de fecha 14 de marzo de 1989 (I.R. 20/87, 1989, BStBl., II, 649) citada por Baker (BAKER, Philip: op. cit., págs. 305-306).

También es aplicable a los establecimientos permanentes el párrafo 5 del artículo 24 del Modelo.[133] El párrafo indicado busca evitar la discriminación en el sentido de que en algunos países, la deducción de intereses, cánones y otros gastos, aceptados sin reservas cuando el beneficiario es un residente, queda limitada e incluso prohibida cuando éste es no residente. Por lo tanto el párrafo en cuestión permite la deducción para la determinación de los beneficios imponibles de una empresa de un Estado Contratante que ha abonado intereses, cánones u otros gastos a un residente del otro Estado. También busca evitar la discriminación cuando una empresa de un Estado Contratante ha abonado sus deudas a un residente del otro Estado, permitiéndose la deducción de la deuda abonada. Estas deducciones deberán de operar de la misma manera que si los pagos o abonos se hubieran efectuado entre empresas residentes de un mismo Estado.[134]

Finalmente debemos mencionar que el párrafo 7 del artículo 24 del Modelo declara que el principio de no discriminación es también aplicable a impuestos a los que no hace referencia el Modelo en su artículo 2.[135]

---

133 El párrafo 5 del artículo 24 del Modelo establece lo siguiente: "A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, cánones o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraido con un residente del primer Estado" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 56). *Francia* acepta la disposición del párrafo 5; sin embargo, desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la limitación de la deducción de intereses pagados por una sociedad francesa a una sociedad matriz extranjera (Ibid., pág. 227).

134 Al respecto, De la Villa señala que "la aplicación del principio quiebra ante la existencia de relaciones especiales entre deudor y beneficiario efectivo que adulteren las condiciones normales (p. ej.: cuantía) que hubieran sido pactadas en ausencia de tales vínculos. Esta excepción tiene especial relevancia en el caso de empresas asociadas, intereses y cánones" (DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 426).

135 El primer párrafo del artículo 2 del Modelo establece lo siguiente: "El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por

Por lo tanto, además de aplicarse a los impuestos directos sobre la renta o el patrimonio, también será aplicable a los impuestos indirectos, especiales, etc. que por su naturaleza son excluidos del Modelo. Este párrafo lógicamente, también es aplicable a los establecimientos permanentes.[136]

B. LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES EN EL NUEVO MODELO DE LA O.C.D.E. DE 1992.

El nuevo Modelo no presenta ninguna novedad en lo que a *beneficios empresariales* se refiere. El texto del artículo 7 del nuevo Modelo es

---

cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción". Así mismo, el párrafo 7 del artículo 24 señala lo siguiente: "No obstante las disposiciones del artículo 2, lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 35 y 56). Es curioso que los Comentarios se refieran al término "tributos" y no "impuestos" como sí lo hace el texto del párrafo 7 citado. Los Comentarios indican: "El artículo se aplica a todos los tributos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, percibidos por o en beneficio del Estado, sus subdivisiones políticas o entidades locales" (Ibid., pág. 226). Opinamos que el término "tributos" es más apropiado, a pesar que el texto en francés utiliza el término "impóts". Así mismo, el texto en inglés utiliza bien el término "taxes".

136 Debemos indicar que un problema de discriminación se presenta con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles propiedad de entidades no residentes creado por la Disposición Adicional Sexta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, Ley del IRPF. El mencionado impuesto entra en contradicción con el artículo 24 del Modelo y con los artículos referentes a la no discriminación establecidos en los convenios de doble imposición suscritos por España. Ello debido a que no se ha establecido un impuesto similar sobre los inmuebles de las entidades residentes en España. Véase al respecto: RUIZ-AYUCAR DE MERLO, Jesús y SUAREZ, Agustín: *El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes en relación con los tratados y convenios internacionales*, Carta Tributaria (Monografías) Nº 175, de 15.2.1993, págs. 3-6; así como la *Sentencia de la Corte de Casación de la República Francesa de 21 de diciembre de 1990* analizada en el citado trabajo. Sobre el mencionado impuesto ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *El impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes*, Hacienda Pública Española - Cuadernos de Actualidad Nº 10, año III, 1991, págs. 293 y ss.; CARBAJO VASCO, Domingo: *El impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes*, Actualidad Tributaria Nº 2, 1992, págs. D-21 y ss.; y del mismo autor: *Nuevas cuestiones acerca del Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes*, Actualidad Tributaria Nº 4, 1993, págs. D-61 y ss.

el mismo que el del Modelo de 1977. En lo que respecta a los Comentarios al mencionado artículo, allí sí encontramos ciertas novedades.[137]

Entre otras modificaciones sin importancia, tenemos el nuevo párrafo 4 de los Comentarios el cual introduce una interesante novedad al referirse a las rentas y beneficios que puedan provenir de actividades espaciales. Efectivamente, señala el mencionado párrafo que en el curso de los últimos decenios, se ha dado un rápido desarrollo de las actividades espaciales: lanzamientos de cohetes y de aparatos espaciales, presencia permanente de numerosos satélites en el espacio, ocupados inclusive por tripulaciones humanas durante periodos cada vez más largos, perspectivas bastante aproximadas de cumplimiento de operaciones industriales en los satélites, etc. que pueden conducir a nuevas situaciones en la aplicación de los convenios de doble imposición. Se preguntan los Comentarios si ¿no sería oportuno el insertar dentro del Modelo de Convención ciertas disposiciones particulares destinadas a reglamentar estas situaciones novedosas? Responden que en primer lugar, ningún país considera el extender su soberanía fiscal a las actividades ejercidas en el espacio ni el asimilar las mismas a las actividades ejercidas sobre su territorio. En consecuencia, el espacio no podrá ser considerado como una fuente de rentas y beneficios y, en consecuencia, las actividades que son o que sean ejercidas no serán sometidas a nuevas posibilidades de doble imposición. En segundo lugar, señalan los Comentarios que si existiesen problemas de doble imposición, el Modelo de Convenio, desempatando los poderes respectivos de imposición entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente de las rentas, debe permitir su reglamentación. La misma conclusión se aplica con respecto al personal permanente a bordo de naves espaciales: es más, no es necesario el derogar los convenios de doble imposición porque los artículos 15 a 19, según los casos, son sufi-

---

137 Es muy probable que el Modelo de 1992 sea modificado. Al parecer, las modificaciones que se incorporarían en el nuevo Modelo afectarían en especial al contenido de los Comentarios al artículo 7 en relación a los establecimientos permanentes y los beneficios obtenidos por éstos. Para tener una idea global de las posibles modificaciones, recomendamos la revisión de lo siguiente: ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de Convention Fiscale: Attribution de revenus aux établissements stables*, Questions de Fiscalité Internationale N° 5, París, 1994; y las declaraciones de Jacques Sasseville en: *The OECD's new 1994 model treaty*, International Tax Review, noviembre de 1993, pág. 46.

cientes para atribuir el poder de gravar las remuneraciones y el artículo 4 debe permitir el determinar la residencia de las personas interesadas, estando entendido que las dificultades o las dudas que puedan surgir serán reglamentadas siguiendo el procedimiento amistoso.[138]

Así mismo, el párrafo 35 de los Comentarios hace una referencia a las entregas o depósitos provenientes de la utilización de programas ("Software" en el texto inglés y "logiciel" en el texto francés) o serie de programas los cuales contienen instrucciones destinadas a un ordenador para fines propios, ya sean del funcionamiento operacional del mismo ordenador (sistema de explotación) o para la realización de otras tareas (aplicaciones). Para ello remite a los párrafos 12 a 18 de los Comentarios al artículo 12 (cánones) que tratan de los principios aplicables a fin de determinar si, para el caso de estos programas, las entregas o depósitos deben de clasificarse como rentas provenientes de la actividad comercial (artículos 7 o 14) o como ganancias de capital (artículo 13) o como cánones (artículo 12). A estos efectos, el nuevo párrafo 14 de los Comentarios al artículo 12 señala que la adquisición de programas tiene generalmente por objeto que el adquirente haga uso personal o comercial del programa. La contrapartida debe de estar tratada como una renta proveniente de una actividad comercial de acuerdo con el artículo 7 o del artículo 14. No tendrá importancia que el programa se encuentre protegido por un derecho de autor o que su utilización por el adquirente esté sujeta a restricciones. Y añade el párrafo 16 que aunque cada caso deba estar reglamentado en función de sus particularidades, es verosimil que tales entregas o depósitos constituyen en general una renta proveniente de una actividad comercial bajo el artículo 7 o 14 o generando ganancias de capital bajo el artículo 13 antes que un canon bajo el artículo 12.[139]

De otro lado, el nuevo párrafo 37 de los Comentarios al artículo 7 señala que, se ha suprimido del concepto de cánones señalado por el párrafo 2 del artículo 12 (cánones), las remuneraciones por la utilización o

---

138 ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de Convention Fiscale...*, op. cit., págs. C(7)-2 y 3.

139 Ibid., pág. C(7)-17. Al respecto véase: PEREZ RODILLA, Gerardo: *La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992. La posición española*, Tribuna Fiscal, Nº 32, junio, 1993, págs. 61 a 63.

la concesión de utilización de un equipo industrial, comercial o científico. Por lo tanto, las remuneraciones que provengan de la utilización de dichos conceptos, incluyéndose el alquiler de contenedores, estarán sujetas por las disposiciones del artículo 7 antes que el artículo 12, solución que el Comité de Asuntos Fiscales estima ser más apropiada teniendo en cuenta la naturaleza de tales rentas.[140]

Finalmente, en relación al artículo 7, se han efectuado nuevas reservas al mencionado artículo que merecen ser mencionadas. Estas reservas son las siguientes:

- *España* se reserva el derecho de aplicar un impuesto a la renta relativa a cánones provenientes de depósitos por el alquiler de equipo industrial, comercial o científico así como contenedores.

- *Australia* se reserva el derecho de introducir una disposición aclarando su derecho de gravar una parte de los beneficios de una empresa en la cual un residente del otro Estado contratante tiene un derecho efectivo cuando tales beneficios sean otorgados por una fiduciaria (trustee) de una fiducia (trust estate) (así como aquellos fondos de colocación abiertos que son considerados como sociedades al amparo de la legislación fiscal autraliana) en el ejercicio de una actividad por el intermediario de un establecimiento permanente en Australia. Así mismo, se reserva el derecho de gravar como cánones, en los convenios bilaterales de doble imposición, las rentas provenientes del alquiler de equipo industrial, comercial o científico o de contenedores cuando, según el derecho australiano, esas rentas tengan su fuente en Australia.

- El *Canadá y Japón* se reservan el derecho de someter las rentas obtenidas del alquiler de equipo industrial, comercial o científico y de contenedores, a una retención en la fuente en un impuesto igual a aquél previsto para los cánones. Sin embargo, estos países están dispuestos a aplicar, bajo condiciones de reciprocidad, las reglas del artículo 8 a los beneficios provenientes del alquiler de contenedores utilizados en tráfico internacional.

---

140 Ibid., pág. C(7)-18. Ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo...*, op. cit., págs. 59-60.

- *Grecia e Italia* se reservan el derecho de continuar haciendo figurar las rentas provenientes del alquiler de equipo industrial, comercial o científico y de contenedores en la definición del término "cánones" tal como figura en el párrafo 2 del artículo 12.

- *Nueva Zelanda* se reserva el derecho de gravar en la fuente las rentas que provengan del alquiler de equipo industrial, comercial o científico y de contenedores. *Turquía* efectúa la misma reserva pero sin incluir los contenedores. De allí que se reserve el derecho de gravar en la fuente las rentas provenientes del alquiler de contenedores en todos los casos. Para la aplicación de los artículos 5 y 7 a estas rentas, Turquía desearía aplicar la regla del establecimiento permanente al caso de depósitos simples, almacenes de depósitos y a las sucursales operacionales.

- *Portugal* también se reserva el derecho de gravar en la fuente las remuneraciones provenientes del alquiler de equipo industrial, comercial o científico y de contenedores así como las remuneraciones provenientes de la asistencia técnica en conexión con el uso, o la concesión de uso, de este tipo de equipo y de contenedores.

- Por último, *Noruega* y los *Estados Unidos* se reservan el derecho de aplicar a las rentas provenientes de la utilización, mantenimiento o alquiler de contenedores utilizados en el tráfico internacional, el mismo régimen que a las rentas provenientes del transporte marítimo y aéreo bajo el artículo 8.[141]

Respecto a los demás beneficios empresariales que afectan a los establecimientos permanentes y al tratamiento de éstos en el nuevo Modelo, debemos decir que, en general, no existen modificaciones relevantes que merezcan ser comentadas. Tan sólo nos limitaremos a señalar algunas novedades, así como a indicar si existen cambios o no en el articulado respectivo.

a) En relación a los *beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea*, el texto del artículo 8 del Nuevo Modelo es el

---

141 Ibid., págs. C(7)-19 a 21.

mismo que el del Modelo de 1977, así como los Comentarios respectivos por lo que no hay nada en especial que señalar.

b) Con respecto a los *dividendos* y su relación con los establecimientos permanentes en el nuevo Modelo, debemos indicar que éste mantiene al respecto el mismo texto del Modelo de 1977. En lo que a los Comentarios se refiere, no han habido cambios importantes en cuanto a los párrafos 4 y 5 del artículo 10 que hacen referencia al establecimiento permanente.[142]

En relación al párrafo 5 del artículo 10 del nuevo Modelo, *Canadá* se reserva el derecho de imponer su impuesto a las sucursales sobre las rentas de una sociedad imputables a un establecimiento permanente en Canadá; *Turquía* se reserva el derecho de gravar según las modalidades previstas en el párrafo 2 del artículo 10, la parte restante, luego de tomar la porción de impuesto conforme a las disposiciones del artículo 7, de los beneficios de una sociedad del otro Estado contratante que efectúe operaciones comerciales por intermedio de un establecimiento permanente situado en Turquía; y por último los *Estados Unidos* se reservan el derecho de tomar su porción de impuesto sobre los beneficios acumulados y sobre las sociedades holdings de particulares, a fin de evitar la evasión fiscal. Como se podrá apreciar, el nuevo Modelo ya no recoge la reserva efectuada por España en el Modelo de 1977 referente al contenido de este párrafo.[143]

c) El artículo 11 del nuevo Modelo, referente a los *intereses*, no ha sufrido ninguna modificación. En lo que a los Comentarios se refiere, tampoco estos han sido modificados en lo que toca a los párrafos 4 y 5 del artículo en cuestión. *Italia* sigue manteniendo la misma reserva del Modelo de 1977 al reservarse el derecho de someter los intereses a los

---

142 Ver los nuevos párrafos 37-38 y 39 en los Comentarios al párrafo 5 del artículo 10 del nuevo Modelo (ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de Convention Fiscale...*, op. cit., págs. C(10)-11 y 12). Así mismo, véanse los comentarios sobre las novedades del nuevo Modelo respecto a los dividendos y demás rentas, en: DE JUAN Y PEÑALOSA, José Luis: *Modelo/92*, op. cit., págs. 34 y ss.

143 ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de Convention Fiscale...*, op. cit., págs. C(10)-24 y 25.

impuestos previstos por su legislación en todos los casos en que sus beneficiarios posean un establecimiento permanente en Italia, aún si el crédito generador de los intereses no está efectivamente vinculado al establecimiento permanente considerado. Cabe mencionar que tanto España como Portugal se reservan el derecho de aumentar la definición de interés incluyendo una referencia a su legislación interna conforme a la definición que figura en el Projecto de 1963.

d) Respecto a los *cánones*, el artículo 12, párrafo 2, ha sido modificado por el nuevo Modelo. Se ha excluido del concepto de cánones "el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico".[144] El nuevo párrafo 9 de los Comentarios al artículo 12 repite de manera casi similar el nuevo párrafo 37 de los Comentarios al artículo 7 ya mencionado, es decir, remite las rentas provenientes del alquiler de equipo industrial, comercial o científico, incluyendo las rentas del alquiler de contenedores, a los artículos 5 y 7. No añaden nada nuevo los Comentarios en relación a los cánones y los establecimientos permanentes. Así mismo, *Italia* mantiene su reserva formulada en el Modelo de 1977 y a la reserva formulada por *Bélgica* en el Modelo de 1977, se le han unido *Canadá y Francia*. Estos Estados, con la finalidad de suprimir lo que estiman ser una laguna en el artículo, propondrán a los países con los que negocien, la inserción de una disposición que defina la fuente de los cánones por analogía con las disposiciones del párrafo 5 del artículo 11, que regula el mismo problema relativo a los intereses. De otro lado *España,* al igual que *Japón, Nueva Zelanda, Portugal y Turquía,* mantiene su reserva al derecho de gravar los cánones en la fuente. Así mismo, como novedad, *España*, lo mismo que *Portugal*, se reserva el derecho de gravar en la fuente como cánones, las rentas provenientes de la asistencia técnica en conexión con la utilización o la concesión del uso de derechos o de informaciones tal como hace referencia el párrafo 2 del artículo. Igualmente *España* se reserva el derecho de continuar incluyendo en sus

144 Este párrafo 2 fue modificado en base al apartado 23 del informe titulado "El gravamen de las rentas procedentes del alquiler de un equipo industrial, comercial o científico", aprobado por el Consejo de la O.C.D.E. el 13 de setiembre de 1983. Al respecto ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo...*, op. cit., págs. 59-60; y SPRAGUE, Gary D. y CHESLER, Robin, A: *Comments on the Commentary to Article 12 (royalties) of the 1992 OECD Model Convention*, Intertax, N° 6-7, 1993, págs. 310 y ss.

convenios una definición de cánones que incluyan las rentas provenientes del alquiler de equipo industrial, comercial o científico y de contenedores. Esto último es comprensible al ser España un país básicamente importador de tecnología.

e) El artículo 13 referente a las *ganancias de capital* se mantiene tal como aparecía en el Modelo de 1977. En cuanto a sus Comentarios, se mantienen también los mismos textos. Entre las nuevas reservas efectuadas al artículo 13, cabe destacar la de *España* la cual se reserva el derecho de gravar las ganancias realizadas como consecuencia de la cesión de acciones o de otras participaciones al capital de una sociedad en donde los activos estén constituidos principalmente por bienes inmuebles situados en su territorio. España se reserva también el derecho de gravar las ganancias realizadas a consecuencia de la cesión de acciones o de otras participaciones correspondientes a una parte importante del capital de una sociedad que es residente en España.[145]

f) Las denominadas "*otras rentas*" plasmadas en el artículo 21 del nuevo Modelo, no han sido modificadas tanto en el artículo respectivo como en sus Comentarios. Se mantiene por tanto el texto recogido en el Modelo de 1977. Debemos mencionar que *España* ha retirado la reserva, formulada en el Modelo de 1977, referente a conservar su posición en cuanto al artículo en cuestión y reservar su derecho de gravar las rentas que provengan de fuentes situadas en su territorio.

g) Finalmente, en relación al *principio de no discriminación*, el artículo 24 del nuevo Modelo sí ha sido objeto de dos modificaciones. La primera modificación afecta al primer párrafo al cual se le añade, al final de la primera parte, la expresión "en particular en lo concerniente a la residencia".[146] Al respecto, el párrafo 3 enmendado de los Comentarios se-

---

145 ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de Convention Fiscale...*, op. cit., pág. C(13)-12.

146 El párrafo 1 del artículo 24 del nuevo Modelo, establece lo siguiente: "Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, *en particular en lo*

ñala que dicha expresión busca precisar que la residencia del contribuyente, constituye uno de los elementos importantes teniéndose en cuenta cuando se trata de determinar si los contribuyentes se encuentran en la misma condición. No bastaba la expresión "que se encuentren en las mismas condiciones". Así, la expresión añadida no figuraba ni en el Proyecto de Convenio de 1963 ni en el Modelo de 1977. Los países Miembros, ante la aplicación e interpretación de la expresión "que se encuentren en las mismas condiciones", han sistemáticamente estimado que la residencia del contribuyente debe ser tomada en consideración. Entonces, al revisar el Modelo de Convenio, el Comité de Asuntos Fiscales a considerado que una referencia explícita a la residencia de los contribuyentes constituiría una clarificación útil, ya que tal referencia permitiría evitar toda incertidumbre eventual en lo que respecta a la interpretación a dar, desde ese punto de vista, a la expresión añadida.

La segunda modificación es la referente al significado del término "nacionales", el cual se hallaba en el segundo párrafo del artículo 24 en el Modelo de 1977, párrafo que ha sido trasladado al artículo 3, párrafo 1, inciso f) del nuevo Modelo referente a las "definiciones generales", lugar que encontramos mucho más apropiado, cosa que corroboran los diversos convenios de doble imposición que así lo han hecho.

Por último, en relación con los establecimientos permanentes, el párrafo 4 del Modelo de 1977 -tercero en el nuevo Modelo- no ha sido objeto de modificaciones. En cambio, los Comentarios al mencionado párrafo, en especial los que tratan de la extensión a los establecimientos permanentes de los convenios de doble imposición concluidos con terceros Estados, sí son novedosos. Efectivamente, los párrafos 51 a 54 tratan los llamados "casos triangulares" como, por ejemplo, cuando un establecimiento permanente situado en un Estado contratante de una empresa que es residente del otro Estado contratante recibe dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado. La cuestión consiste en saber si en estas cir-

---

concerniente a la residencia (el texto en francés dice "...notamment au regard de la résidance"). No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos" (el subrayado es nuestro) (ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de Convention Fiscale...*, op. cit., pág. M-46).

cunstancias, el Estado contratante en donde se encuentra situado el establecimiento permanente debe imputar el impuesto no recuperable del tercer Estado. Señalan los Comentarios que hay concenso sobre el hecho de que existe doble imposición en esas situaciones y que debe de hallarse una solución al respecto. Luego de comentar algunas soluciones parciales aplicadas por diversos países Miembros, los Comentarios sugieren añadir una segunda frase después de la primera frase del párrafo 3 del artículo 24, que establecería que cuando un establecimiento permanente en un Estado contratante de una empresa del otro Estado contratante reciba dividendos, intereses o cánones, provenientes de un tercer Estado y que el derecho o el bien generador de los dividendos, intereses o cánones se relacione efectivamente con ese establecimiento permanente, el primer Estado acordará un crédito por el impuesto equivalente al impuesto pagado en el tercer Estado sobre los dividendos, intereses o cánones, según el caso, pero el monto de ese crédito no puede exceder del monto obtenido por la aplicación de la tasa apropiada prevista en el convenio concerniente a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado de donde la empresa es residente y el tercer Estado.[147]

Entre las reservas al artículo caben destacar las siguientes:

- Como era lógico suponer, los *Estados Unidos* se reservan el derecho de aplicar su impuesto sobre las sucursales.

- Con respecto a los establecimientos permanentes, *Bélgica* mantiene la reserva efectuada en el Modelo de 1977 la cual consiste en reservarse la facultad de aplicar las disposiciones de su legislación interna a la imposición de beneficios de establecimientos permanentes belgas de sociedades residentes de países con los que ella negocie. Añade que, sin embargo, en la medida que la situación general haga que en aquellos

147 Ver párrafos 53 y 54 de los Comentarios al artículo 24 del nuevo Modelo sobre el caso de abusos en los casos triangulares, como por ejemplo, cuando el Estado Contratante en donde la empresa es residente exonera los beneficios de los establecimientos permanentes situados en el otro Estado Contratante. Existe el peligro de que tales empresas transfieran sus activos como acciones, obligaciones o patentes a sus establecimientos permanentes situados en los Estados que proveen un tratamiento fiscal particularmente favorable. El nuevo Modelo remite a las negociaciones bilaterales entre los Estados para la solución de estos casos. (Ibid., págs. C(24)-18 y 19).

países en donde los establecimientos permanentes de sociedades residentes en Bélgica justifique tal actitud, Bélgica aceptará gravar los mencionados beneficios a una tasa normal aplicable para las sociedades belgas. Así mismo, Bélgica también se reserva el derecho de percibir, a título de gravamen mínimo, su "*precompte mobilier*" sobre los dividendos percibidos por los establecimientos belgas de sociedades no residentes.[148]

Para terminar con este apartado, no queremos dejar de mencionar las severas críticas que ha formulado De Juan Peñalosa al nuevo Modelo, las cuales compartimos en su totalidad, en lo que a los beneficios se refiere. Señala este autor lo siguiente: "Si los modelos del 63 y del 77 fueron fruto del compromiso entre los países miembros, en los que cada país cedió en sus propios enfoques y criterios en beneficio de un texto compacto, con una interpretación común y a la búsqueda de un objetivo claro, evitar la doble imposición y facilitar el comercio y las inversiones a través de la frontera, en el Modelo/92, hay poca voluntad de compromiso, cada país arrima el ascua a su sardina y el objetivo ha de ser único. A mi juicio -y el de algunas delegaciones presentes en el Comité- el Modelo/92 no es tal Modelo, es una recopilación, es, en todo caso, un modelo transitorio".[149]

C. LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA.

Ya hemos visto en el capítulo anterior cuál es el concepto de establecimiento permanente recogido en los diversos convenios de doble im-

---

148 Véase la observación sobre el párrafo 53 de los Comentarios al artículo 24 efectuada por los *Países Bajos* (Ibid., pág. C(24)-22). Cabe añadir que *Japón* retiró la reserva que había efectuado en el Modelo de 1977 por la cual, se reservaba el derecho a no extender a los establecimientos permanentes de no residentes, el beneficio de las medidas fiscales incentivadoras adoptadas en consideración a objetivos de política nacional.

149 DE JUAN PEÑALOSA, José luis: *Modelo /92*, op. cit., págs. 45 y ss. Añade este autor lo siguiente: "El Comité fiscal ha empleado estos años en plantearse una serie de cuestiones colaterales -no digo que poco importantes- al Convenio: paraísos fiscales, uso y abuso en los Convenios, técnicas de planificación fiscal, etc... Y ha realizado y plasmado por escrito estudios muy meritorios, de carácter monográfico y...

posición firmados por España. En los siguientes apartados vamos a referirnos a todos los aspectos o ámbitos que abarca el concepto de establecimiento permanente en lo que al tratamiento de sus rentas se refiere, es decir, cómo se ha tratado en los convenios todo lo relativo a los beneficios empresariales, dividendos, intereses, cánones, otras rentas, etc., obtenidos por dichos establecimientos.[150]

---

los ha 'metido' en los Comentarios, resumidamente, y sin haber conseguido previamente una aceptación mayoritaria de sus miembros en cuanto a los textos a proponer. Lejos de ello, gran parte de los nuevos Comentarios son propuestas lanzadas como 'posibles', sin apoyo generalizado y, en algunas ocaciones, con advertencias de poca simpatía hacia las propias propuestas. Se le ha llamado el 'Consolidation Model'. Este desenfoque del Modelo de la OCDE, tal y como fue concebido inicialmente, ha dado lugar a observaciones a los Comentarios por parte de los países -mínimas en el Modelo/77 y casi siempre procedentes de pocos países (N. Zelanda, Australia, USA y Canadá)- que dan una 'riqueza' de puntos de vista tal que hacen que, prácticamente, cada país tenga 'su' Modelo. No conviene exagerar: el nucleo fundamental del Modelo/92 sigue intacto. Afortunadamente. La cuestión es si el Modelo debe servir para plantearse cuestiones -importantes, desde luego- cuya solución estaría mejor en 'otro' sitio. Probablemente el formato del Modelo, en hojas cambiables y renovables cada año, indique claramente las dudas del Comité que se encuentra en una encrucijada. La verdad es que un Modelo que cambie todos los años... no es un Modelo. Le faltará la solidez y estabilidad, duración y fortaleza que debe tener un Modelo." Y añade que con respecto a las enmiendas y observaciones efectuadas por España "se nos antoja un tanto frívola la posición española en relación con el Modelo". Esperemos que las futuras modificaciones al Modelo (Véase: International Tax Review, diciembre/enero 1994, pág. 7), contengan la solidez y estabilidad que se desea.

150 Al respecto, pueden verse los trabajos citados en el capítulo anterior, cuando se trató el concepto de establecimiento permanente en los convenios: FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo: *La doble imposición fiscal en los convenios internacionales suscritos por España*, Crónica Tributaria, Nº 52, 1985; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *La doble imposición internacional - Convenios de doble imposición*, op. cit., págs. 57-84; DE LA VILLA GIL, José María: *Las relaciones fiscales internacionales: la realidad española*, así como *Ambito de los convenios de doble imposición*, ambos trabajos en Relaciones Fiscales Internacionales, op. cit., págs. 85 y ss.; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 21 y ss.; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs. 21 y ss; BROOD, Edgar: *Estudio comparativo de los Tratados para evitar la doble imposición firmados por España desde la perspectiva de la planificación fiscal*, Impuestos, Nº 15-16, Madrid, 1993, págs. 48 y ss.; GRAVELLE, Pierre: *Tax Treaties: Concepts, Objectives and Types*, International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin 1988, págs. 522-526; y RIVAS GARCIA, Jesús Israel: *Coordinación internacional de la imposición directa: una introducción a los convenios de doble imposición*, op. cit., págs. 101 y ss.

1. Los beneficios empresariales.

Al igual que el concepto de establecimiento permanente, el tratamiento de los beneficios empresariales en los convenios españoles de doble imposición siguen la mayoría el Modelo de la O.C.D.E. de 1963. Habrán ciertas particularidades, según el Convenio que se trate, que iremos señalando a medida que avancemos en el tema.

En primer lugar, se puede decir que todos los convenios atribuyen al Estado contratante de residencia de la empresa el derecho exclusivo de gravar sus beneficios. Esta regla tiene su excepción en el caso que la empresa actúe mediante establecimiento permanente en el otro Estado Contratante. En este caso, los beneficios de la empresa podrán someterse a imposición en el otro Estado Contratante, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a dicho establecimiento permanente.[151] Este es el llamado principio de "vinculación efectiva" al cual nos hemos referido en temas anteriores.

Ante esta regla, determinados convenios mantienen ciertas excepciones. Este es el caso de los siguientes convenios:

- El *Convenio con Austria* establece que en el supuesto de beneficios empresariales obtenidos a través de establecimiento permanente, se atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado fuente o de situación del establecimiento permanente.[152]

- Los *Convenios con Austria y Marruecos* incluyen como beneficios del establecimiento permanente los provenientes de la compra de

---

151 El *Convenio con Ecuador* utiliza el término "cuantía" en lugar de "medida". Creemos que el término "cuantía" armoniza más con el principio de vinculación efectiva así como con el de contabilidad separada del párrafo siguiente.

152 El *Convenio con Austria* constituye el único caso de potestad exclusiva del Estado de situación del establecimiento permanente. Su artículo 7.1 señala lo siguiente: "Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En éste último caso, *los beneficios de la empresa sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado*, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente" (el subrayado es nuestro).

bienes o mercancías para la empresa. Son los únicos convenios que no recojen el párrafo 5 del Modelo el cual excluye estos beneficios del establecimiento permanente.

- El *Convenio con Estados Unidos* incluye en el párrafo 5 de su artículo 7 (párrafo 6 del artículo 7 del Modelo), referente a la continuidad de regímenes o métodos, una definición interesante de lo que dicho Convenio entiende por beneficios empresariales del establecimiento permanente. Dice el mencionado párrafo 5 lo siguiente: "A los efectos de este Convenio, los beneficios imputables al establecimiento permanente comprenderán solamente los beneficios o las pérdidas derivadas de los activos o las actividades del establecimiento permanente...".

- El *Convenio con Filipinas*, además de aplicar el principio de "vinculación efectiva", aplica la llamada "tesis de la similitud". Esto quiere decir que además de asignar al establecimiento permanente los beneficios que le sean atribuibles, también se le asigna aquellos otros que se deriven de ventas de bienes o servicios o de operaciones comerciales de naturaleza idéntica o similar a las realizadas por dicho establecimiento. "Se trata de una imputación analógica acorde con la ampliación misma del concepto de sucursal".[153] De manera parecida, el *Convenio con la India* amplía y especifíca más la excepción a la regla general de gravamen en el Estado de residencia, cuando la empresa realice su actividad

---

153 DE LA VILLA, José M.: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 3, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991, pág. 32. La llamada "tésis de la similitud" aparece en la segunda parte del párrafo 1 del artículo 7 del *Convenio con Filipinas* el cual señala lo siguiente: "Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente *o se obtengan de las ventas en ese otro Estado contratante de bienes o mercancías de naturaleza idéntica o similar a la de los vendidos por medio de establecimiento permanente o de otras operaciones comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las realizadas por medio del establecimiento permanente. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán sobre la similitud de los bienes vendidos o de las operaciones comerciales realizadas"* (el subrayado es nuestro).

en el otro Estado Contratante mediante establecimiento permanente situado en él. Señala el párrafo 1 de su artículo 7 que "si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solamente en la parte imputable a: a) ese establecimiento permanente; b) las ventas de bienes o mercancías idénticos o similares a los vendidos por medio de ese establecimiento permanente, efectuadas en ese otro Estado; o c) otras actividades empresariales de naturaleza idéntica o similar a las del establecimiento permanente, realizadas en ese otro Estado". Como se puede apreciar, al igual que en el caso del *Convenio con Filipinas*, el *Convenio con la India* también ha incluido la llamada "tesis de la similitud".[154]

- El *Convenio con México* introduce un añadido en el párrafo 1 de su artículo 7, el cual establece lo siguiente: "Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice *o haya realizado* su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza *o ha realizado* su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa puden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente" (los subrayados son nuestros). Cabe añadir que el *Convenio con México*, al igual que el de la *India y Filipinas*, adopta también la llamada "tesis de la similitud", pero curiosamente en lugar de incorporarla a su articulado, la recoge en su Protocolo.[155]

---

154 El artículo 3 del Protocolo del *Convenio con la India* establece lo siguiente: "En relación con el apartado 1, letras b) y c), del artículo 7 (Beneficios Empresariales), se entiende que en el supuesto de que se planteen dudas en cuanto a si los bienes o mercancías vendidos son similares a los vendidos a través de establecimiento permanente o si otras actividades empresariales son de naturaleza similar a las realizadas por el establecimiento permanente, las autoridades competentes podrán consultarse a fin de resolver la cuestión mediante acuerdo amistoso".

155 Efectivamente, el artículo 2 del Protocolo del *Convenio con México* establece lo siguiente: "A los efectos del párrafo 1 del artículo 7, cuando una empresa residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante y enajene mercancías a personas en este otro Estado de tipo idéntico o similar a las que enajene por medio del establecimiento permanente, los beneficios derivados de dichas enajenaciones serán atribuibles a ese establecimiento permanente, a menos que la empresa demuestre que tales enajenaciones se realizaron de esa forma por razones económicas válidas, y no con el exclusivo propósito de obtener los beneficios del Convenio. Para la aplicación de lo dispuesto en este número, las autori-

En segundo lugar, en lo que respecta a considerar al establecimiento permanente como una empresa distinta y separada, la mayoría de convenios recojen el segundo párrafo del Modelo (adopción del método de contabilidad separada) que establece que los beneficios imputables a un establecimiento permanente son los que éste habría obtenido "de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente". El *Convenio con Australia* añade a este párrafo la frase "o con otras empresas relacionadas con aquélla", frase que hace aumentar tanto la "personalidad" del establecimiento permanente como su "independencia". Así mismo:

- Sólo los *Convenios suscritos con Alemania, Austria, Checoslovaquia, República Popular China, Filipinas, Finlandia, Hungría, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Polonia, Rumanía y Suiza* incorporan el párrafo 4 del artículo 7 del Modelo referente al método de imputación sobra la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversos establecimientos y la central. Se reconoce en definitiva, el método de cifra relativa de negocios, siempre y cuando "el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo", es decir, el método de contabilidad separada.

- Casos especiales los constituyen los *Convenios con Bélgica y con Noruega*. En el primer Convenio, no se especifica un método concreto. Reconoce la primacía del método de contabilidad separada pero admite la aplicación de otros métodos subsidiarios.[156] Con respecto al *Convenio con Noruega*, existen normas especiales para las empresas noruegas que se establezcan en España. Estas normas especiales se encuentran establecidas en el Protocolo del Convenio como por ejemplo, el excluir las

---

dades competentes se consultarán acerca del carácter idéntico o similar de las mercancías".

156 El *Convenio con Bélgica* establece en su artículo 7, párrafo 4 lo siguiente: "En defecto de contabilidad suficiente que permita determinar el importe de los beneficios de una empresa de un Estado Contratante que sean imputables a su establecimiento permanente situado en el otro Estado, el impuesto podrá determinarse en este otro Estado conforme a su propia legislación. Sin embargo, el método que se aplique debe ser tal que el resultado obtenido esté conforme con los principios enunciados en el presente artículo".

plusvalías del beneficio total computable, que resulten de cualquier revaluación legal obligatoria, etc.[157]

- Así mismo, como señalan los Comentarios del Modelo, el principio expuesto en el párrafo 2 está subordinado a las disposiciones contenidas en el párrafo 3 referidas a la determinación de los beneficios y la deducción de gastos.[158] De allí el texto del inicio del párrafo 2 del Modelo

---

157 El párrafo 4 del artículo 7 del *Convenio con Noruega* establece lo siguiente: "Mientras esté en uso en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo no impedirá a este Estado Contratante determinar los beneficios imponibles según el método de uso". Nótese que el citado párrafo no incluye el requisito que señala el Modelo, es decir, que "el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo". De otro lado, el *Protocolo Adicional* del Convenio establece lo siguiente:
"En el momento de firmar este Convenio, los infrascritos plenipotenciarios han hecho las declaraciones siguientes, precisando las condiciones de aplicación del artículo 7 de dicho Convenio:
A) Para la aplicación del párrafo 4 del artículo 7, el beneficio gravable en españa de las empresas noruegas que tienen en este país uno o varios establecimientos permanentes, será determinado según las normas internas españolas.
Sin embargo, para la determinación del beneficio total computable para el cálculo del beneficio gravable del establecimniento permanente situado en España, quedarán excluidas las plusvalías que resulten de cualquier revaluación legal obligatoria, tanto de elementos del activo inmovilizado como de participaciones y títulos en cartera situados fuera de España.
Salvo que las disposiciones siguientes se utilicen para defraudar la Ley fiscal española, tampoco se tendrá en cuenta, a este mismo fin:
a) Las plusvalías resultantes de revaluaciones facultativas o libres de elementos de activo inmovilizado (excluidas las participaciones y títulos en cartera) situados fuera de España.
b) Las plusvalías procedentes de la cesión de elementos de activo inmovilizado (excluidas participaciones y títulos en cartera) situados fuera de España.
B) Las empresas noruegas que tengan en España uno o varios establecimientos permanentes podrá optar por que se le grave por el mismo régimen que está previsto para las empresas españolas que ejercen toda su actividad en España.
Esta opción será válida por dos años y deberá ser ejercida con anterioridad al comienzo del primero de los ejercicios a que afecte".
Cabe mencionar que el proyecto de nuevo Convenio con Noruega modifica substancialmente estas medidas.

158 ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 99.

cuando señala que "sin perjuicio de los previsto en el párrafo 3...". El *Convenio con Ecuador* omite esta frase inicial en su párrafo 2.

En tercer lugar, en lo que respecta a la deducción de gastos para la determinación del beneficio del establecimiento permanente, todos los convenios incorporan el párrafo 3 del artículo 7 del Modelo que establece que para determinar el beneficio del establecimiento, se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte. Esta es la regla básica ya que diversos convenios han introducido modificaciones y ampliaciones de la misma las cuales mencionaremos a continuación:

- Los *Convenios firmados con Austria, Bélgica, Finlandia, Portugal, Suiza y Ecuador* requieren expresamente que los gastos se encuentren "debidamente demostrados".[159]

- En el *Convenio con Italia*, el apartado 1 de su Protocolo establece que los gastos deben de ser directamente afectos a la actividad del establecimiento permanente.

- El *Convenio con Marruecos* especifica que los gastos de dirección y generales de administración deben ser los "correspondientes a los servicios realizados en beneficio de este establecimiento permanente".

- En el *Convenio con Filipinas*, su Protocolo establece varias limitaciones con respecto a las deducciones. Estas limitaciones se van a repetir con algunas variantes en los últimos convenios firmados por España. En el caso del *Convenio con Filipinas*, el artículo 2 de su Protocolo señala lo siguiente: "Con referencia al párrafo 3 del artículo 7, no se permitirá deducción alguna por razón de importes pagados o a pagar (salvo que se trate de reembolso de gastos efectivamente realizados) por el estable-

---

159 El *Convenio con Ecuador* señala en su artículo 7, párrafo 3, lo siguiente: "Estos gastos deberán estar justificados de acuerdo con la Legislación del Estado Contratante en el cual esté situado el establecimiento permanente".

cimiento permanente a la oficina central de la empresa de la que es establecimiento permanente o a cualquiera de sus otras sucursales en concepto de:

a) cánones, honorarios u otros pagos análogos por razón del uso de patentes u otros derechos;

b) comisiones por razón de servicios concretos prestados o por gestiones hechas, y

c) intereses por préstamos al establecimiento permanente, excepto en el caso de una institución bancaria.

De igual modo, en el cálculo de los beneficios de un establecimiento permanente (salvo que se trate de reembolso de gastos efectivamente realizados) a la oficina central de la empresa o a cualquiera de sus otras sucursales, en concepto de cánones, honorarios u otros derechos, o en el de comisiones por servicios concretos prestados o por gestiones hechas, o excepto en el caso de una empresa bancaria, en concepto de intereses por préstamos a la oficina central de la empresa o a cualquiera de sus otras sucursales".

El párrafo 3 del artículo 7 de los *Convenios con la República Popular China, México e India* recogen una norma similar con sus respectivas variantes.[160] Como se puede apreciar, la razón de esta norma es evitar la minoración de los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente en el Estado de situación.

---

160 Así por ejemplo, el *Convenio con la India* incluye además los pagos por "informaciones técnicas u otros derechos" y el *Convenio con México* utiliza el término "regalías" en lugar de "cánones". Por último, cabe añadir que respecto a los gastos deducibles, el *Convenio con la India* establece en el artículo 4 de su Protocolo lo siguiente: "En relación con el apartado 3 del artículo 7 (Beneficios Empresariales), se entiende que si se produjeran modificaciones sustanciales en la legislación fiscal de los Estados Contratantes en lo referente a los límites impuestos a la deducibilidad de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán consultarse acerca de la conveniencia de modificar lo dispuesto en dicho apartado".

- El *Convenio con Australia* recoge una redacción especial. Dice el párrafo 3 de su artículo 7: "Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos *de la empresa*, siempre que se trate de gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente (comprendidos los gastos de dirección y los generales de administración para los mismos fines) y que serían deducibles si el establecimiento permanente fuera una entidad independiente que pagara esos gastos, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte" (el subrayado es nuestro).

- El *Convenio con Estados Unidos* incluye entre los gastos deducibles "los gastos de investigación y desarrollo, los intereses, y otros gastos similares y una participación razonable en los gastos de dirección y generales de administración...". El *Convenio con la India* incluye también algunos conceptos similares como "los gastos de dirección y generales de administración, los gastos de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos de naturaleza similar...".

En relación a estos conceptos deducibles, los gastos de investigación y desarrollo deben de estar en conexión con el desarrollo integral de la empresa. Hoy en día, por lo general, toda empresa para la realización de sus fines, previamente realiza estudios de investigación y desarrollo (estudios de mercado, factibilidad, rentabilidad, etc.). Con respecto a los intereses deducibles, surge la duda de saber si se trata de intereses sobre los capitales propios transferidos al establecimiento permanente o solamente de intereses de capitales ajenos (intereses debidos a un tercero vinculados a las actividades de la central e imputables proporcionalmente al establecimiento) por los que la casa central ha pagado realmente intereses y se han transferido al establecimiento, lo cual hace que éste soporte una parte racional de los intereses. Se entiende que los intereses que deriven de operaciones realizadas entre las diveras partes de una misma empresa financiera, sí podrían ser deducidos.

Sobre lo que se entiende por "otros gastos similares", parece ser que hace referencia a los anteriores gastos ya referidos (investigación y desarrollo e intereses). Para De la Villa no incluye "todos aquellos gastos que se determinan genéricamente" y añade que "gastos similares podrían ser, por ejemplo, la prestación de servicios auxiliares efectuada por el es-

tablecimiento por cuenta de la central o viceversa; pagos efectuados en concepto de cánones, préstamos o licencias de explotación concedidas por la central al establecimiento, etc".[161]

Por último, en lo que se refiere a los gastos de dirección y generales de administración, los alcances del término "razonable" implicará la utilización del procedimiento amistoso, previsto en el artículo 26 del Convenio, para definir sus parámetros y analizar la "racionalidad" del gasto que se trate, cuando la Administración de uno de los Estados no esté de acuerdo con la deducción de ciertos gastos efectuados por la empresa.[162]

En cuarto lugar, respecto a la permanencia del método aplicado para el cálculo de los beneficios empresariales, también denominado principio de continuidad, los únicos convenios que no recogen el párrafo 6 del Modelo son los de *Bélgica, Brasil, Bulgaria,*[163] *Dinamarca, Francia, Italia, Países Bajos, Portugal, Marruecos, U.R.S.S., Australia y Ecuador.* El principio de continuidad en el cálculo del beneficio consiste en calcular los beneficios cada año por el mismo método, salvo que existan motivos válidos y suficientes para cambiarlos. Su finalidad consiste en proporcionar de un lado a la empresa, cierta seguridad respecto al régimen fiscal que se aplicará al establecimiento permanente situado en el otro Estado y, de otro lado, evitar que una vez adoptado un método de cálculo, éste se pueda cambiar porque resulta que en un ejercicio determinado, otro método proporciona un resultado más favorable al establecimiento.

---

161 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 3, op. cit., pág. 29.

162 Cabe señalar que el requisito de racionalidad es prueba de cierta influencia de la legislación española en este punto del Convenio. Así lo demuestra el artículo 13 letra n), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando señala que son deducibles "los gastos de dirección y los generales de administración de las sociedades que realicen operaciones en España por medio de establecimiento permanente, en aquella parte que *racionalmente* pueda imputarse a dicho establecimiento" (Ver artículos 100.2.1. y 317 del Reglamento).

163 Este Convenio, al igual que el de *Ecuador,* omite la incorporación del párrafo 5 del Modelo el cual señala que no se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

Finalmente, todos los convenios recogen lo establecido en el séptimo párrafo del artículo 7 del Modelo, es decir, la prioridad de normas especiales, caso de los artículos 10, 11 y 12 del Modelo referidos a los dividendos, intereses y cánones.

Queremos añadir algunos párrafos especiales de ciertos convenios que valen la pena mencionar. Estos son:

- El *Convenio con Austria* señala en el párrafo 7 de su artículo 7, que "las disposiciones de los párrafos 1 a 6 se aplicarán también a las rentas obtenidas por un cuentapartícipe en una cuenta en participación austriaca". En otras palabras, es de aplicación el artículo 7 de dicho Convenio a todas aquellas rentas que se puedan obtener de una cuenta en participación en Austria.[164]

- El *Convenio con Tunez* añade un párrafo a su artículo 7 el cual señala que "las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de una 'asociación en participación' de una 'Sociedad de hecho' o de una sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal obligatoria, que actúe en el otro Estado contratante, podrá someterse a imposición en este otro Estado". Se puede ver como el Convenio otorga pues al Estado de la fuente, la posibilidad de gravar las rentas obtenidas de una sociedad transparente que resida fiscalmente en este mismo Estado. El párrafo en cuestión está vinculado más al tema de los dividendos. Hubiera sido mejor ubicar dicho párrafo en el artículo 10 del Convenio relativo a los di-

164 Al respecto, señala De la Villa lo siguiente: "El precepto se refiere expresamente a la renta obtenida por la participación en una 'silent partnership' (participación capitalista) creada según la Ley de aquel país. La razón de tal norma estriba en una especialidad de la Ley austriaca que establece un tratamiento jurídico distinto para las dos modalidades de aquella figura: la que propiamente puede denominarse tal (la 'genuina'), y la que no merece tal calificación (la 'no genuina'). En el primer supuesto el socio capitalista ('silent') participa sólo con su capital; en el segundo, dicho socio participa, también, en las reservas ocultas y en el valor comercial de la empresa. De acuerdo con las normas vigentes, en el primer caso, las rentas del socio capitalista derivan de la propiedad mueble; en el segundo, de una actividad empresarial: v. gr. agrícola, forestal, profesional independiente, industrial o comercial. El Convenio en el artículo 7° apartado 7 se refiere genéricamente a las cuentas en participación, con independencia del tratamiento diferenciado que el socio capitalista puede tener en el ámbito del Derecho interno austriaco" (DE LA VILLA, José M.: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 143).

videndos. Se establece la tributación de los dividendos obtenidos por el socio en el Estado de la fuente. Así mismo, los beneficios empresariales con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos, se sujetarán al Impuesto sobre Sociedades.

- El *Convenio con Australia* modifica prácticamente toda la redacción de los últimos párrafos de su artículo 7 introduciendo ciertas novedades.[165] En primer lugar, tenemos que el párrafo 5 faculta la aplicación de la legislación de un Estado Contratante referente a la determinación de las obligaciones tributarias de una persona, cuando la información a disposición de la autoridad competente de ese Estado sea inadecuada o insuficiente para la determinación de los beneficios que deban de atribuirse a un establecimiento permanente.[166] En segundo lugar, el párrafo 7 faculta, bajo ciertas condiciones, la aplicación de la legislación de un Estado contratante relativa a la imposición de beneficios provenientes de operaciones de seguro con no residentes [167]

Por último, el párrafo 8 establece una novedad al determinar la existencia de un establecimiento permanente en el caso de una empresa

---

165 Para tener una idea global del Convenio con Australia puede verse el trabajo de LACASA ASO, Ignacio: *El convenio de doble imposición con Australia*, Quincena Fiscal Nº 8, Ed. Arazandi, febrero de 1992, págs. 129 y ss. También ver: SIRO ARIAS: *Spain and Australia sign agreement*, International Tax Review, abril de 1993, pág. 47.

166 El párrafo 5 del artículo 7 del *Convenio con Australia* señala lo siguiente: "Las disposiciones de este artículo no impedirán la aplicación de la legislación de un Estado contratante relativa a la determinación de las obligaciones tributarias de una persona en los casos en que la información a disposición de la autoridad competente de ese Estado sea inadecuada para la determinación de los beneficios que deba atribuirse al establecimiento permanente, siempre que dicha legislación se aplique, en la medida en que la información a disposición de la autoridad permanente lo permita, de forma coherente con los principios de este artículo".

167 El mencionado párrafo 7 indica lo siguiente: "Las disposiciones de este artículo no impedirán la aplicación de la legislación de un Estado contratante relativa a la imposición de los beneficios de operaciones de seguro con no residentes a condición de que, en el caso de que la legislación relevante vigente en cualquiera de los dos Estados contratantes en la fecha de firma de este Convenio se modifique (salvo que lo sea en aspectos menores sin que se altere su principio general), los Estados contratantes se consulten para acordar las modificaciones de este apartado que resulten apropiadas."

explotada por un fideicomisario. Señala el mencionado párrafo 8 lo siguiente: "Cuando:

a) un residente de uno de los Estados contratantes tenga derecho como beneficiario efectivo, ya sea directamente o a través de una o más entidades fiduciarias ('trusts'), a una participación en los beneficios de una empresa explotada en el otro Estado contratante por el fideicomisario ('trustee') de un patrimonio fiduciario ('trust estate') que no tenga la consideración de sociedad a efectos fiscales, y

b) Respecto de esa empresa, el fideicomisario tenga, conforme a los principios del artículo 5, un establecimiento permanente en ese otro Estado, *la empresa explotada por el fideicomisario se considerará explotada en ese otro Estado por aquel residente mediante un establecimiento permanente situado en él, y la participación de dicho residente en los beneficios de la empresa se atribuirá a dicho establecimiento permanente*" (los subrayados son nuestros).

2. El Convenio con Estados Unidos y el impuesto adicional sobre las sucursales.

2.1. Introducción.

Una vez estudiado el tratamiento otorgado a los beneficios empresariales en los convenios de doble imposición firmados por España, no podemos seguir adelante estudiando otros aspectos relacionados con los establecimientos permanentes en los convenios, sin detenernos unos momentos en el Convenio con Estados Unidos y, en especial, en lo que se refiere al llamado impuesto sobre sucursales instaurado en el mismo. Para comprender dicho impuesto será necesario que hagamos una referencia, aunque sea muy breve, al sistema impositivo norteamericano así como a otras particularidades contenidas en el Convenio y que tienen relación con el impuesto en cuestión. Dichas particularidades son las siguientes:

a) En primer lugar debemos señalar que aunque el Convenio con Estados Unidos está elaborado teniendo como base el Modelo de la O.C.D.E. de 1977, también ha influido en muchos aspectos substanciales el Modelo de los Estados Unidos de 1981, modelo que fue propuesto por

el Departamento del Tesoro de dicha nación y que introduce importantes novedades.[168] Cabe recordar que los modelos siempre son eso, modelos, lo cual quiere decir que no tienen carácter obligatorio sino tan sólo referencial creando pautas o bases a seguir. De todas maneras no deja de ser una lástima la influencia del Modelo de los Estados Unidos en este convenio ya que rompe la unidad y armonía logradas por el Modelo de la O.C.D.E. y los convenios firmados por España, en cuanto a interpretación, conceptos y elementos novedosos.

b) En segundo lugar, como fruto de la influencia del modelo norteamericano, tenemos la ruptura del principio de la residencia el cual indica que el ámbito del convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Efectivamente, el artículo 1 del Convenio señala su aplicación a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, "salvo que en el propio convenio se disponga de otra cosa". El principio de la residencia tendrá dos excepciones en el Convenio: la primera excepción que afectará a las personas físicas residentes de

---

168 Ver al respecto: BORRAS, Alegria: *Problemática general que suscita la aplicación del Convenio*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, pág. 52. Puede verse como en los antecedentes a la firma del Convenio, los Estados Unidos insistían en la aplicación de su modelo (primera ronda de negociaciones en Madrid de mayo de 1966) y en evitar el uso del Modelo de la O.C.D.E., cosa que siempre han hecho al firmar convenios de doble imposición con otros Estados. Sobre la génesis del Convenio puede verse a CRUZ AMOROS, Miguel: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 41 a 43. Sobre el modelo de Estados Unidos y los convenios firmados por este Estado pueden verse los siguientes trabajos: VAN RAAD, K.: *Model Income Tax Treaties...*, op. cit., págs. 7 y ss.; VOGEL, K.: *Double Tax Treaties*, Deventer, 1991; HAARMANN, Wilhem: *The new double taxation treaty between the Federal Republic of Gernamy and the United States of America*, Intertax Nº 7, 1989, págs. 269-284; SHANNON III, Harry A.: *United States income tax treaties: Reference to domestic law for the meaning of undefined terms*, Intertax Nº 11, 1989, págs. 453-463; y del mismo autor: *The general definition of residence under United States income tax treaties*, Intertax Nº 8-9, 1988, págs. 204-215; así como los comentarios de Philip Morrison respecto a la negociación del Convenio USA-Países Bajos (International Tax Review, julio-agosto de 1993, págs. 15-19). Sobre el Convenio con Estados Unidos y el Modelo de la O.C.D.E. de 1977 ver: CALDERON PATIER, Carmen: *El Convenio entre España y USA para evitar la doble imposición. Análisis comparativo con el Modelo de Convenio con la OCDE*, Actualidad Tributaria, Nº 3, 1993, págs. D-47 y ss.

uno de los Estados y que al mismo tiempo sean nacionales del otro Estado. La segunda excepción se referirá a las personas jurídicas comprendidas en las limitaciones del artículo 17 del Convenio, el cual mencionaremos más adelante.

La primera excepción es fruto de la influencia del modelo norteamericano que a su vez refleja el sistema de imposición personal vigente en los Estados Unidos fundamentado en el nexo de la nacionalidad y no en el de la residencia como en los países europeos. Una persona física ciudadana de los Estados Unidos está sujeta al impuesto sobre la renta en función de su renta de fuente mundial por ser nacional de dicho país. Este principio de la nacionalidad utilizado en los Estados Unidos es trasladado al Convenio e instaurado a través del párrafo 3 del artículo 1, el cual establece que "un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes... y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor" (cláusula que concuerda con la reserva hecha por Estados Unidos al artículo 1 del Modelo de la O.C.D.E.).[169]

---

169 Esta es la tradicional "cláusula de reserva" para los norteamericanos. Para conocer mejor su finalidad, de acuerdo a la Instrucción del *Inland revenue service* se trata de una claúsula "según la cual cada uno de los Estados Contratantes se reserva el derecho de imposición sobre sus ciudadanos y residentes, como si el Convenio no estuviese en vigor. Un Estado Contratante puede aplicar la claúsula de reserva a cualquier persona considerada residente en ese Estado a efectos fiscales, a no ser que se decida que dicha persona, de acuerdo con las normas de prelación del Artículo 4, es residente del otro Estado Contratante a los efectos del Convenio. Un Estado Contratante también puede recurrir a la cláusula de reserva para someter a imposición a sus ciudadanos. Aunque se haya adoptado una terminología bilateral, se entiende que España no exige el impuesto sobre la renta en virtud de la nacionalidad". Y más adelante indica lo siguiente: "la cláusula de reserva tiene un doble efecto: en primer lugar, preserva el derecho del Estado de residencia a someter a imposición a sus residentes en aquellos casos en que se conceda un derecho exclusivo de imposición (no existiendo claúsula de reserva) al otro Estado, por ejemplo, porque el otro Estado es el Estado origen de la renta; y en segundo lugar, preserva el derecho de un Estado Contratante a someter a imposición a sus ciudadanos en aquellos casos en que el ciudadano sea residente del otro Estado Contratante (como estipula el artículo 4) y se le concede al otro Estado Contratante (en caso de no existir claúsula de reserva) un derecho exclusivo de imposición como Estado de residencia. No obstante, si los Estados Unidos someten a imposición a sus ciudadanos de acuerdo con la cláusula de reserva, deberán conceder un crédito, sujeto a las disposiciones del artículo 24 (Deducciones por Doble Imposición), para hacer frente a los impuestos pagados en España..." (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Instrucción del 'Inland*

Esta cláusula no tiene efecto sobre los nacionales de España que residan en los Estados Unidos ya que tan sólo estarán sujetas al impuesto español por obligación real de contribuir. En el caso contrario, de un ciudadano de los Estados Unidos que tenga su residencia habitual en España, estará sometido al impuesto a la renta español por obligación personal de contribuir (rentas de fuente mundial) pero también estará afecto al impuesto norteamericano por su renta de fuente mundial. Al existir pues doble imposición, los Estados Unidos se comprometen a eliminarla en el artículo 24.2 del Convenio. En realidad es ilógico que si la razón del Convenio es evitar la doble imposición, precisamente se caiga en ello por la utilización de un principio impuesto. Como señalan ciertos autores, la aplicación del principio en cuestión "que prácticamente hace inutil el convenio para los ciudadanos americanos residentes en España, no es sino una muestra de la falta de adaptación y flexibilidad del sistema fiscal americano al criterio de residencia universalmente admitido y aceptado por el modelo de la OCDE, al que desde siempre Estados Unidos ha formulado reservas. Todos los Convenios suscritos durante las dos últimas décadas por Estados Unidos con otros países recogen el criterio de la ciudadanía".[170] Opinión que compartimos plenamente. Así mismo, Borrás afirma con todo acierto que "de todo ello resulta, pues, una situación de desequilibrio entre las partes... situaciones de esta naturaleza, dificultan la planificación empresarial".[171]

c) En tercer lugar hay que anotar que el Convenio se aplica en España al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto

---

revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América, op. cit., págs. 42-43).

170 OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 2. Cabe añadir que el punto 1 del Protocolo del Convenio establece lo siguiente: "A los efectos del apartado 3, el término 'ciudadano' incluirá a quien poseyendo esa condición anteriormente la hubiera perdido con el objeto principal de eludir la imposición, pero ello solamente durante un periodo de diez años a partir de tal pérdida. Para la aplicación de esta disposición las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán acerca de los propósitos determinantes de la pérdida de la ciudadanía".

171 BORRAS RODRIGUEZ, Alegría: *Problemática general que suscita la aplicación del convenio*, op. cit., pág. 56. Sobre el mismo tema puede verse a DE LA VILLA GIL, José María: *Residencia y ciudadanía. Su tratamiento y repercuciones jurídicas*, Estudios sobre el convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 151 y ss.

sobre Sociedades no incluyéndose, como sí sucede en los demás convenios, el Impuesto sobre el Patrimonio. Respecto a los Estados Unidos, el Convenio efecta a los impuestos federales sobre la renta establecidos en el Internal Revenue Code, excluidas las contribuciones a la Seguridad Social y los impuestos especiales sobre las primas de seguro pagadas a aseguradores extranjeros y sobre fundaciones privadas. Para impedir el uso abusivo del Convenio, se aplicará el Impuesto Especial sobre Primas de Seguros cuando los riesgos cubiertos con tales primas hayan sido reasegurados por personas que no tengan derecho a la exención.

Debemos resaltar que el Convenio cubre, respecto a los Estados Unidos, solamente el impuesto federal sobre la renta, es decir, el impuesto comprendido en el Internal Revenue Code en sus dos modalidades, el impuesto sobre la renta (que equivale al IRPF español), y el Impuesto sobre Sociedades, Corporation o Corporated Tax. Se trata de impuestos a nivel federal por lo que no se incluirán en el Convenio aquellos impuestos sobre la renta establecidos por los Estados o entidades locales los cuales se seguirán exigiendo plenamente. "De ahí resulta que, en estos casos... la exclusión de toda referencia a las subdivisiones políticas o autoridades locales tienen como consecuencia que el convenio no sirve para evitar la producción real de dobles imposiciones, sin que sea desdeñable la consideración de que los impuestos de los Estados federados pueden ser elevados".[172]

Cabe añadir que el punto 2 del Protocolo establece dos exenciones para sociedades españolas: exención del impuesto norteamericano que grava a las sociedades personales de tenencias de valores, "personal holding companies tax", siempre que durante el periodo impositivo todo su capital pertenezca a una o más personas físicas no residentes en los Estados Unidos. La segunda exención es sobre el impuesto norteamericano sobre las ganancias acumuladas, "accumulated earnings tax", siempre y

---

172 BORRAS RODRIGUEZ, Alegría: *Problemática general que suscita la aplicación del convenio*, op. cit., págs 54-55. Cruz Amorós afirma que "ello responde a la política tradicional de Estados Unidos en la negociación de Convenios de doble imposición determinada por una práctica de absoluta no interferencia en el ejercicio de la soberanía tributaria de los Estados y a la consiguiente reciprocidad por parte de España" (CRUZ AMOROS, Miguél: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, op. cit., pág. 44).

cuando la mayoría de sus acciones se negocie en un mercado de valores reconocido o pertenezca a sociedades residentes en España cuya mayoría del capital se negocie en un mercado reconocido.[173]

d) En cuarto lugar, sobre la aplicación del Convenio, ya señalamos que éste es aplicable tanto a los residentes como a los ciudadanos de uno o de ambos Estados Contratantes. Pero, respecto a la residencia, no se da en el Convenio una definición de residencia sino que se deja a la legislación de cada Estado su determinación. Ya se trató en el primer capítulo la legislación española respecto a los no residentes en general. En el caso de Estados Unidos, tenemos un punto de vista diferente en lo que a residencia se refiere y en especial con respecto a las personas jurídicas.[174]

Efectivamente, en el caso de sociedades, el Internal Revenue Code considera residentes en los Estados Unidos a las sociedades constituidas o registradas en este Estado mientras que la Ley del Impuesto sobre Sociedades español sigue cualquiera de los tres criterios siguientes: constitución de la sociedad de acuerdo con la ley española, domicilio social en territorio español y tener la sede de dirección efectiva en este territorio. Al respecto, González Poveda señala lo siguiente: "Aunque esta diferencia de criterios puede conducir a conflictos de doble residencia, en la práctica raramente se producen. En todo caso, el Convenio no proporcio-

---

173 Una explicación detallada del funcionamiento y tratamiento de estos impuestos en los Estados Unidos puede verse en: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta*, op. cit., pag. 60.; y en EGUINOA, María: *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos*, op. cit., págs. 89-90.

174 La legislación norteamericana "somete a obligación personal de contribuir a sus nacionales y a los extranjeros que sean residentes legales (a efectos de inmigración) en Estados Unidos en cualquier momento durante el año fiscal, a los que tengan una presencia sustancial en su territorio (31 días en el año fiscal en cuestión y un total de 183 días durante el presente ejercicio fiscal y los dos ejercicios anteriores, con reglas específicas para esos dichos días) y a aquellos que hayan optado por tal régimen bajo determinadas condiciones. Por lo que respecta a las personas jurídicas, y en términos generales, se consideran residentes en Estados Unidos aquellas que se hayan establecido conforme a la legislación federal, la de cualquiera de sus Estados o la del Distrito de Columbia" (PALACIOS PEREZ, José y POVEDANO MEJIAS, Javier: *Incidencia del convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho tributario interno*, op. cit., págs. 87-88).

na ningún criterio objetivo para resolverlos, por lo que habrá que acudir, en estos casos, al procedimiento amistoso".[175] Al contrario, otros autores opinan que "en la práctica es poco frecuente que una sociedad quede sujeta a imposición en más de un Estado por razón de su residencia, ahora bien, en el caso que nos ocupa sí puede darse con mayor frecuencia esta duplicidad de residencia ya que Estados Unidos atiende al lugar de registro o de constitución de una sociedad como criterio de residencia mientras que España, siguiendo el criterio de la OCDE, atiende a la sede de dirección efectiva. El Convenio establece como solución que las autoridades competentes de ambos Estados hagan lo posible por resolver la cuestión mediante el procedimiento amistoso. En el caso de no llegar a un acuerdo, dicha persona jurídica no se considerará residente de ninguno de los dos Estados, salvo para los dividendos, intereses y cánones en que a pesar de todo se deberán aplicar las limitaciones del Convenio, con lo cual se está forzando a las autoridades de ambos Estados a llegar necesariamente a un acuerdo".[176]

De otro lado, el punto 5 apartado a) del Protocolo señala una restricción al ámbito de aplicación del concepto de residencia establecido en el Convenio. Remite a la legislación interna norteamericana al precisar que "un ciudadano de los Estados Unidos o un extranjero con permiso de residencia permanente en los Estados Unidos (titular de "carta verde") se considerará residente de los Estados Unidos solamente si la persona física tiene una presencia substancial en los Estados Unidos o si debe ser considerada residente de los Estados Unidos, y no de otro país, con arreglo a los subapartados a) y b) del apartado 2 de ese artículo".[177] No se define en ninguna parte lo que se debe entender por "presencia substancial" cosa que puede originar diversas controversias e interpretaciones y el empleo del procedimiento amistoso para resolverlas.

---

175 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición...*, op. cit., pág. 61.

176 OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 2.

177 Un ejemplo al respecto puede verse en: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición...*, op. cit., págs. 60-61.

Así mismo, el apartado b) del mismo punto 5 del Protocolo, respecto a las sociedades de personas, herencias yacentes y fiduciarias establece que sólo se considerarán residentes de un Estado contratante en la medida en que las rentas que obtengan estén sometidas a imposición en ese Estado como las rentas de un residente. Así, tomando un ejemplo de Palacios Pérez y Povedano Mejías, "en el caso de que una sociedad de personas constituida en Estados Unidos (partnership) esté participada en un 50% por residentes en Estados Unidos y en otro 50% por residentes de un tercer país, el tipo reducido del convenio sobre los intereses de fuente española que reciba dicho "partnership" se aplicará sólo al 50% de dichos intereses".[178] Cabe añadir que el punto 5 del Protocolo establece en su acápite c) que el término "residente" incluye también a los Estados Contratantes y a sus subdivisiones políticas o Entidades locales.

e) Por último, ya anteriormente hicimos mención de la segunda excepción al principio de residencia en el Convenio, contenida en el artículo 17 del mismo, que se refiere a las personas jurídicas. Veamos brevemente en qué consiste esta excepción.

El artículo 17 del Convenio, auténtica novedad en los convenios de doble imposición firmados por España, se encuentra bajo el título de "li-

---

178 PALACIOS PEREZ, José y POVEDANO MEJIAS, Javier: *Incidencia del convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho tributario interno*, op. cit., pág. 88. Al respecto, Gonzáles Poveda señala lo siguiente: "El Convenio, no planteará problemas en cuanto a su aplicación a las personas físicas que prueben su condición de residentes en España o en los Estados Unidos. Los problemas en este campo están surgiendo ya de la aplicación del Convenio a entes que son sujetos pasivos de los impuestos personales en los Estados Unidos carentes de personalidad jurídica con arreglo a su ordenamiento jurídico y que en el caso de los trusts son figuras extrañas a nuestro derecho. A este respecto, el Protocolo Adicional al Convenio establece que las sociedades de personas (parterships), las herencias yacentes (estates) y las fiducias (trusts) se consideran residentes de un Estado 'en la medida en que las rentas que obtengan estén sometidas a imposición como las rentas de un residente'" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio con los Estados Unidos: entrada en vigor y ámbito subjetivo*, Tribuna Fiscal N° 7, 1991, págs. 47-48). Recomendamos ver en este mismo trabajo, el desarrollo que realiza el referido autor sobre los partenerships, los estates y los trusts con sus modalidades o clases, así como la problemática que para la Administración fiscal española representan estas figuras. Así mismo véase al respecto, del mismo autor, la *instrucción del 'Inland revenue service'...* op. cit., págs. 47-49; y el *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición...*, op. cit., pág. 60.

mitación de beneficios". ¿A qué beneficios se está refiriendo? Responderemos con Albiñana el cual dice que "ha de entenderse que la palabra 'beneficios' equivale a ser destinatario o acreedor a las disposiciones contenidas en el Convenio. Es decir, se estima que el Convenio es fuente de beneficios y de aquí el que se condicione su aplicación tal y como lo hace el citado art. 17, tanto respecto de las personas como de las rentas, y a diferencia de otros Convenios para evitar la doble imposición internacional, que se limitan a describir los supuestos de aplicación sin restricciones, ni advertencias".[179]

La finalidad del referido artículo es la de impedir el uso abusivo del Convenio o lo que es lo mismo, utilizarlo a través de personas jurídicas o entidades cuya residencia se sitúe en uno de los Estados contratantes del Convenio, con el objetivo principal de aprovecharse de las ventajas que ofrece éste a los residentes. Se quiere pues limitar la aplicación de sus disposiciones a las personas que se encuentren verdaderamente ligadas a uno de los Estados contratantes por un vínculo de residencia efectiva y no simplemente para gozar de los beneficios del Convenio. Se ve que los Estados Unidos no desea que otros Estados hagan lo que este Estado vino realizando cuando no existía Convenio con España, en que sus transnacionales se ubicaban en otros países comunitarios, como los Países Bajos por ejemplo, para operar en España mediante establecimientos permanentes haciendo uso (por no decir usufructuando los "beneficios" de un Convenio, para usar su propia terminología) del Convenio que los Países Bajos tienen con España.

La regla básica es la de una persona residente de un Estado contratante que obtiene rentas en el otro Estado Contratante. Por lo que las disposiciones del Convenio se aplicarán a las personas físicas; a uno de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas, entidades locales o una de sus agencias institucionales de propiedad pública en su totalidad; organizaciones privadas de carácter religioso, benéfico, científico, literario o educativo que no persigan fin lucrativo así como una organización pú-

---

179 ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *La técnica tributaria en el Convenio con Estados Unidos*, op. cit., pág. 142. Ver: ALONSO FERNANDEZ, Felipe: *El abuso de Convenio: las cláusulas anti-abuso en el Convenio con los EE.UU. de América*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 331-350.

blica de carácter semejante. Se aplicará también a las personas residentes de un Estado que obtengan rentas en el otro, sea una entidad exenta distinta de las que se acaban de enumerar, siempre que la mitad de los beneficiarios, miembros o partícipes, si los hubiere, de dicha organización tengan derecho a los beneficios del Convenio.

Es importante mencionar que, de acuerdo con el artículo 17 del Convenio, una persona residente de un Estado Contratante que obtenga rentas derivadas del otro Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios fiscales previstos en el Convenio en ese otro Estado Contratante si las rentas derivadas del otro Estado Contratante se obtienen en relación con, o sean accesorias, a la realización activa por parte de dicha persona de una actividad empresarial en el Estado mencionado en primer lugar, distinta de la realización o gestión de inversiones, salvo en el caso de las actividades realizadas por Bancos o Compañías de Seguros.

En el caso de sociedades residentes de un Estado que obtengan rentas en el otro, se aplicará el Convenio siempre que se cumpla con las siguientes reglas:

- Que la clase mayoritaria de sus acciones se negocie substancial y regularmente en un mercado de valores reconocido;

- Que las acciones de cada clase se detenten en más de un 50% por residentes de ese Estado Contratante cuya clase mayoritaria de acciones se negocia sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido.[180]

Por último, se tendrá derecho a los beneficios del Convenio cuando se satisfagan las siguientes condiciones conjuntamente:

- Que más del 50% del interés efectivo en esa persona (o en el caso de una sociedad, más del 50% del número de acciones de cada clase)

---

180 El tercer párrafo del artículo 17 en cuestión, define lo que el Convenio entiende por "mercado de valores reconocido" lo cual significa: "a) Los mercados de valores españoles; b) El sistema NASDAQ perteneciente a la Asociación Internacional de los Agentes de Bolsa, Inc., y cualquier mercado de valores registrado en la Comisión de Cambio y Valores como mercado de valores nacional a los efectos de la Ley de Cambio y Bolsa de 1934, y c) Cualquier otro mercado de valores que se determinen de común acuerdo por las autoridades competentes de los Estados contratantes".

pertenezca, directa o indirectamente, a personas con derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio que ya anteriormente hemos mencionado, y

- Que las rentas brutas de tal persona no se utilicen principalmente, directa o indirectamente, para atender obligaciones (incluyendo obligaciones en concepto de intereses o cánones) distintas de las contraidas con personas con derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio de acuerdo con lo expuesto en los párrafos anteriores o con ciudadanos de los Estados Unidos.

De todas maneras, el párrafo 2 del artículo 17 deja abierta la posibilidad de evitar que las Autoridades competentes realicen una aplicación demasiado rígida de estas reglas para la aplicación de los beneficios del Convenio. Dicho párrafo 2 establece que una persona que no tenga derecho a los beneficios del Convenio, de conformidad con las reglas ya vistas, podrá, no obstante, probar a las autoridades competentes del Estado del que procedan las rentas su derecho a los beneficios del Convenio. A tal efecto las autoridades competentes deberán tomar en consideración, entre otros factores, el hecho de que la constitución, adquisición y mantenimento de dicha persona y la realización de sus operaciones no haya tenido como uno de sus principales objetos el disfrute de los beneficios del Convenio.[181]

---

181 González Poveda señala al respecto lo siguiente: "La comprobación por la Administración fiscal con carácter general de estas limitaciones, es imposible en la práctica, pues ello llevaría a una paralización o por lo menos a una demora considerable de todas las transacciones con los Estados Unidos. Esta comprobación llevaría, por ejemplo, en el caso de una renta procedente de España percibida por una sociedad de los Estados Unidos, a exigir no solamente la acreditación de la residencia en este país, sino también que la sociedad se cotiza en un mercado de valores reconocido o, en su defecto, que más de la mitad de las acciones de cada clase de la sociedad pertenecen directa o indirectamente a residentes de los Estados Unidos, los cuales, a su vez, no han de incidir en alguna de las causas de exclusión del artículo 17 del Convenio. Creemos que la Administración aplicará el artículo 17 en los casos en que existan motivos para sospechar que se trata de hacer un uso abusivo del Convenio por personas que, en realidad, no son residentes de los Estados Unidos. Otra postura sería incompatible con la agilidad que requieren las transacciones internacionales" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio con los Estados Unidos: entrada en vigor y ámbito subjetivo*, op. cit., págs. 51 y 52).

Pero entonces, ¿qué personas o sociedades quedan excluidas del Convenio? Olalde Martín y otros responden lo siguiente: "El artículo, en principio, deja fuera de la aplicación del Convenio sólo a determinadas sociedades que por la actividad que realizan y la titularidad de su capital hacen presumir que pueden establecerse en uno de los Estados contratantes básicamente con la finalidad de beneficiarse de las cláusulas del Convenio. Ha de tratarse de sociedades que no realicen actividades empresariales y cuyas acciones no se coticen regularmente en un mercado de valores y en las que no concurra alguna de las dos condiciones de titularidad y de utilización de sus rentas brutas que menciona la letra g) del apartado 1 del artículo. En definitiva, se ha pretendido contar con un mecanismo que permita impedir que se beneficie de la reducción de tributación en uno de los Estados que se puede producir como consecuencia de las cláusulas del Convenio una sociedad que si éste no existiese no se habría constituido como residente en el mismo. Parece que los redactores del Convenio no se han sentido capaces de definir directamente el perfil de estas sociedades con vocación de utilizar abusivamente el Convenio, y lo han querido hacer de forma indirecta, señalando una serie de requisitos y condiciones, que, normalmente, no concurrirían en ellas, para que sean de aplicación las disposiciones del Convenio".[182]

2.2. El impuesto sobre sucursales o 'branch tax'.

Vamos a referirnos brevemente al impuesto sobre las sucursales en el Convenio con Estados Unidos. El referido impuesto ha despertado diversas críticas y comentarios debido al cambio o ruptura que representa con respecto a los principios establecidos por el Modelo de la O.C.D.E. Para comenzar, debemos mencionar que existen antecedentes de este impuesto. Efectivamente, el impuesto adicional existe en Canadá y Francia, además de Estados Unidos. El *Convenio con Canadá* lo incluye en su artículo 10 relativo a los dividendos. En cambio, en el *Convenio con Francia,* el artículo 10 de sus disposiciones, también relativo a los dividendos, prohibe la aplicación de dicho impuesto tanto para las empresas españolas con establecimientos permanentes en Francia como para las empresas francesas con establecimientos permanentes en España. En este útimo

---

182 OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 12.

caso, el Convenio hace referencia al artículo 4.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital.[183]

De otro lado, existen disposiciones en otros convenios de doble imposición firmados por España que señalan la facultad de gravar los beneficios de las sucursales. Estos Convenios son los firmados con *Brasil, Reino Unido, Suecia, Filipinas, Tunez* y el ya mencionado con *Canadá.*[184]

---

183 El *Convenio con Canadá* señala en su artículo 10, párrafo 6, lo siguiente: "Pese a las demás disposiciones del presente Convenio:
a) Una Sociedad residente en España que disponga de un establecimiento permanente en el Canadá seguirá sujeta, de acuerdo con las disposiciones de la legislación canadiense, al impuesto suplementario sobre Sociedades distintas de las canadienses, pero este gravamen no excederá del 15 por 100.
b) Una sociedad con residencia en el Canadá que tenga un establecimiento permanente en España seguirá sujeta a la retención en la fuente, de acuerdo con las disposiciones de la legislación española, pero este gravamen no excederá del 15 por 100".
Así mismo, el *Convenio con Francia* establece en su artículo 10, párrafo 7, lo siguiente:
"Cuando una sociedad, residente de un Estado Contratante, obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la Sociedad a personas que no sean residentes en este último Estado, ni someter los beneficios no distribuidos por la Sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.
Para aplicar la disposición anterior, se entiende que:
a) las Sociedades residentes en España, que tengan un establecimiento permanente en Francia, no se someterán al impuesto de distribución establecido en el artículo 115, quintuplicado, del Código General de Impuestos;
b) las Sociedades residentes de Francia, que tengan un establecimiento permanente en España, no se someterán al impuesto establecido por el artículo 4.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital."
Sobre el sistema francés, el estadounidense y las soluciones plasmadas en los convenios respecto al impuesto sobre sucursales, véase: GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales*, op. cit., págs. 190-194.

184 El *Convenio con Brasil* establece en su artículo 10, párrafo 5, lo siguiente: "Cuando una sociedad residente de España tuviera un establecimiento permanente en Brasil, este establecimiento permanente podrá ser sometido en este Estado a un impuesto retenido en la fuente y de acuerdo con la ley fiscal brasileña. Sin embargo, el impuesto no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los beneficios del establecimiento permanente, una vez deducido el Impuesto sobre la Renta de Sociedades relativo a dichos beneficios. No obstante, el impuesto solamente será aplicable cuando los beneficios sean efectivamente transferidos al exterior".

En el *Convenio con Estados Unidos*, el artículo 14 establece el impuesto sobre las sucursales también denominado "branch tax" o impuesto adicional. Veamos brevemente el origen de este impuesto en la legislación norteamericana, su justificación de acuerdo al Congreso norteamericano y cómo está plasmado en la legislación fiscal norteamericana para luego estudiar cómo Estados Unidos ha trasladado este impuesto a los convenios, con la respectiva personalización de los establecimientos permanentes que ello conlleva.

El "branch tax" tiene sus antecedentes en el Tax Reform Act de 1986. Esta fue una reforma muy importante en la legislación tributaria norteamericana. Anteriormente a ella, existía la obligación de retener un 30% con respecto a los dividendos pagados por una subsidiaria residente en el país a su matríz extranjera, aunque ésta no estuviera vinculada a los

---

Así mismo, el *Convenio con el Reino Unido* contempla en su artículo 10 párrafo 7, parte final, lo siguiente: "No obstante lo anterior, siempre que una sociedad residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, puede ser sometida en él a cualquier impuesto retenido en la fuente establecido por la legislación interna de ese otro Estado Contratante, pero tal impuesto no excederá del 15 por 100 de los beneficios distribuidos de la sociedad que sean atribuibles al establecimiento, no pudiendo incluirse, naturalmente, como beneficio distribuido del Impuesto de Sociedades."

Norma parecida contiene el *Convenio con Suecia* cuando señala en su artículo 10 párrafo 5, parte final, lo siguiente: "Sin embargo, esta disposición no impedirá que España grave a una sociedad sueca que tenga un establecimiento permanente en España, de acuerdo con lo establecido en los artículos 4 y 23 del Decreto 3.357/1967, de 23 de diciembre, pero el tipo de imposición no excederá del 15 por 100".

El *Convenio con Tunez* en el párrafo 8 de su artículo 10 establece que "no obstante las disposiciones del párrafo 7 del presente artículo, los dividendos distribuidos por una sociedad residente de un Estado contratante que tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este otro Estado, en la proporción en que los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente se encuentren en relación con el beneficio contable total de la mencionada sociedad y a un tipo de gravamen que no podrá exceder del 5 por 100".

Por último, el *Convenio con Filipinas* en el artículo 4 de su Protocolo señala lo siguiente: "Con referencia al párrafo 5 del artículo 10, en ningún caso las disposiciones de este Convenio pueden interpretarse en el sentido de impedir que la República de Filipinas someta las ganancias (excepto las derivadas de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional) de una empresa residente en España imputables a un establecimiento permanente que la misma tenga en la República de Filipinas, a un impuesto adicional al impuesto exigible sobre la renta de una sucursal establecida en la República de Filipinas, siempre que tal impuesto adicional no exceda del 10 por 100 de la parte de estas ganancias transferidas al extranjero".

negocios desarrollados en los Estados Unidos. No existía ningún tipo de retención, ni de imposición, sobre las distribuciones efectuadas por una sucursal ubicada en Estados Unidos a su casa central en el extranjero. También existía la llamada "tributación de segundo nivel" la cual se aplicaba cuando más del 50% de los ingresos o renta bruta de la sociedad extranjera que pagaba el dividendo, durante un periodo de tres años, procedían de una sucursal situada en Estados Unidos, en cuyo caso, los dividendos o intereses satisfechos por dicha sociedad a personas físicas o sociedades no residentes tributaban en Estados Unidos en proporción a los beneficios allí generados. Se retenía un 30% respecto de los dividendos pagados ya que se consideraba que dichos dividendos eran renta efectivamente conectada con negocios en Estados Unidos. Esta "tributación de segundo nivel" se puede ver en el artículo 10.5 del Modelo de Estados Unidos de convenio de doble imposición. En realidad se trata de una variante del llamado sistema de cifra relativa.

A partir de la reforma de 1986, el Internal Revenue Code, principalmente en su sección 884, bajo el título de "Branch Profits Tax" estableció el impuesto a las sucursales que es el que se traslada a los convenios de doble imposición que firma Estados Unidos.

¿Cómo justifica el Congreso norteamericano este nuevo impuesto? Al tramitarse el Tax Reform Act en 1986 y la introducción de la Sección 884 al Internal Revenue Code, el Congreso reconoció la dificultad en la práctica de exigir la retención sobre los dividendos pagados por compañías extranjeras. Desde el punto de vista del Congreso, esta disparidad daba origen a una desigualdad en el trato de las subsidiarias respecto a las sucursales ubicadas en Estados Unidos. Esta desigualdad incentivaba por lo tanto a las sociedades extranjeras a utilizar la figura de la sucursal y creaba pues una ventaja hacia las sociedades extranjeras. Como señala De Las Cuevas Miaja, "en este sentido, la introducción de este impuesto sobre los beneficios de las sucursales se justifica en el deseo de conseguir una mayor paridad de tratamiento entre las remisiones de fondos de la sucursal a la casa central y la distribución de beneficios por las compañías filiales a sus matrices extranjeras".[185]

---

185 DE LAS CUEVAS MIAJA, Ignacio: *El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, pág. 321, Madrid, 1991.

Tenemos pues dos razones principales que justifican el impuesto:

- En primer lugar, la desigualdad de tratamiento entre la filial norteamericana, perteneciente a accionistas no residentes, la cual tributa no sólo por los beneficios que obtiene sino también cuando distribuye dividendos o paga intereses (se trata del llamado "second-level withholding tax") y el establecimiento permanente. El Congreso estadounidense opinó que debe de aplicarse el mismo tratamiento a los establecimientos permanentes.

- En segundo lugar, se quiere evitar la discriminación entre las sociedades norteamericanas que pagan el "withholding" y las sociedades extranjeras que al actuar por medio de establecimientos permanentes, no pagan dicho tributo.

Estas son las dos principales razones por las cuales el Congreso de los Estados Unidos creyó conveniente crear un impuesto a las sucursales.

Diversos autores han formulado sendas críticas a estas "justificaciones". Así por ejemplo, De las Cuevas señala que "no es fácil desde un punto de vista técnico tratar de asimilar el tratamiento que merezcan las distribuciones de dividendos, con las remisiones de beneficios efectuados por una sucursal; en el primer caso el sujeto pasivo es la sociedad matriz perceptora de los dividendos y en el segundo es la propia sucursal, aunque en la Sección 884 se declare establecido el impuesto sobre la sociedad extranjera, en este caso, la casa central. Pero teniendo en cuenta que el Derecho fiscal americano ya con anterioridad a 1986 aplicaba extraterritorialmente su imposición, al extenderla respecto a los dividendos distribuidos por una sociedad no residente cuando el beneficio hubiera sido generado en USA, la modificación establecida por la Ley de 1986 significa simplemente el dar una nueva configuración técnica al impuesto, manteniendo la aplicación extraterritorial de la ley fiscal americana que ya existía".[186]

Si bien esto es cierto, no podemos quedarnos en la afirmación de que se trata de sólo "una nueva configuración técnica". Creemos que el problema es más profundo así como sus consecuencias. En este sentido estamos de acuerdo con De Juan Peñalosa y Molina Gomez-Arnau cuan-

186 Ibid., Loc. cit.

do, respecto a este tema, afirman lo siguiente: "Se trata de argumentos especiosos e impregnados de egocentrismo fiscal que no acostumbra a ver la fiscalidad internacional sino únicamente desde su propia órbita. El hecho de que una filial no tenga el mismo régimen fiscal que una sucursal es normal en todas las legislaciones porque no están en la misma situación -una tiene personalidad y residencia en USA y la sucursal no- pero es que además esa disparidad de situación sólo se produce si se contempla la situación en USA, no si se mira el cuadro completo, es decir, la situación fiscal en los dos países -el de situación de la sucursal y el de residencia de su empresa-. La ausencia de gravamen de los beneficios 'distribuidos' (dividend equivalent amount) por la sucursal sólo significa que tributará 'menos' en USA y 'más' en el país de residencia (este último país no tendrá que imputar el impuesto adicional, lo que ocurrirá si USA lo exige)." Y añaden los referidos autores algo que pensamos que constituye la médula del problema en sí: "Lo que, en el fondo, se ha producido en USA es una identificación del binomio 'filial/sucursal', es decir, una personalización casi completa del establecimiento permanente hasta el punto de considerar que 'distribuye' dividendos a su central".[187] Esta constituye pues la raíz del problema. ¿Qué quiere decir esto de la

---

187 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 303-304. En otro trabajo sobre el mismo tema, De Juan Peñalosa señala las siguientes críticas que compartimos: "El método U.S.A. no llega a ser todo un 'sistema'. La sucursal como tal se grava por el sistema de contabilidad separada. Pero se impone un gravamen adicional sobre los dividendos e intereses que repartidos y pagados por la sociedad extranjera fuera de los U.S.A. se consideren atribuidos al establecimiento permanente radicado en el territorio de aquél país. Se trata, pues, de un sistema 'mixto'. Su justificación es endeble y las críticas han sido abundantes. Pretende justificarse el impuesto adicional sobre las sucursales alegando la necesidad de evitar la discriminación entre filiales y sucursales... esta visión de la discriminación es torpe porque la imposición en la fuente sobre los dividendos que distribuye la sociedad filial no es un impuesto sobre ella sino sobre los accionistas. Se están comparando, pues, dos impuestos sobre dos entes diferenciados con los que soporta una sucursal o establecimiento permanente. Se trata de un enfoque parcial y rabiosamente fiscalista. Lo que, en realidad, se está comparando es lo que una filial recauda para el tesoro norteamericano, con lo que 'deja' una sucursal y, además, sin tener en cuenta, para nada, el gravamen completo, es decir lo que ocurre con la imposición de la filial y sucursal en el país de la matríz y de la central" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág.8).

personalización del establecimiento permanente? Para comprender este fenómeno de personalización de los establecimientos permanentes es bueno recordar lo que éstos constituyen para el Modelo de la O.C.D.E.

Como se recordará, entre las características más importantes del establecimiento permanente tenemos la de fijeza, permanencia, productividad (porque contribuye a obtener beneficios para la empresa), materialidad (por cuanto exige una instalación fija de negocios) y retroactividad (el establecimiento permanente lo es desde el principio aunque sus características sólo puedan apreciarse despues de un cierto tiempo). El Modelo de la O.C.D.E. lo que ha hecho es centrar el rol que tiene esta figura al momento de establecer el derecho de gravar las rentas empresariales. El establecimiento permanente constituye pues el eje desde donde se mueve y apoya todo el sistema que determina qué Estado tiene derecho a gravar las rentas empresariales. La O.C.D.E. opta por el criterio de la residencia otorgándole al criterio de la fuente un carácter secundario. Pero tratándose de rentas empresariales, la O.C.D.E. establece que sólo se gravarán en la fuente, es decir, en el país de origen si son obtenidas por medio de establecimientos permanentes y sólo en la medida que puedan atribuirse a los mismos.

Además de las características mencionadas, la O.C.D.E. es consciente que al establecimiento permanente se le atribuyen otras características otorgadas por las diversas legislaciones y por la doctrina. Por todo esto, la O.C.D.E. ha tenido que pronunciarse respecto a puntos que ya han sido estudiados como por ejemplo, la vis atractiva, el establecimiento permanente como simple prolongación de la empresa, y el tema de la personalización del mismo al cual queremos referirnos ahora brevemente en vista de la importancia que tiene este punto respecto al impuesto sobre sucursales estadounidense. Siguiendo a De Juan Peñalosa y Molina Gomez-Arnau,[188] a partir del Modelo de 1963 hasta el de 1977, la O.C.D.E. ha ido dotando a las sucursales de una cierta personalidad por lo que de acuerdo con estos autores, los rasgos más saltantes de esta paulatina personalización se pueden apreciar principalmente en tres puntos:

---

188 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"* op. cit., págs. 299-303.

- La integración de los rendimientos procedentes de terceros países en los resultados del establecimiento permanente. Esto lo encontramos en el artículo 21 párrafo 2 del Modelo. El establecimiento permanente, siendo considerado no residente, será gravado por su renta de fuente mundial, al igual que los residentes, cosa que también sucede en la legislación fiscal española por más que se le incluye dentro de la obligación real de contribuir.

- Se admite que sea el país del establecimiento permanente el que evite la doble imposición, lo que siempre hace el país de residencia. Se le atribuye pues una especie de cuasi-residencia al establecimiento permanente.

- En virtud del principio de no discriminación, se equipara cada vez más la empresa residente y el establecimiento permanente. Esto significa no sólo la aplicación de las mismas normas para la determinación de la base imponible sino también la aplicación de la desgravación por dividendos cuando el establecimiento permanente tenga una cartera de títulos que le convierten en casa matriz de una filial con la posibilidad de aplicar al establecimiento el sistema de doble tipo en los países que lo tengan, etc.

Por lo tanto, no podemos negar la cada vez más paulatina personalización del establecimiento permanente, con las ventajas y peligros que ello conlleva. Diremos pues que el establecimiento permanente "no es sólo un caso de obligación real de contribuir, sino que al establecimiento se le atribuye mayor trascendencia tributaria y significación como centro de imputación y distribución de rendimientos y que su tributación está más cerca de la obligación personal de contribuir que de la simple obligación real. Y probablemente donde la evolución del establecimiento ha llegado más lejos, sea precisamente en la legislación de los EE.UU. de Norteamérica con el 'branch tax'... Se trata de una sublimación del establecimiento permanente, equiparándolo a las filiales. Una vez realizada la equiparación, ya no hay inconveniente en admitir que tal establecimiento distribuye dividendos o algo parecido ('dividend equivalent amount') o se le atribuyen intereses pagados por la casa central".[189]

---

189 Ibid., págs. 302-303.

La indicada personalización la veremos pues plasmada en el "branch tax" norteamericano, impuesto que a su vez lo encontraremos reflejado en el convenio de doble imposición entre España Y Estados Unidos. Entonces, ¿en qué consiste el denominado "branch tax" en los Estados Unidos? Como ya indicamos, el Impuesto adicional sobre las Sucursales o "branch tax" se encuentra en el "Internal Revenue Code" en sus Secciones 951-861-882 y 884. Debemos comenzar señalando que el branch tax se divide en dos formas o modalidades: el "branch profits tax" y el "branch level interest tax".[190]

Con respecto a la primera modalidad, el llamado "branch profits tax", consiste en gravar en un 30% la denominada "Cuantía Equivalente a Dividendo", que consiste en aquellos beneficios estimados obtenidos a través de una sucursal norteamericana por sociedades extranjeras y que se encuentren vinculados efectivamente a la actividad comercial o industrial que aquella desarrolle en Estados Unidos. Dichos beneficios pueden haber sido o no distribuidos. Este es un impuesto exigido con independencia del impuesto que grava el beneficio de la sucursal. Su finalidad es disminuir la diferencia de tributación que de otra manera existiría entre los dividendos que recibe una sociedad de su filial y los beneficios obtenidos por una sociedad por intermedio de su sucursal. Cabe añadir que el impuesto no se exige cuando el beneficio de la sucursal es reinvertido en el propio país.

Sobre los referidos beneficios se deberá practicar ciertos ajustes como los siguientes: deberá de restarse, en su caso, el aumento habido en el patrimonio neto de la sociedad en los Estados Unidos al cierre del ejercicio, con respecto a su patrimonio neto en los Estados Unidos, al cierre del ejercicio precedente; de otro lado, dichos beneficios se incrementarán, en su caso, por la disminución que se haya producido en el patrimonio neto de la sociedad en los Estados Unidos al cierre del ejercicio, en comparación con su patrimonio neto en los Estados Unidos

---

190 Un interesante análisis sobre la problemática de la aplicación del "branch tax" en España se puede ver en CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia: *El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes*, Impuestos, Tomo I, 1992, págs. 63-66. Ver también: CARRASCO REIJA, Leticia y CARRASCO REIJA, Joaquín: *Planificación fiscal internacional (IV): medidas antielusión*, Estudios Financieros Nº 121, abril, 1993, págs. 44-45.

al cierre del ejercicio precedente. Este incremento no podrá exceder, sin embargo, del importe de los beneficios acumulados al cierre del ejercicio anterior (deducida la respectiva "Cuantía Equivalente a Dividendo"). Hay que tener en cuenta que para el cálculo del patrimonio neto se tomará el importe total de los activos que la sociedad tenga en los Estados Unidos menos su pasivo en Estados Unidos, aún cuando el resultado fuese de signo negativo.

Pudiera pensarse que esta primera modalidad no es otra cosa que el sistema de cifra relativa aplicada a dividendos. Esto no es así necesariamente, ya que como bien aclaran De Juan Peñalosa y Molina Gomez-Arnau, "en el caso de 'cifra relativa', el país donde radica la sucursal grava los dividendos distribuidos por la casa central, en la proporción que los beneficios totales, con cargo a los cuales se distribuyan los dividendos, estén en relación con la cifra de negocios o capital correspondiente a la sucursal. Por el contrario, en el 'branch tax' se gravan los 'dividendos' propios de la sucursal, con independencia de si la casa central distribuye o no dividendos y cualquiera que sea la proporción que la sucursal represente respecto de la casa central. El efecto económico puede ser parecido: un impuesto adicional sobre la sucursal que en ambos casos es un impuesto de empresa que pesa sobre la sucursal y no directamente sobre los accionistas. Sin embargo, aunque el 'branch tax' puede tener su precedente en el sistema de 'cifra relativa', su fundamento no es el tratamiento de la empresa como una unidad, sino el fruto de una personalización del establecimiento permanente, la sucursal, y su identificación con las filiales", opinión que compartimos plenamente.[191]

---

191 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "branch Tax"* op. cit., pág. 304. Para que se tenga una idea de la aplicación de esta primera modalidad del impuesto, transcribimos el ejemplo realizado por los referidos autores. "El tipo del impuesto adicional es del 30% y la base imponible, las cantidades repatriadas a la central o lo que es lo mismo, los beneficios no reinvertidos en USA. En la medida en que los beneficios se reinviertan en USA -'qualifying U.S. assets'- el 'dividendo' disminuye y el impuesto es menor. Por el contrario, cuando las inversiones en USA disminuyen, el 'dividendo' aumenta y el impuesto también. Supongamos:

Año 1°	
Beneficio de la sucursal	1.000.000
I. Sociedades (34%)	340.000
Beneficios después del impuesto	660.000

De otro lado no hay que olvidar que "el modelo de la OCDE se pronuncia claramente contra todos los sistemas de 'cifra relativa'. Ahí están el art. 7, p.4, el art. 10, p.4 y el art. 11, p. 5. Las reglas de no discriminación del modelo (art. 24) no autorizan, en modo alguno, a ampararse en este criterio, universalmente aceptado, para implantar y generalizar un sistema de gravamen que, a diferencia del sistema español antiguo, aplica la contabilidad separada para gravar los beneficios de la sucursal y, por el contrario, aplica la cifra relativa a dividendos e intereses".[192]

"Branch tax"

a) Si repatria todo el remanente	
30% s/ 660.000	198.000
b) Si repatria la mitad 30%	
s/ 380.000	99.000
c) Si reinvierte la totalidad	---

Año 2°

Se supone que en el 1° ha reinvertido la totalidad del beneficio y que en el año 2° no obtiene beneficios.

Beneficios de la sucursal	no hay
I. Sociedades	——
Repatria 500.000	
Branch tax 30% s/ 500.000	150.000

En suma: Las reinversiones disminuyen el impuesto y las desinversiones lo aumentan" (Ibid., págs. 304-305).

192 OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 9. De otro lado, añade María Eguinoa lo siguiente: "En la casi totalidad de los tratados suscritos por los Estados Unidos con otros países el 'branch tax' ha sido eliminado, esto es, de los 38 convenios que tiene suscritos, sólo aparece el branch tax en los casos de Francia, Canadá, Australia y otros países como Sudáfrica, Rumanía, Nueva Zelanda, Polonia y U.R.S.S. La causa de ello es quizás la dificultad de recoger en la legislación interna del otro país la posibilidad de aplicar este impuesto, dada su peculiaridad" (EGUINOA, María: *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos*, op. cit., págs. 92-93). Otro ejemplo al respecto así como sus comentarios, pueden verse en: DE LAS CUEVAS MIAJA, Ignacio: *El impuesto especial sobre los establecimientos pemanentes*, op. cit., pág. 322. Así mismo, veanse las críticas de DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales 'branch tax'*, op. cit., págs. 306-308, sobre el branch tax y los convenios en general. Estos autores afirman, entre otras cosas, que "la aplicación del 'branch tax' no es una cuestión pacífica y obligará a EE.UU. a renegociar todos sus Convenios para poner en condición de igualdad a los países con los que tienen relaciones. Ignoramos todavía cuál será el resultado de tales negociaciones pero es muy posible que haya países poco dispuestos a aceptar un impuesto que, en definitiva, significa otorgar un mayor peso al gravamen 'en la fuente' contra la tendencia de los países industrializados y en el

La segunda modalidad es el llamado "branch level interest tax" también conocido como gravamen adicional sobre los intereses. Esta segunda modalidad consiste en equiparar los intereses pagados por una sociedad de los Estados Unidos con los intereses satisfechos con motivo de una actividad comercial o industrial realizada en Estados Unidos por una sociedad extranjera. Por lo tanto quedan estos últimos sometidos a tributación por retención. Hay que señalar que para el cálculo de los beneficios atribuibles a la actividad, no sólo se deducen los intereses satisfechos sino todos aquellos intereses atribuibles a la actividad aunque no sean pagados por la sucursal sino por la casa central para los fines de la actividad en los Estados Unidos. Debido a que podría producirse una diferencia entre los intereses deducibles para la sucursal y los intereses pagados por la misma, ya que dicho exceso reduciría la base del "branch tax" sin un ingreso paralelo para el tesoro norteamericano, los Estados Unidos establecieron el gravamen adicional sobre los intereses con una alícuota del 30% sobre el exceso de los intereses deducibles con respecto a los intereses realmente satisfechos por la sucursal.[193]

El artículo 14 del Convenio con Estados Unidos[194] bajo el título de "Imposición sobre Sucursales" instaura el "branch tax" norteamericano. De acuerdo con este artículo, Estados Unidos tiene el derecho de gravar

---

modelo de la OCDE, de dar relevancia preponderante al criterio de la residencia... No se acaba de ver claro qué 'ventajas' obtiene USA de un impuesto como el branch tax...".

193 Observan De Juan Peñalosa y Molina Gomez-Arnau lo siguiente: "La creación y ampliación de esta figura impositiva no fue bien recibida por los más afectados -la banca internacional con sucursales en USA-. Los reproches se centran en los siguientes puntos:

-a) La decisión de abrir en USA, una sucursal o una filial no está motivada por razones fiscales.

-b) Al gravarse las sucursales con un impuesto adicional se está discriminando contra los bancos extranjeros en relación con los bancos americanos.

-c) El 'branch tax' sobre intereses no puede absorberse por el margen entre los fondos obtenidos y los prestados.

-d) Crea distorciones entre los bancos que están sujetos al 'branch tax' y los que, por razón de Tratados internacionales, quedan fuera de su ámbito.

-e) No creen poder soportar la carga administrativa que lleva consigo el cálculo del impuesto sobre los intereses" (Ibid., págs. 305-306).

194 El artículo 14 del Convenio entre España y Estados Unidos señala lo siguiente:

"1. No obstante las demás disposiciones del presente Convenio, una sociedad residente de España podrá someterse en los Estados Unidos a un impuesto adicional a

con un máximo del 10% la "cuantía equivalente al dividendo" (primera modalidad ya analizada que grava los beneficios o lo que es lo mismo el llamado "branch profits tax") de los beneficios de la sociedad a la realización de una actividad comercial o industrial en los Estados Unidos y que sean imputables a un establecimiento permanente en los Estados Unidos o que estén sometidos a imposición en dicho país con arreglo al

---

la imposición aplicable con arreglo a las restantes disposiciones del mismo. Dicho impuesto adicional no podrá exceder del:

a) 10 por 100 de la "cuantía equivalente al dividendo" de los beneficios de la Sociedad que estén efectivamente vinculados (o se traten como efectivamente vinculados) a la realización de una actividad comercial o industrial en los Estados Unidos y sean imputables a un establecimiento permanente en los Estados Unidos o esté sometidos a imposición en los Estados Unidos con arreglo al artículo 6 (rentas de bienes inmuebles) o al apartado 1 del artículo 13 (ganancias de capital);

b) 10 por 100 del exceso, si lo hubiere, de los intereses deducibles en los Estados Unidos para la determinación de los beneficios de la Sociedad que sean imputables a un establecimiento permanente en los Estados Unidos o estén sometidos a imposición en los Estados Unidos con arreglo al artículo 6 (rentas de bienes inmuebles) o al apartado 1 del artículo 13 (ganacias de capital), sobre los intereses pagados por o con cargo a ese establecimiento permanente o actividad comercial o industrial en los Estados Unidos. Cuando se trate de Bancos residentes en España el impuesto aplicable con cargo a este subapartado no podrá exigirse a un tipo superior al 5 por 100.

2. No obstante las restantes disposiciones de este Convenio, cuando una Sociedad residente en los Estados Unidos realice actividades empresariales en España mediante un establecimiento permanente ahí situado u obtenga rentas sometidas a imposición en España con arreglo al artículo 6 (rentas de bienes inmuebles) o al apartado 1 del artículo 13 (ganancias de capital), España podrá aplicar, además de la imposición exigible conforme a otras disposiciones del presente Convenio y con arreglo a su legislación interna, un impuesto sobre los beneficios imputables al establecimiento permanente o las rentas citadas más arriba, netos del Impuesto sobre Sociedades relativo a dichos beneficios o rentas, y sobre los intereses deducibles para la determinación de tales beneficios o rentas semejantes a los intereses a los que se refiere el apartado 1, b). El impuesto adicional no podrá exigirse a un tipo superior al 5 por 100 respecto de los intereses deducibles citados más arriba cuando se trate de Bancos residentes de los Estados Unidos, ni a un tipo superior al 10 por 100 de los restantes casos."

Así mismo, el punto 11 de su Protocolo establece lo siguiente:

"a) Con referencia al impuesto adicional exigible conforme al artículo 14, se entenderá que el impuesto solamente será exigible respecto de las rentas sometidas a imposición con arreglo al artículo 6 (Rentas de Bienes Inmuebles), o al apartado 1 del artículo 13 (Ganancias de Capital), cuando dichas rentas sean, o hayan sido, sometidas a imposición sobre la base neta.

b) En relación con el apartado 1,b), y el apartado 2, se entenderá que el término "bancos" incluye las Cajas de Ahorro."

artículo 6 (rentas de bienes inmuebles) o al apartado 1 del artículo 13 (ganancias de capital). Como se puede apreciar, el tipo fijado en la legislación interna estadounidense del 30% se reduce a un 10% en el Convenio. Así mismo, también tiene derecho Estados Unidos a gravar con el 10% del exceso, en caso que lo hubiere, de los intereses deducibles en los Estados Unidos para la determinación de los beneficios de la sociedad española (segunda modalidad ya analizada, es decir, el llamado "branch level interest tax") que sean imputables a un establecimiento permanente en los Estados Unidos con arreglo al artículo 6 (rentas de bienes inmuebles), o al apartado 1 del artículo 13 (ganancias de capital), sobre los intereses pagados, por o con cargo a dicho establecimiento permanente o actividad comercial o industrial en los Estados Unidos.[195] En el caso de bancos residentes en España así como Cajas de Ahorro (artículo 11 del Protocolo) el tipo se reduce a un 5%. Al igual que con la primera modalidad, el tipo queda reducido de un 30% en la legislación interna norteamericana a un 10% en el Convenio.[196]

---

195 Acertadamente, José Luis De Juan Peñalosa Y Pilar Molina Gomez-Arnau observan al respecto lo siguiente: "Se aproxima más a un impuesto sobre los 'dividendos' (o sobre intereses) pagados a su central (o a prestamistas extranjeros). La OCDE no permite el gravamen de tales 'dividendos' (o intereses). En primer término, porque sólo por asimilación caben los 'dividendos' dentro de la definición de esta categoría de rentas; en segundo lugar, porque no caben en el apartado 1 del art. 10 del Convenio ("Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante...') por cuanto el establecimiento permanente no es persona, no es sociedad y no es residente del país donde está situado; cuando un establecimiento remite los 'dividendos' a su central sólo hay, jurídica y económicamente hablando, una remesa de fondos 'dentro' de la propia entidad; en tercer lugar, el párrafo 5 del art. 10 del modelo de la OCDE prohibe expresamente la imposición extraterritorial de los dividendos lo que impide cualquier gravamen que no sea el del país de residencia del perceptor y, sólo permite limitadamente, el de residencia del pagador, pero, en ningún caso, el del país donde radica el establecimiento permanente o se desarrolla el negocio o actividad" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"*, op. cit., págs. 306-307).

196 No queremos entrar al tema de los Tratados como fuente de poder tributario porque ello significaría extendernos demasiado. Tan sólo queremos indicar que si bien es cierto que el Convenio en cuestión instaura un tributo adicional, totalmente novedoso en la legislación interna española, el Convenio no autoriza o faculta por sí mismo a exigir el tributo en España. Un Convenio fiscal no crea tributos. Si España desea aplicarlo tendrá que establecerlo por Ley y no por Real Decreto, por ejemplo, cosa que efectivamente sucedió posteriormente con el Impuesto adicional sobre los

En contrapartida, la Administración española ha introducido en el punto 2 del artículo 14 la posibilidad de crear un impuesto similar al norteamericano.[197] ¿Cuales son en realidad los alcances de esta posibilidad? Diversos autores, en especial De Juan Peñalosa[198], han formulado sendas críticas a esta contrapartida ya que se apreciarían ciertas diferencias con respecto al impuesto norteamericano. Entre otras cosas, De Juan Peñalosa observa lo siguiente:

- En primer lugar, se exige que los beneficios se encuentren vinculados a una actividad comercial o industrial en los Estados Unidos con lo que quedarían excluidas las demás rentas del establecimiento permanente. En cambio, el margen que se reserva España alcanza a todos los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o sometidos a tributación al amparo de los artículos 6 y 13 del Convenio. Esto quiere decir que la reserva por parte de España no se reduce simplemente a los beneficios vinculados a una actividad en territorio español sino que se extiende a todos los beneficios que tenga un establecimiento permanente procedan de donde procedan, es decir, aunque provengan de actividades realizadas fuera de España o sometidas a imposición como renta o ganancia inmobiliaria.

- En segundo lugar, señala De Juan Peñalosa que el margen de tributación que se reservan los Estados Unidos se refiere a la denominada "Cuantía Equivalente al Dividendo", es decir, al importe que por equiparación sería atribuible como dividendo, lo cual exige la aplicación de los ajustes por exclusión cuando parte o la totalidad de los beneficios se reinviertan en Estados Unidos. Pero el margen que se reserva España hace una referencia más genérica ya que habla de los beneficios "imputables al establecimiento permanente". Ya tendría que ser la legislación in-

---

establecimientos permanentes plasmado tanto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF.

197 En el siguiente apartado nos referiremos al Impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes, impuesto creado por el Legislador español en aplicación del punto 2 del artículo 14 del Convenio.

198 Ver DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"* op. cit., págs. 308-309; así como DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., págs. 9-10.

terna la que limitase la aplicación del impuesto para salvar los supuestos de reinversión u otras situaciones.

- En tercer lugar, la redacción sobre la posible aplicación en España del impuesto adicional sobre intereses es gravemente confusa ya que con ella se busca establecer una reserva con respecto a una posibilidad de tributación totalmente desconocida en el sistema tributario actual español. La norma en lugar de hacer referencia a la aplicación de un 10% "sobre los intereses deducibles para la determinación de tales beneficios o rentas semejantes a los intereses a los que se refiere el apartado 1.b)", debió referirse sólo al impuesto sobre el exceso sobre intereses deducibles y los realmente pagados por la sucursal.[199]

- En cuarto lugar, la delegación española ha "resucitado" en este Convenio una suerte de cifra relativa de dividendos e intereses. Como se sabe, los establecimientos permanentes se gravan en España por el sistema de contabilidad separada. Se considera pues al establecimiento como una entidad distinta de su central. Esos serán los beneficios atribuibles a dicho establecimiento. El impuesto adicional que señala el Convenio, es decir, impuesto que se añade al común sobre los beneficios del establecimiento, toma como base imponible un porcentaje de los dividendos distribuidos por la central y atribuibles al establecimiento permanente con lo que estaríamos volviendo al sistema de cifra relativa aplicada sobre los dividendos. Lo mismo sucede con los intereses, aunque como ya mencionamos en párrafos anteriores, el fundamento de este impuesto adicional

---

199 Al respecto, señalan De Juan Peñalosa y Molina Gómez-Arnau lo siguiente: "La intención de establecer en favor de España una posibilidad paralela y equiparable al del sistema fiscal norteamericano es clara, pero no es explícita. El Senado de los Estados Unidos lo da por sentado, pero el texto del Convenio no refleja adecuadamente dicha intención ya que se refiere globalmente a 'intereses deducibles'. El resultado final pudiera parecer idéntico, es decir, tanto si el 10% cubre todo el interés deducible (pagado o no), como si se grava primeramente el interés pagado por el establecimiento permanente -al 10% por aplicación del art.11- y se exige como impuesto adicional, un 10% sobre el exceso. Sin embargo, no es así. Conforme a la segunda interpretación (que creemos es la correcta), no necesariamente tributa todo el interés deducible, sino únicamente en lo que excede del interes satisfecho; por su parte, la tributación sobre el interés satisfecho dependerá de otros factores así como de la posible aplicación de una excención, bonificación o límite" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"*, op. cit., pág. 309).

más que en el sistema de cifra relativa en sí, lo encontramos en una personalización cada vez más frecuente del establecimiento permanente. Coincidimos con De Juan Peñalosa cuando afirma que el "branch tax" va a obligar a la Administración Española a regular otra vez la cifra relativa de dividendos e intereses cuando ya se había dejado de lado ese sistema de gravamen en España.

Es obvio que la aplicación del artículo 14 del Convenio obligará a España a reelaborar sus legislación interna, al menos para incorporar este "impuesto adicional" a su normativa propia. Algo ya se ha avanzado con el impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes. Pero no podemos negar, y en esto coincidimos con De Juan Peñalosa que "desde el punto de vista económico, el impuesto sobre las sucursales nos parece que desalienta totalmente esta forma de inversión. Difícilmente puede aconsejarse la creación de una sucursal en U.S.A. por comparación con una filial. Un impuesto sobre las sucursales -sobre dividendos e intereses 'imputables' a las sucursales- añade una carga fiscal más que la que pesa sobre la filial. No se olvide que el 'withholding' o impuesto en la fuente sobre los dividendos que la filial distribuya pesa sobre el accionista. Por el contrario, el impuesto sobre la sucursal es un impuesto de 'empresa' que gravita sobre la propia sucursal".[200]

---

200 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 10. Añade el referido autor lo siguiente: "El art. 24.1.b) del texto del Convenio permite la deducción del Impuesto de Sociedades norteamericano que afecte a los dividendos repartidos por la filial... ¿Puede decirse lo mismo del impuesto adicional sobre sucursales? Creemos que así debiera ser. Ello no obstante el texto rubricado deja subsistir las dudas porque el art. 24 al imputar el impuesto norteamericano se refiere al que grava las rentas 'obtenidas' en U.S.A. y no a las asimiladas. Y no cabe decir que el impuesto sobre sucursales se refiere a rentas obtenidas en U.S.A. sino a rentas que se 'supone' son 'imputables' a una sucursal sita en U.S.A. El protocolo adicional que forma parte del texto rubricado no aclara este extremo. Ni que decir tiene que la sucursal tiene una desventaja grave sobre la filial: la complejidad administrativa enorme que supondrá calcular la cifra relativa, la necesidad de proporcionar al fisco norteamericano toda suerte de datos contables no sólo de la sucursal sino de la totalidad de la empresa. Otro tanto habrá que decir a las empresas norteamericanas que pretendan actuar en España por medio de sucursales. En este caso, además, la empresa norteamericana se encuentra frente a una legislación incógnita y que está por hacer."

2.3. El Impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes.

En aplicación del punto 2 del artículo 14 del Convenio, el Legislador español ha querido instaurar una especie de "Branch Profits Tax" aplicable a las sociedades estadounidenses con establecimientos permanentes en España. Se trata del llamado impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes, impuesto que obviamente será de aplicación no sólo a los establecimientos permanentes en España de sociedades norteamericanas sino en principio a cualquier establecimiento permanente que transfiera rentas al extranjero. Decimos en principio ya que como después observaremos, no será de aplicación a todos los establecimientos permanentes en general o, en todo caso, existirán diversas variantes en su aplicación.

El apartado 4 del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece lo siguiente: "Tratándose de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, cuando las rentas obtenidas se transfieran al extranjero, se aplicará adicionalmente, el tipo del 25 por 100 a la cuantía transferida".[201] Así mismo, el artículo 22 de la Ley 29/1991, de 6 de diciembre, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (B.O.E. del 17-XII) establece lo siguiente: "Las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes, por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, no se someterán a tributación alguna, por causa de su transferencia al extranjero".

De otro lado, el artículo 19 apartado 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala una norma similar a la del Impuesto sobre Sociedades: "Tratándose de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, se aplicará el tipo del 35 por 100. Cuando las rentas obtenidas se transfieran al extranjero, se aplicará, adicionalmente, el tipo pre-

---

201 Apartado añadido por la disposición adicional quinta de la Ley 18/1991 del 6-VI del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

visto en la letra a) del apartado uno anterior a la cuantía transferida", es decir, el 25%.[202] Esta norma se complementa con el artículo 72 del Reglamento del IRPF el cual señala, entre otras cosas, que dicho impuesto complementario será exigible a las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por el establecimiento permanente.[203]

Iniciando el análisis de esta normativa, podemos preguntarnos en primer lugar, ¿cuál es el hecho imponible en este impuesto adicional? Del texto de las normas expuestas se desprende que éste lo constituye la transferencia de rentas al extranjero. Todas las normas señaladas hacen referencia a rentas que se "transfieran al extranjero" por lo que el hecho imponible lo constituye la mera transferencia al extranjero. Cabe mencionar que el Legislador no define en ningún momento qué es lo que se entiende por rentas que se "transfieran al extranjero" o a partir de qué momento se entiende que una determinada renta ha sido transferida al extranjero.

En segundo lugar, ¿cuál es la base imponible del impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes? El artículo 72 del Reglamento del IRPF aclaró este punto al indicar a "las cuantías transferidas al extranjero" como la base imponible de este impuesto.[204] Se trata pues de

---

202 Véase: PEREZ RODILLA, Gerardo: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. D-633 a D-635; y BAENA AGUILAR, Angel: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., págs. 252 y ss.

203 El artículo 72 del reglamento del IRPF señala lo siguiente:
"Uno. La imposición complementaria sobre las rentas del establecimiento permanente a que se refiere el artículo 19, apartado dos, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 23, apartado cuatro, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, será exigible respecto de las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por el mismo.
Dos. El impuesto se liquidará al tipo general aplicable a las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente.
Tres. A tal efecto, deberá presentarse declaración e ingresarse el importe del impuesto en forma, plazos e impresos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente".

204 Cabe señalar que el artículo 19 del proyecto de Ley del IRPF (Boletín Oficial de las Cortes generales de 4 de agosto de 1990) disponía que cuando las rentas obtenidas por no residentes a través de un establecimiento permanente se transfieran al extranjero, se aplicaría adicionalmente un tipo impositivo del 25% a la cuantía resultante de minorar la base imponible en el importe de la cuota líquida satisfecha por el Im-

un tributo definitivamente más simple que el ya estudiado "Branch Profits Tax" norteamericano. Pero precisamente por la simplicidad de este impuesto es que surgen diversas dudas sobre el modo de aplicarse.[205] Por ejemplo, en lo referente al monto de la cuantía a transferir, ¿se trata de la totalidad de los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente en el ejercicio en el que se efectúa la transferencia o es simplemente el importe de los beneficios acumulados desde que se hizo la última transferencia a la casa central? Es posible pues que la cuantía transferida sea la que corresponda a la de varios ejercicios así como que tan sólo se trate de parte de los beneficios del año, cosa que afectará a la determinación de la cuantía del impuesto sobre los beneficios que previamente haya recaido sobre el establecimiento permanente. De ser esto así será necesario hacer los ajustes correspondientes a fin de calcular la base imponible del impuesto.[206]

---

puesto sobre la Renta. Como se ha podido apreciar, el texto definitivo no especifica que el tipo impositivo se aplique sobre la base imponible minorada en el importe de la cuota líquida satisfecha. Como bien señala Cavestany Manzanedo, "ello es lógico, porque si el Impuesto adicional recae sobre la cuantía transferida, ésta ya irá neta del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades que el establecimiento permanente haya soportado..." (CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia: *El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes*, op. cit., pág. 67).

205 En relación a las diferencias fundamentales entre el Branch Profits Tax y el impuesto adicional a los establecimientos permanentes, Cavestany Manzanedo señala acertadamente lo siguiente: "El Impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes que la nueva Ley de Renta ha creado es, como puede observarse, bastante más simple en su concepción que el *Branch Profits Tax* que le sirvió de referencia. El *Branch Profits Tax* es un impuesto periódico que se devenga todos los años, independientemente de que el establecimiento permanente transfiera beneficios a su casa central. Por el contrario, el impuesto español sólo se devengará si la sucursal realiza una repatriación de sus rentas. Por otra parte, el Impuesto americano parte en la determinación de su base de la cifra de beneficios del establecimiento permanente minorada en la cuota que por el Impuesto sobre Sociedades haya recaido sobre dichos beneficios, para posteriormente ajustar la base, al alza o a la baja, según haya existido una disminución o un incremento en su patrimonio neto durante el ejercicio. En nuestro Impuesto, al ser la base imponible la cuantía transferida, se prescinde de todos los cálculos y ajustes que, al partir del beneficio anual, require el *Branch Profits Tax*. Esto le hace ganar en simplicidad y le permite salvar la injusta situación de aplicar el Impuesto por existir una disminución del patrimonio neto que puede no ir acompañada de una transferencia de fondos" (Ibid., págs. 67-68).

206 Al respecto, Cavestany Manzanedo sugiere como posible solución, para el caso de que se transfieran resultados de ejercicios anteriores, la aplicación del artículo 18 de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, y de esta

Así mismo, nos hemos referido todo el tiempo a beneficios o rentas del establecimiento permanente pero podemos observar que el impuesto español ha dejado sin posible aplicación en España el impuesto adicional sobre las rentas inmobiliarias y los incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles. Esto es correcto ya que en España estas rentas tributan por su importe bruto cuando son obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente y cuando son obtenidas por no residentes con establecimiento permanente se gravarán por su importe neto en cuyo caso se le da un tratamiento similar a la de cualquier renta obtenida por el establecimiento.

Una caso que también genera dudas en lo que a la aplicación del impuesto se refiere es el del cierre del establecimiento permanente, es decir, cuando la sucursal decide concluir sus negocios en España. Dicho cierre traerá como consecuencia la repatriación a la casa central de todo el capital asignado al establecimiento además de los resultados acumulados los cuales se someterán a imposición como es lógico. Por lo tanto la repatriación del capital asignado no dará origen a gravamen pero con respecto a los resultados acumulados sí dará origen a gravamen al constituir renta obtenida por el establecimiento permanente, inclusive si se tratase de bienes muebles adquiridos con cargo a los resultados de ejercicios anteriores. Al respecto, De las Cuevas Miaja indica que "el problema se puede plantear respecto de la transferencia de los bienes muebles que hayan sido adquiridos con cargo a resultados de ejercicios anteriores. Tanto

---

manera considerar aplicadas las últimas cantidades transferidas a dichos resultados (Ibid., pág. 68). Así mismo, sobre toda esta problemática en general, De las Cuevas Miaja afirma lo siguiente: "...se observa que el hecho que determina la obligación de pagar es simplemente la transferencia al extranjero de las rentas obtenidas, pero no aclara si la obligación nacida se refiere sólo a la parte de los beneficios que se transfieren o, a todos los del ejercicio o, a todos los acumulados desde la última remisión a la casa central. Por otro lado... parece que se está regulando únicamente la transferencia de los resultados del ejercicio y que no se está contemplando, al menos con claridad, las transferencias de resultados de ejercicios anteriores. Tampoco regula los problemas transitorios que se pueden producir respecto de los resultados acumulados con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen; si el devengo se produce por la transferencia de los rendimientos, la nueva ley se aplicará respecto de cualquier transferencia que se produzca a partir de su entrada en vigor, con independencia de que los rendimientos que se transfieran se hayan producido antes de esa fecha" (DE LAS CUEVAS MIAJA, Ignacio: *El impuesto especial sobre los establecimientos permanentes*, op. cit., pág. 324).

en uno como en otro caso, en la medida en que se trata de una transferencia al extranjero de resultados, España podrá aplicar el impuesto adicional, pero únicamente sobre el valor contable de tales activos. Así se deduce de lo dispuesto en el artículo 13 y en la disposición 10 del Protocolo al Convenio; en ambas disposiciones el gravamen sobre la plusvalía de bienes muebles que estén o hayan estado afectados a un establecimiento permanente no es exigido sino al tiempo de la enajenación, sin perjuicio de que cuando ésta se produzca, el Estado de situación del establecimiento permanente al que estuvieron aportados los bienes, conserve su derecho a gravar la plusvalía correspondiente a la diferencia entre su valor contable y su valor real al tiempo de su remisión a la casa central".[207]

Tanto De Las Cuevas Miaja como Cavestany Manzanedo coincidían en la posible solución a la falta de un régimen transitorio. Afirmaban que se debía aplicar el impuesto a las cantidades transferidas a partir del 1 de enero de 1992, aunque las rentas repatriadas correspondieran a ejercicios anteriores a esta fecha. Finalmente la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 1841/1991 estableció que dicho impuesto adicional será exigible respecto de las transferencias de fondos al extranjero correspondientes a las rentas de los periodos impositivos que se cierren a partir del 1 de enero de 1992. Como puede verse, esta norma no soluciona muchas de las dudas mencionadas en párrafos anteriores como si las rentas a transferir son las del ejercicio en que se producen, o si se pueden transferir rentas acumuladas de varios ejercicios, etc.

Con respecto al impuesto adicional sobre los intereses deducibles, nada ha sido previsto al respecto tanto en la Ley del IRPF como en la Ley del Impuesto sobre Sociedades cosa que es correcta ya que dicho tributo no encaja en la legislación española actual. Si bien el artículo 14 punto 2 del Convenio autoriza a España a aplicar un impuesto sobre los intereses deducibles para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente "semejantes" a los intereses deducibles en las sucursales norteamericanas, sin embargo, en la legislación española no existen dichos intereses semejantes a los que alude el Convenio. Los únicos intereses deducibles para un establecimiento permanente son los efectiva-

207 Ibid., pág. 325.

mente soportados por el mismo y no los que se imputen por la casa central (artículo 13.n) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y artículo 317 de su reglamento). Al no existir en la legislación tributaria española un exceso entre intereses deducibles e intereses pagados por o con cargo al establecimiento permanente, como sí los hay en la legislación interna norteamericana, no habrá base sobre la que aplicar el impuesto.[208]

Por último podemos preguntarnos ¿a qué entidades será de aplicación el impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes? Por lo pronto los países miembros de la Comunidad Económica Europea se

---

208 Para entender el impuesto norteamericano y su imposible aplicación en España Cavestany Manzanedo explica lo siguiente: "En los Estados Unidos, los establecimientos permanentes pueden deducir de sus ingresos, tanto los intereses 'pagados por' el establecimiento directamente, como los pagados por la casa central para satisfacer los fines del establecimiento. Estos últimos caerían dentro de lo que se entiende por intereses 'pagados con cargo al' establecimiento permanente. Tanto los unos como los otros son gravados en los Estados Unidos a un tipo general del 30%, o inferior si es de aplicación un convenio, como en el caso de intereses abonados a residentes españoles en que el tipo impositivo a aplicar por el Fisco americano será del 10%. Sin embargo, los Estados Unidos van más allá en la deducibilidad de intereses por un establecimiento permanente. En efecto, según lo dispuesto en el artículo 1882-5 de las Disposiciones Reglamentarias norteamericanas, se calcula la relación entre las obligaciones y los activos de la sucursal americana (utilizando valores contables) y la relación entre las obligaciones y los activos de la sociedad a nivel mundial. Si el ratio en la sucursal es inferior al ratio de la sociedad extranjera, el establecimiento permanente americano puede deducir por intereses una cantidad superior a los intereses verdaderamente pagados. Pues bien, en esta situación en que el endeudamiento de la sucursal americana es desproporcionalmente pequeño comparado con el endeudamiento de la sociedad extranjera, el exceso entre el interes deducible y el interés verdaderamente pagado se considera, ficticiamente, como si fuera un interés pagado en un 'préstamo' efectuado a una 'filial americana' (el establecimiento permanente) por la 'matriz extranjera' (la casa central). Este exceso se grava con el Impuesto Adicional sobre las Sucursales, en su versión sobre los intereses, al tipo general del 30% y, en el caso concreto de una sociedad española, al 10%, o al 5% si se trata de un banco" (CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia: *El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes*, op. cit., págs. 65-66). En opinión de esta autora, el mismo artículo 11, párrafo 6 del Convenio puede imposibilitar la aplicación del impuesto en cuestión. Así mismo, tampoco puede arguirse el artículo 7, párrafo 3 del Convenio para justificar la deduccción del "exceso de intereses" desde el punto de vista español. Sobre el tema del impuesto adicional aplicado a los intereses puede verse: DE LAS CUEVAS MIAJA, Ignacio: *El impuesto especial sobre los establecimientos permanentes*, op. cit., págs. 325 a 329.

encuentran exentos de este tributo en virtud del artículo 22 de la Ley 29/1991 ya mencionada. Estos países son los principales inversores en España. De otro lado tenemos los establecimientos permanentes de empresas norteamericanas las cuales se verán afectadas por el impuesto con un tipo reducido, es decir, el que especifica el artículo 14 del Convenio. Por último tendremos un grupo de países diferentes a los ya mencionados y quizá muy reducido, los cuales tendrán establecimientos permanentes en España. Si España no tiene convenio para evitar la doble imposición internacional firmado con uno de estos últimos países no existirá ningún problema en la aplicación del impuesto salvo las dudas arriba señaladas. El gran problema para Cavestany Manzanedo estribaría en el caso de un establecimiento permanente perteneciente a una entidad domiciliada en un país con el que España tiene un convenio en vigor. En este último caso una posible solución sería la de acojerse al "principio de no discriminación", plasmado en todos los convenios para evitar la doble imposición y basado en el artículo 24 del Modelo de la O.C.D.E., el cual prohibe expresamente someter a los establecimientos permanente radicados en un Estado a una imposición menos favorable que las empresas de dicho Estado. Sin la aplicación de este principio, los establecimientos permanentes se encontrarían sometidos a dos impuestos a diferencia de las empresas residentes a las que sólo se les aplicaría un impuesto. Podría ser una solución.

De lo que sí estamos seguros es que este impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes tendrá una aplicación muy limitada, básicamente circunscrita a los establecimientos permanentes de empresas norteamericanas y con tipo reducido. De otro lado, diversas críticas han surgido con respecto a la creación y aplicación de este impuesto fruto de un Convenio que en lugar de distribuir potestades tributarias como debiera ser, se ha encargado de introducir en la legislación española un impuesto nuevo que puede llevar a la disminución de las inversiones en un país como España que tanto las necesita.

De allí que desde antes de la implantación de este impuesto en la legislación española, es decir cuando era simple Proyecto de Ley, ya se despertaban dudas sobre la conveniencia de su creación así como el de sus alcances. Como ejemplo, tenemos a De Juan Peñalosa y Molina Gomez-Arnau los cuales antes de la creación del impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes se preguntaban sobre su conveniencia

cia. De un lado, de acuerdo con estos autores, podría resultar conveniente para España la introducción del impuesto ya que las empresas norteamericanas podrían decidir nacionalizar sus sucursales en España convirtiéndolas en filiales, lo cual sería una ventaja para España ya que una filial es una sociedad española con plenitud de derechos y obligaciones, a diferencia de una simple sucursal. Pero a la vez no se debe olvidar los inconvenientes del impuesto adicional ya que puede desalentar las inversiones americanas que no deseen la creación de filiales sino simplemente mantenerse como sucursales.

De Juan Peñalosa y Molina Gomez-Arnau definitivamente no estaban a favor de la puesta en marcha de este impuesto. Al respecto afirman lo siguiente: "La cuestión crucial en la hipótesis de que España decida introducir el impuesto sobre las sucursales, es determinar el alcance del impuesto a crear. ¿Debe ser un impuesto de aplicación limitada a USA? o ¿Debe dársele alcance general? A nuestro juicio darle un aspecto amplio al impuesto, como lo hace el Proyecto de Ley, tiene inconvenientes graves. Por un lado no sería aplicable a los países que tienen Convenios con España que son la inmensa mayoría de los países industrializados. De otra puede resultar desincentivador para inversiones de los "demás". Y, finalmente, es un impuesto complicado de administrar cuyos resultados fiscales no estarán, probablemente, en proporción a los costos de administración del mismo. Si se optase por la introducción del impuesto, la mejor solución sería, creemos, la de dotarle de una alcance limitado, aplicable sólo a los países que lo exigen a su vez y por razones de reciprocidad. De esta forma el impuesto sobre sucursales españolas se circunscribiría a USA sin mención del país en concreto al que va dirigido. Sería una especie de impuesto congelado y potencial que sólo entraría en funcionamiento en casos concretos. Pero la mejor solución, posiblemente, sea no hacer efectiva la opción. Ni la parquedad de los ingresos fiscales, ni los inconvenientes de su administración parece que sean un incentivo para su creación, al menos, por el momento. Lo más acertado posiblemente sería otorgarse un compás de espera".[209] El tiempo dirá

---

209 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"*, op. cit., pág. 312. Así mismo puede verse GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Instrucción del "Inland revenue service" para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal Nº 18, op. cit., págs. 55-57; y CARRASCO REIJA,

si fue conveniente o no crear un impuesto adicional a los establecimientos permanentes.

Finalmente, cabe añadir que el apartado dos del artículo segundo de la Orden de 31 de enero de 1992, establece las reglas aplicables en cuanto a la declaración del impuesto adicional o "imposición complementaria" como también es denominado. Señala esta norma que se utilizará el modelo de declaración 210 al igual que los no residentes sin establecimiento permanente.[210]

3. Beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea.

Debemos comenzar indicando que la tributación de las empresas de navegación dedicadas al transporte internacional se encuentra regulada tanto en los convenios generales de doble imposición como en otros documentos como pueden ser normas internas (Ordenes Ministeriales) que recogen acuerdos de exención con reciprocidad y los convenios específicos de doble imposición referentes a la navegación marítima y/o aérea.

Leticia y CARRASCO REIJA, Joaquín: *Planificación fiscal internacional (IV): medidas antielusión*, op. cit., págs. 45-46.

210 El apartado Dos del artículo segundo de la norma referida señala lo siguiente:
"Dos. Imposición complementaria.
1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 72 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo 1° del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, en el caso de que se transfieran al extranjero rentas obtenidas por un sujeto pasivo no residente a través de un establecimiento permanente, se utilizará el modelo de declaración (210), aprobado en el apartado primero para los no residentes sin establecimiento permanente.
2. La presentación e ingreso se realizará en cualquier Entidad colaboradora de la provincia en que esté situada la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del establecimiento permanente, siempre que lleve adheridas las etiquetas identificativas de dicho establecimiento, suministradas por el Ministerio de Economía y Hacienda.
Cuando no se disponga de dichas etiquetas la presentación e ingreso deberá realizarse a través de la Entidad de depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con el párrafo anterior.
3. El plazo para la presentación de las declaraciones será de un mes, a contar desde la fecha de la transferencia al extranjero de las rentas".

Como ya señalamos cuando se trató esta clase de beneficios, el Modelo de la O.C.D.E. atribuye el derecho exclusivo de gravamen de los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, al Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Este es el principio aplicable. La empresa de navegación es considerada pues como un todo unitario al cual sirven los establecimientos que dicha empresa tenga en los Estados a los que les llegue o alcance el tráfico internacional, de allí que se grave sólo en el Estado Contratante en donde se ubique la sede de dirección efectiva. Por lo tanto, no se reconoce para esta clase de beneficios la facultad de gravar que se concede al Estado donde radica el establecimiento permanente de una empresa residente del otro Estado Contratante. De esta manera, se atribuye la potestad de gravar a un sólo Estado Contratante: el Estado Contratante de la sede de dirección efectiva de la empresa y ningún otro Estado más, con lo que se evita la doble imposición jurídica, dejando de lado en todo caso al otro Estado Contratante. Así mismo, indicamos en su momento que si el Estado Contratante en donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa no grava estos beneficios, esto no será motivo para que el otro Estado Contratante pueda gravarlos

A pesar de la aplicación del criterio de dirección efectiva, se recordará que mencionamos la existencia de determinadas situaciones de excepción a las que hacían alusión los Comentarios al artículo 8 del Modelo de la O.C.D.E. (párrafos 18 a 21) como es el caso, por ejemplo, de lo señalado por el párrafo 21 de dichos Comentarios que indicaba el caso de buques o aeronaves de una empresa explotados por un establecimiento permanente en el que no se encuentra la dirección efectiva del conjunto de la empresa, por ejemplo buques o aeronaves que se ponen en servicio por el establecimiento permanente y figuran en su balance, la dirección efectiva debe considerarse situada, en lo referente a la explotación de los buques o aeronaves, en el Estado Contratante en el que está el establecimiento permanente. Comentamos entonces cómo en determinados casos se podía percibir una cierta conjunción de los criterios de dirección efectiva y el principio del establecimiento permanente, así como un cierto papel supletorio de los establecimienos permanentes para esta clase de beneficios.

No nos interesa hacer en este apartado un análisis del tratamiento en los convenios de los beneficios que provengan de la navegación marí-

tima o aérea sino tan sólo en lo que pueda tocar a los establecimientos permanentes. Pues bien, volviendo a los convenios, comenzaremos diciendo que la casi totalidad de convenios para evitar la doble imposición firmados por España se han adherido a lo establecido por el Modelo de la O.C.D.E., es decir, se asume el criterio de la sede de dirección efectiva de la empresa.[211] La excepción la constituyen algunos convenios que optan por el criterio de la residencia como son los firmados con *Canadá* (que atiende en primer lugar a la nacionalidad de la sociedad, en segundo lugar a la sede de dirección y en defecto de estos dos criterios al mutuo acuerdo), *Chile* (Convenio de navegación aérea), *Estados Unidos,*[212] *Irlanda* (Convenio de navegación marítima y aérea), *Japón, Reino Unido, Sudáfrica* (Convenio de navegación marítima o aérea), *Suecia, Argentina* (Convenio de navegación marítima y aérea), *Venezuela* (Convenio de navegación marítima y aérea), *India,*[213] *Australia y Filipinas*. La fórmula utilizada por estos últimos convenios, salvo el de Reino Unido y Austra-

---

211 El *Convenio con Ecuador* establece la "sede de dirección o de administración efectiva de la empresa". Así mismo, el *Convenio con la República Popular China* establece la "sede de dirección efectiva de la empresa (oficina central)".

212 El punto 6 del Protocolo de *Convenio con Estados Unidos* señala lo siguiente: "A los efectos del artículo 8, 'las rentas de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional' se determinarán de acuerdo con los apartados 5 al 12 de los comentarios al artículo 8 (Navegación marítima, interior y aérea) del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición respecto de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico de 1977". En relación con este tema y el *Convenio con los Estados Unidos* puede verse: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta,* op. cit., pág. 62; y del mismo autor: *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América,* Tribuna Fiscal Nº 17, op. cit., págs. 54-55.

213 El *Convenio con la India* contiene dos artículos en relación a esta clase de beneficios: el artículo 8 referente a los beneficios provenientes de la navegación aérea y el artículo 9 referente a los beneficios que provengan de la navegación marítima. Así mismo, el artículo 5 de su Protocolo señala lo siguiente: "En relación con el artículo 8 (Navegación Aérea) y el artículo 9 (Navegación Marítima), se entiende que los intereses de fondos vinculados a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional tendrán la consideración de beneficios derivados de la explotación de los buques o las aeronaves, según proceda, sin que sean de aplicación a dichos intereses las disposiciones del artículo 12 (intereses)." Se excluyen, por lo tanto, del artículo 12 del Convenio, los intereses vinculados a estas actividades de navegación.

lia,[214] es la de "una empresa de un Estado Contratante" lo cual define De la Villa como aquella empresa "explotada por un residente del Estado considerado".[215]

Por lo tanto, en la totalidad de los convenios, los establecimientos permanentes tienen un papel secundario o supletorio si se quiere. El principio del establecimiento permanente se deja de lado para otorgar la facultad de gravar al Estado en donde radique la sede de dirección efectiva de la empresa. Esto en vista del todo unitario de la empresa de navegación como ya señalamos. El Estado en donde se ubique el establecimiento permanente de una empresa ya no tendrá la facultad de gravar los beneficios que dicho establecimiento genere, salvo las excepciones ya mencionadas por los Comentarios. Esto quiere decir que aunque una empresa de navegación tenga en España uno o más establecimientos permanentes, bajo la forma de consignatarios o agentes por ejemplo, solamente podrán gravarse los beneficios de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional en el Estado en que radique su sede de dirección efectiva. Se repite pues en los convenios lo indicado por el Modelo de la O.C.D.E.

De otro lado, las Ordenes Ministeriales vigentes a la fecha, las cuales recogen acuerdos de exención por reciprocidad de Entidades de navegación aérea, conceden exenciones que suponen exoneración de los gravámenes que afectan a los beneficios obtenidos por las entidades aunque tengan consignatarios o agentes en el otro Estado. Comenta De la Villa que "aun cuando la terminología legal no lo dice expresamente se está aludiendo al establecimiento permanente situado en un Estado y per-

---

214 El *Convenio con Australia* utiliza en su artículo 8 el término "residente de uno de los Estados contratantes". De otro lado, el *Convenio con el Reino Unido* utiliza la siguiente formulación: "Un residente de un Estado contratante...".

215 DE LA VILLA, José María: *Convenios fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 152. Como ejemplo podemos citar el *Convenio de navegación marítima y aérea con Argentina*, el cual en su artículo 2 a) establece lo siguiente: "El término 'empresa de un Estado contratante' designa a una empresa explotada por una persona física o jurídica considerada residente, a efectos fiscales, de uno de los Estados contratantes, por las leyes en vigor en dicho Estado. Si fuese residente de ambos, a efectos del presente Convenio, se entenderá que lo es del Estado en que radique su sede de dirección efectiva". El mismo texto consta en el Convenio con Venezuela.

teneciente a una entidad del otro".[216] Efectivamente, al hacer referencia a los "consignatarios o agentes", las Ordenes Ministeriales se estan refiriendo a establecimientos permanentes de acuerdo a las definiciones del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E.

Finalmente no podemos dejar de mencionar una novedad en el *Convenio con Filipinas* y es la siguiente: rompiendo con todos los esquemas señalados por el Modelo de la O.C.D.E., es decir, que sólo se tribute en el Estado en donde se ubique la sede de dirección efectiva de la empresa de navegación marítima y/o aérea, el artículo 8 párrafo 2 de dicho Convenio autoriza la implantación de un gravamen al establecimiento permanente de una empresa de un Estado Contratante que explote buques o aeronaves en tráfico internacional. El texto de la norma es el siguiente: "Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 1, los beneficios procedentes de fuentes situadas en un Estado contratante, obtenidos por una empresa de otro Estado contratante de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, pero el impuesto así exigido no podrá exceder de la menor de las dos cantidades siguientes:

a) Uno y medio por 100 de las rentas brutas obtenidas de fuentes situadas en ese Estado; y

b) El tipo bajo del impuesto filipino exigido sobre tales beneficios cuando se obtengan por una empresa de un tercer Estado".

Como puede observarse, se crea un impuesto al establecimiento permanente de la empresa explotadora de esta clase de beneficios, además del impuesto que se pague en el Estado en donde resida dicha empresa (ya que eso significa el "sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 1..."). Es una novedad del Convenio filipino.

---

216 Ibid., págs. 159-160. Ver al respecto: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales - Impuesto sobre la Renta - Impuesto sobre Sociedades - Impuesto sobre el Patrimonio*, Editorial CISS S.A. Valencia, 1988, págs. 601-603; ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs. 211-212; DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 255-257.

4. Dividendos.

Con respecto a los dividendos, vamos a referirnos a la relación que tienen éstos y los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición.[217]

En primer lugar, debemos señalar que todos los convenios de doble imposición suscritos por España aceptan la incidencia del establecimiento permanente en el régimen fiscal de los dividendos. Todos los convenios aceptan pues el principio de "vinculación efectiva" así como el sistema de "contabilidad separada", rechazando el criterio de la "vis atractiva", por lo que es inaplicable el régimen de tributación limitada en la fuente así como su posterior gravamen en residencia (artículo 10, párrafo 2 del Modelo de la O.C.D.E.). Será pues posible el gravamen de los dividendos en forma ilimitada como si fueran beneficios empresariales. De allí que el párrafo 4 remita a los artículos 7 y 14 del Modelo dependiendo que el perceptor del dividendo realice una actividad comercial o industrial (artículo 7) o profesional (artículo 14). Por lo tanto, todos los Convenios incluyen el párrafo 4 del artículo 10 del Modelo el cual establece que, el Estado de residencia de la sociedad pagadora de los dividendos podrá gravar éstos como beneficios del establecimiento permanente que en dicho Estado posea el beneficiario residente del otro Estado, siempre y cuando los dividendos deriven de participaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente o, de una u otra forma, estén efectivamente vinculados a dicho establecimiento.[218]

---

217 Sobre el tema ver: ALBI IBAÑEZ Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España*, op. cit. págs. 215-221; DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 204-219 y Vol. 3, op. cit., págs. 34-36; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., págs. 537-542; *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 280; FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Régimen tributario de dividendos y cánones en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España*, op. cit., págs. 218 y ss.; y PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 106-108.

218 El artículo 10.3 del *Convenio con Marruecos* recoge lo establecido por el párrafo 4 del Modelo, pero curiosamente remite para estos casos al artículo 8 del propio Convenio. Dicho artículo 8 es el que se refiere a las rentas provenientes de la navegación marítima y aérea, lo que significaría, a nuestro entender, la aplicación del criterio de la sede de dirección efectiva para estos casos.

Y en segundo lugar, la mayoría de los convenios excluyen el régimen de "cifra relativa de dividendos", es decir, recogen el párrafo 5 del artículo 10 del Modelo el cual comporta una limitación a la imposición extraterritorial de los dividendos al no permitir a los Estados gravar los dividendos distribuidos por una sociedad no residente por el sólo hecho de que los beneficios sociales que sirven de base a dicha distribución proceden de su territorio no dándose la circunstancia de que tales dividendos sean abonados a un accionista residente de ese Estado o a un establecimiento permanente o a una base fija situados en el mismo. Demás esta decir que esta norma incluye la no imposición extraterritorial de los beneficios no distribuidos por la Sociedad residente del otro Estado, y procedentes del Estado fuente.[219]

Sin embargo, determinados convenios aceptan la cifra relativa de dividendos gravándolos extraterritorialmente. Además de los convenios firmados con *Brasil, Canadá, Reino Unido, Suecia y Filipinas,* a los cuales ya nos hemos referido cuando se trató el impuesto sobre sucursales o "Branch Tax", tenemos el *Convenio con Tunez* el cual en el párrafo 8 de su artículo 10 establece, después de recoger el principio del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. contrario a la tributación extraterritorial de los dividendos, que "no obstante las disposiciones del párrafo 7 del presente artículo, los dividendos distribuidos por una sociedad residente de un Estado contratante que tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este otro Estado, en la proporción en que los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente se encuentren en relación con el beneficio contable total de la mencionada sociedad y a un tipo de gravamen que no podrá exceder del 5 por 100". Por último no podemos dejar de mencionar el *Convenio con Estados Unidos*, el cual si bien es cierto que impide la utilización de un sistema de cifra relativa de dividendos en su artículo 10.5 (que prohibe la tributación extraterritorial de dividendos con una fórmula más sencilla que la establecida por el Modelo), recuérdese que de otro lado el artículo 14 establece el impuesto sobre sucursales y la "cuantía equivalente al dividendo".[220]

---

219 El *Convenio con la U.R.S.S.* no recoje en su artículo 8 el principio del Modelo contrario a la tributación extraterritorial de los dividendos.

220 El artículo 10.5 del *Convenio con Estados Unidos* establece lo siguiente: "Un Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por

5. Intereses.

Pasemos ahora a comentar brevemente el tratamiento dado a los intereses en relación con los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición suscritos por España. No vamos a realizar un análisis del tratamiento general otorgado a los intereses en los diversos convenios ya que no es ese el objetivo de este apartado. Tan sólo nos interesa conocer las reglas de juego existentes en los convenios, con respecto a los intereses, aplicables a los establecimientos permanentes.[221]

Debemos comenzar señalando que la totalidad de los convenios suscritos por España recogen la regla del artículo 11 párrafo 4 del Modelo el cual determina la no aplicación de la imposición limitada en la fuente y en residencia, cuando el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, ejerce en el otro Estado Contratante del cual proceden los intereses, una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en este otro Estado o preste servi-

---

una sociedad que no sea residente de ese Estado, salvo en la medida en que los dividendos se paguen a un residente de ese Estado o sean imputables a un establecimiento permanente o a una base fija situada en ese Estado". Al respecto ver: ALBI IBAÑEZ, Emilio: *Tratamiento fiscal de los dividendos en el Convenio con los Estados Unidos*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal S.A. Madrid, 1991, págs. 217-218; Así mismo puede verse: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta,* op. cit., pág. 63; *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal Nº 17, op. cit., págs. 56-58; OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 3; y EGUINOA, María: *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos,* op. cit., págs. 95-96. Es interesante el alcance que en dicho Convenio tiene el concepto de "dividendo".

221 Pueden verse al respecto: ALBI IBAÑEZ Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs. 223-227; DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 238-247 y Vol. 3, op. cit., págs. 36-39; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., págs. 542-551; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España.....*, op. cit., págs. 124-129; y DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Intereses*, op. cit., págs. 262 y ss. Es conveniente recordar los casos señalados por DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 155-160.

cios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplicará las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) o el artículo 14 (trabajos independientes) respectivamente. Al igual que en el caso de los dividendos y como consecuencia del sistema de "contabilidad separada", este párrafo reafirma la aplicación del principio de "vinculación efectiva" a los intereses al atribuirse al establecimiento permanente sólamente los ingresos que obtiene por el desarrollo de su actividad así como los producidos por lo capitales efectivamente vinculados al mismo.

Entre los convenios de doble imposición suscritos por España, tenemos al respecto ciertas particularidades como el caso del *Convenio con Italia* el cual señala para estos casos que los intereses son gravables según la "propia legislación interna" del Estado Contratante en que se encuentre ubicado el establecimiento permanente o base fija. Así mismo, el *Convenio con los Países Bajos* en el punto IX de su Protocolo excluye expresamente la "vis atractiva" del establecimiento permanente.[222] De otro lado, el *Convenio con Estados Unidos* introduce y utiliza muy sutílmente en el párrafo 5 de su artículo 11, tanto el presente como el pasado cuando señala que "las disposiciones de los apartados 1, 2 y 3 no serán aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, ejerce *o ha ejercido* en el otro Estado contratante... presta *o ha prestado* unos servicios personales independientes...".[223]

---

222 Efectivamente, el Punto IX del Protocolo establece lo siguiente: "Cuando una empresa de uno de los Estados tiene en el otro Estado un establecimiento permanente, este último Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los intereses pagados por la Empresa a las personas que no sean residentes de este último Estado, a menos que la deuda que da origen a los intereses esté relacionada con este establecimiento permanente y tales intereses se soporten por el mismo establecimiento".

223 Al respecto ver: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de los intereses en el Convenio con los Estados Unidos*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal S.A., Madrid, 1991, págs. 255 a 257. Así mismo puede verse: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta,* op. cit., pág. 64; *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal Nº 18, op. cit., págs. 47-49; OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 3; y EGUINOA, María: *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos,* op. cit., págs. 96-97.

Cabe añadir que diversos convenios no mencionan en el párrafo en cuestión a las bases fijas (*Convenios con Países Bajos, Ecuador, U.R.S.S. entre otros*), salvo que, a pesar de ser conceptos distintos, se haya considerado al momento de elaborar el convenio, como incluido dentro del término "establecimiento permanente".

Finalmente, a excepción de los *Convenios con Checoslovaquia, Hungría, Polonia y Bulgaria*, todos los demás convenios incluyen el párrafo 5 del Modelo de la O.C.D.E. que establece el principio de que el Estado fuente de los intereses es el Estado de residencia del deudor de los mismos. Así mismo, también establece una derogación del mencionado principio cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos. En estos casos, dichos intereses se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cánones.

Refirámonos ahora al tratamiento dado a los cánones en relación con los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición suscritos por España. Al igual que con las demás clases de renta ya estudiadas, no es nuestra intención realizar un análisis del tratamiento general otorgado a los cánones en los diversos convenios ya que no es ese el objetivo de este apartado. Tan sólo nos interesa conocer las reglas de juego existentes en los convenios, con respecto a los cánones, aplicables a los establecimientos permanentes.[224]

---

224 Ver: ALBI IBAÑEZ Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs. 229-231; DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 268-271 y Vol. 3, op. cit., págs. 39-43; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., págs. 554-560; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 180-185; FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Régimen tributario de dividendos y cánones...*, op. cit., págs. 236 y ss; y DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 166.

En primer lugar, debemos señalar que en general, los convenios firmados por España contienen en relación a los cánones, ciertas particularidades distintas a las del Modelo de la O.C.D.E. Estas son las siguientes:

a) Como se recordará, el párrafo 1 del artículo 12 del Modelo de la O.C.D.E. establecía la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, con la única excepción de los supuestos de vinculación efectiva del bien o derecho generador de los cánones a un establecimiento permanente (párrafo 3). Pues bien, salvo en los *Convenios con Hungría y Bulgaria,*[225] dicho principio se quiebra en los convenios de doble imposición suscritos por España.[226] Esto debido a la tradicional

---

225 De la Villa comenta, refiriéndose al Convenio con Hungría aunque puede aplicarse también al de Bulgaria, lo siguiente: "El criterio adoptado, de aplicación recíproca, beneficia inicialmente a España, pues es de prever que las transferencias que determinan el pago de cánones se produzcan con mayor intensidad desde nuestro país hacia Hungría que lo contrario. No obstante, no deja de sorprender el giro total que la adopción de tal criterio supone respecto de la postura tradicional mantenida por España, defensora a ultranza de la tributación en la fuente. La futura incorporación de nuestro país a la Comunidad Económica Europea (el Tratado se firmó en 1984), la necesidad de armonización de la fiscalidad (directa e indirecta) de los Países miembros de dicho Ente, y la transformación paulatina de nuestra tributación hacia una mayor importancia de los criterios del domicilio frente a los de la fuente, pudieron haber influido en la configuración de este precepto. Sintomático es, sin embargo, que Tratados suscritos posteriormente volviesen a recoger la dualidad de tributación en favor de los dos Estados contratantes, el de la fuente y el del domicilio; ello refleja que cada uno de los Convenios suscritos obedece a presupuestos (jurídicos, económicos y políticos) distintos y a conyunturas diversas" (DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 3, op. cit., págs. 41-42).

226 Los *Convenios con la U.R.S.S., Polonia y México* excluyen de la tributación en la fuente los cánones derivados de derechos de autor, salvo los devengados por películas cinematográficas o cintas de video para televisión. Así mismo, los *Convenios con Canadá y Checoslovaquia* establecen que los cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (excluidos los cánones por películas cinematográficas y por trabajos relativos a filmes o cintas de video para su empleo en relación con la televisión), sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. De otro lado, el *Convenio con Noruega* establece que los beneficios procedentes de la enajenación de derechos o bienes recogidos en la definición de canon serán gravables únicamente en el Estado de residencia del cedente, no considerándose, a tales efectos, como venta cualquier enajenación en la que su precio no figure en el momento de formalizarse el contrato de una manera cierta, determinada y expresada en unidades monetarias. Por último, el *Convenio con Holanda* señala que las cantidades procedentes de la enajenación de los dere-

posición de España como país importador de tecnología y asistencia técnica. El pago de cánones efectuados por España, aconsejaba la quiebra del principio de imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, para optar por un sistema de imposición compartida entre el Estado de residencia del beneficiario efectivo y el Estado de procedencia de los cánones o Estado fuente, aplicando límites al derecho de imposición de este último. De allí la reserva efectuada en este punto por España al Modelo de la O.C.D.E. manifestando su derecho a gravar los cánones en la fuente.[227]

b) El sistema de imposición compartida impone su limitación en la fuente. Ello exige que el perceptor de los cánones sea el beneficiario efectivo. Por ejemplo, el *Convenio con Ecuador* en párrafo especial (párrafo 4 de su artículo 12) subraya la aplicación de la norma cuando el perceptor de los cánones sea el beneficiario efectivo. También los *Convenios con Hungría y Bulgaria* al establecer el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del perceptor de los cánones, señalan que dicho perceptor sea el beneficiario efectivo. Tanto el *Convenio con Ecua-*

---

chos o bienes recogidos en la definición de canon, sólo se someterán a imposición en el Estado de residencia del cedente. Singularmente, el *Convenio con Ecuador* señala en su párrafo 1 del artículo 12 la tributación en el Estado de residencia del perceptor de los cánones "según la legislación del mismo".

227 Con respecto al sistema de "imposición exclusiva" de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, señala Fernández Pérez que "este sistema, perfectamente adecuado a los países exportadores de tecnología, suscitó, desde un principio, la oposición de aquellos países que dentro del área de la OCDE podían considerarse como importadores de tecnología, y así en el modelo de 1963, se estableció una 'Derogación especial en favor de ciertos países', con el siguiente tenor: 'Los siguientes Estados miembros: España, Grecia, Portugal y Luxemburgo, estiman que no les es posible renunciar completamente a la imposición en la fuente de los cánones procedentes de su territorio que se paguen a residentes en el extranjero. Están, sin embargo, dispuestos a limitar su imposición en la fuente sobre estos cánones, al 5 por 100 como máximo de su importe bruto. Por su parte, los otros Estados miembros se declaran dispuestos a reconocer a los Estados mencionados en el número anterior, en los Convenios bilaterales y a condición de reciprocidad, un derecho limitado en la forma descrita'. En el Modelo de 1977 se suprimió la 'derogación especial' formulando España la correspondiente 'reserva' al artículo..." (FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Régimen tributario de dividendos y cánones...*, op. cit., págs. 236-237). Como puede apreciarse con respecto a estas rentas, es decir, los cánones, vemos como volvemos al problema de las dos filosofías o sistemas contrapuestos: el de los países desarrollados con el criterio del gravamen en residencia y el de los países en vías de desarrollo con el criterio de la fuente.

dor como el *Convenio con México* se refieren a "cánones o regalías" en el título de sus respectivos artículos.

c) El hecho imponible es la percepción de la renta proveniente del uso o la cesión del uso de un bien o derecho patrimonial. El problema surge cuando el Convenio incluye la "asistencia técnica" ya que ello requiere determinar este concepto.[228] Al respecto, cabe indicar que los *Convenios con Brasil, Italia, Marruecos, Suecia, Estados Unidos,*[229] *India y Australia* incluyen dentro del concepto de canon el de la "asistencia técnica" aunque algunos convenios no la denominen así. Sólo en los casos de *Brasil, Suecia, Estados Unidos e India* se denomina de forma concreta.[230] En cambio el *Convenio con Marruecos* circunscribe el término a una modalidad específica de asistencia técnica como es la de los estudios técnicos o económicos. En el *Convenio con Italia* se circunscribe a la modalidad de estudios de carácter industrial o comercial. Por último,

---

228 Sobre el concepto de asistencia técnica y su problemática en los Convenios, ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España,* op. cit., págs. 183-185; DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 261-164; y FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Régimen tributario de dividendos y cánones...* op. cit., pág. 247.

229 Sobre el *Convenio con Estados Unidos*, ver: POMBO GARCIA, Fernando: *Régimen fiscal de los royalties y de la propiedad intelectual e industrial*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal S.A., Madrid, 1991, págs. 267-278. Además véase: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta,* op. cit., págs. 64-65; *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal N° 18, op. cit., págs. 49-52; OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., págs. 3-4; y EGUINOA, María: *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos,* op. cit., págs. 97-98.

230 El *Convenio con Estados Unidos* no define lo que se entiende por "asistencia técnica". En cambio, el *Convenio con la India* la denomina, al parecer, como "servicios técnicos" y los diferencia del concepto de cánones ya que define de una manera a éstos en su párrafo 3 del artículo 13 y a continuación en el párrafo 4 define de otra manera lo que se entiende por "pagos por servicios técnicos". Por esto último entiende "las cantidades de cualquier clase pagadas a una persona, distintas de las pagadas a los propios empleados del pagador y de las pagadas a personas físicas por los servicios personales independientes a que se refiere el artículo 15, en contraprestación de servicios técnicos o de consultoría, incluida la provisión de los servicios de personal técnico o de otro tipo".

el *Convenio con Australia* incluye entre el significado del término "cánones" a "las prestaciones de asistencia que tengan carácter auxiliar y subordinado respecto de, y que se presten para permitir la aplicación o disfrute de los bienes o derechos mencionados en el epígrafe a) (el uso o el derecho al uso de derechos de autor, patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, marcas comerciales u otros bienes o derechos similares), los equipos mencionados en el epígrafe b) o los conocimientos o informaciones mencionados en el epígrafe c)". Estos dos epígrafes incluyen el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos así como la cesión de conocimientos o informaciones científicos, técnicos, industriales o comerciales.

d) Es necesaria la localización de la fuente de los cánones. La mayoría de convenios, en los que se comparte la tributación de la renta entre ambos Estados, incluyen un apartado que regula este punto.

e) El tipo limitado en la fuente varía, en porcentaje, dependiendo de la clase de bien o derecho transferido. En varios convenios se favorece los intercambios culturales. De allí que sus elementos representativos estén exentos de tributación en la fuente o tributen a un tipo más bajo.

f) Por último, las Autoridades competentes deben de regular la aplicación de los mencionados límites de imposición en la fuente.

En segundo lugar, con respecto a los establecimientos permanentes, que son los que nos interesan, debemos indicar que la totalidad de los convenios firmados por España sigue al Modelo de la O.C.D.E. en los aspectos referentes a la incidencia del establecimiento permanente. Efectivamente, todos los convenios recogen el párrafo 3 del artículo 12 del Modelo el cual señala que en el Estado fuente los cánones quedan sujetos como rentas de un establecimiento permanente situado en el mismo, propiedad del beneficiario residente del otro Estado Contratante, en la medida en que se deriven de derechos o bienes que formen parte del activo de dicho establecimiento permanente o de una base fija, o que de alguna manera se encuentren efectivamente vinculados. De ser así se aplicarán los artículos 7 (beneficios empresariales) o 14 (trabajos independientes) según sea el caso. Por tanto, el importe de los cánones se imputará al establecimiento permanente, gravándose sin limitaciones en el Estado don-

de se encuentre situado.[231] Al respecto, González Poveda señala que "paradójicamente, esta vinculación que supone una imposición plena en el Estado de la fuente puede producir una imposición más beneficiosa para la entidad no residente. Al integrarse el canon entre los ingresos del EP se integran al mismo tiempo los costes y se grava la renta neta derivada del canon, en lugar de su importe bruto que es la base imponible de la imposición en la fuente. Esto resulta particularmente cierto en los arrendamientos de equipos industriales en los que la amortización y los gastos financieros tienen un peso muy elevado sobre el alquiler bruto".[232] Cabe mencionar que el *Convenio con Italia* en lugar de remitir al artículo referente a los beneficios empresariales o al de trabajos independientes, señala que "en estos casos, los cánones pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante *según su propia legislación interna*".

Así mismo, todos los convenios salvo los de *Hungría, Marruecos, Filipinas, y Bulgaria*, definen cuándo los cánones se consideran procedentes de un Estado Contratante e incluyen un párrafo que así lo señala.[233] El establecimiento de una imposición en la fuente obliga a definir pues esta cuestión. Como se recordará, lo mismo es de aplicación para los intereses (párrafo 5 del artículo 11 del Modelo de la O.C.D.E.). Por

---

231 Al igual que en el caso de los intereses, el *Convenio con Estados Unidos* incluye con cierta sutileza en el párrafo 4 de su artículo 12, el verbo en pasado cuando señala que no serán aplicables las disposiciones de los apartados 1 y 2 si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, "ejerce o *ha ejercido* en el otro Estado contratante... presta o *ha prestado* unos servicios personales independientes...". Así mismo, los *Convenios con Marruecos, U.R.S.S. y Ecuador* no mencionan a las bases fijas.

232 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., pág. 559.

233 El *Convenio con México* señala en el punto 6 de su Protocolo lo siguiente: "En relación con... el párrafo 6 del artículo 12, se acuerda que los Estados Contratantes deberán aplicar estas disposiciones de conformidad con los Comentarios del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 realizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, extendiendo su aplicación al supuesto previsto en el inciso c) del párrafo 25 de dichos Comentarios al artículo 11, en la medida en que los conceptos correspondientes sean deducibles para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente". Queremos señalar que en el Modelo de 1992, el párrafo 25 de los Comentarios al artículo 11 del Modelo de 1977 ha sido reenumerado y por lo tanto ahora es el párrafo 27. Su contenido no ha sido enmendado ni reemplazado, por lo que no ha variado.

lo tanto, se establece que los cánones se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o una persona residente del mismo. Pero cuando el deudor pagador de los cánones, sea o no residente de un Estado Contratante, tiene en uno de los Estados un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se ha contraido la obligación de pago y el canon es soportado por dicho establecimiento permanente o base fija, entonces el canon se considera procedente del Estado Contratante en que está situado el establecimiento permanente o base fija.[234]

7. Ganancias de capital.

Veamos brevemente el tratamiento dado a las ganancias de capital en relación con los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición suscritos por España.[235] Al igual que con las demás clases de renta ya estudiadas, no es nuestra intención realizar un análisis del tratamiento general otorgado a las ganancias de capital en los diversos con-

---

234 Fernández Pérez menciona al respecto lo siguiente: "En consecuencia, el precepto no se aplica a los cánones pagados por un residente de un tercer Estado, pero, y a diferencia de lo que sucedía en materia de dividendos, si el deudor de los cánones residente de un tercer Estado, tiene en el Estado contratante, donde no reside el perceptor, un establecimiento permanente (o una base fija) 'usuario' del canon y que soporte su pago, el canon se considera procedente del Estado donde esté situado el establecimiento permanente, y, por ende, es de aplicación el artículo". Y agrega acertadamente el referido autor que "los cánones han de ser pagados a un residente de un Estado contratante, por tanto, y al igual que sucedía en materia de dividendos... el precepto no es de aplicación a los cánones procedentes de un Estado contratante atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante" (FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Régimen tributario de dividendos y cánones...*, op. cit., pág. 238). Sobre lo mismo, González Poveda nos pone un caso: "Por ejemplo, si un EP en España de una sociedad residente en Alemania paga un canon soportado como gasto por el EP, el canon se considera de fuente española y Alemania (Estado de residencia del pagador) no podría hacer retención de impuesto alguno sobre el canon. De la misma forma, un canon pagado por un EP de una empresa española, situado en Alemania, no estaría sujeto a la ley fiscal española" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., pág. 558).

235 Cabe mencionar que el *Convenio con la U.R.S.S.* denomina a estas rentas en su artículo 11 como "Ganancias derivadas de la enajenación de bienes". Así mismo, el *Convenio con Australia* las denomina en su artículo 13 simplemente como "Enajenación de bienes".

venios ya que no es ese el objetivo de este apartado. Tan sólo nos interesa conocer las reglas de juego existentes en los convenios, con respecto a estas rentas, aplicables a los establecimientos permanentes.[236]

Puede decirse que todos los convenios recogen el segundo párrafo del artículo 13 del Modelo, es decir, el caso de las ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o que pertenezcan a una base fija situados en un Estado distinto de aquél en el que esté situada la empresa o que radique el profesional que los utilice para sus actividades, incluyéndose las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de la base fija. En estos casos se someten a imposición en el Estado Contratante en que se encuentre situado el establecimiento permanente o la base fija.

Entre las particularidades al respecto debemos mencionar el *Convenio con Austria* en el que se otorga la facultad exclusiva de gravamen al Estado en donde está situado el establecimiento permanente. Así mismo, el *Convenio con Bélgica* a efectos de determinar las ganancias, se remite al artículo 7 (beneficios empresariales), párrafos 2 y 3. Por lo tanto, se utilizan los criterios aplicables a los beneficios empresariales sin que esto signifique considerar a las ganancias de capital como si fueran dichos beneficios. Es así que se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que cabría imputarle si fuera una empresa distinta y separada (principio de contabilidad separada), así como permitírsele la deducción de gastos efectuados para los fines del mismo, comprendiendo los gastos de dirección y generales de administración para determinar sus beneficios.

Además caben señalar otras particularidades como son las siguientes:

---

236 Ver: ALBI IBAÑEZ Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs. 233-236; DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 284-287 y Vol. 3, op. cit., págs. 43-49; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., págs. 551-554; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 162-163; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Ganancias de Capital...*, op. cit., págs. 276-281; y DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 280-286.

- En el *Convenio con Estados Unidos,*[237] el punto 10.b) de su Protocolo establece lo siguiente: "En relación con el artículo 13 (Ganancias de capital)... b) En relación con el apartado 3, se entenderá que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles afectos a un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga o haya tenido en el otro Estado contratante y que se retiren de ese otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante con arreglo a su legislación, pero solamente respecto de las ganancias originadas hasta el momento de la salida del bien de su territorio, y pueden también someterse a imposición en el Estado contratante mencionado en primer lugar con arreglo a su legislación, pero solamente respecto de las ganancias originadas con posterioridad a esa salida".[238]

En relación con este Punto, la Instrucción del "Inland revenue service" se limita a indicar, de una manera insuficiente y equivocada inclusive, lo siguiente: "La disposición 10.(b) del Protocolo dispone que la retirada de bienes muebles en un Estado Contratante por parte de una

---

237 Curiosamente dicho Convenio identifica las ganancias de capital con el propio concepto de canon (artículo 12, párrafo 3, parte final). De esta manera, las plusvalías obtenidas por la enajenación de los bienes o derechos calificados como cánones, tributarán de acuerdo a las normas contenidas en el artículo 13, si el precio se determina con arreglo a parámetros distintos de su productividad, uso o transmisión. Cuando el precio sea fijado de acuerdo con uno de los criterios mencionados, la renta obtenida tributará como canon.

238 La Instrucción del "Inland revenue service" sobre este Convenio, pone un ejemplo sobre la aplicación del párrafo 3 cuando se liquida la totalidad de la empresa: "si el activo de una empresa en Delaware, incluyendo su sucursal (establecimiento permanente) en España, se vende completamente y se liquida la empresa, las ganancias imputables a la enajenación de dicha sucursal pueden someterse a imposición en España". Al respecto, González Poveda comenta, de manera acertada en nuestra opinión, lo siguiente: "Esta interpretación de la ley española es correcta siempre que la sociedad de Delaware liquide los activos del establecimiento permanente en España y los venda a un tercero. La mera venta de las acciones de la sociedad propietaria del establecimiento permanente no tiene ninguna incidencia fiscal en relación con el establecimiento permanente que sigue perteneciendo a la misma persona jurídica, no produciendo por esta venta un incremento de patrimonio en España por una presunta enajenación del establecimiento permanente. En definitiva, sólo la liquidación de los activos del establecimiento permanente o de la totalidad del mismo da lugar a una ganancia de capital sometida a imposición en España" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América,* Tribuna Fiscal Nº 18, op. cit., pág. 53).

empresa del otro Estado Contratante puede considerarse como una enajenación de estos bienes y someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, en una cuantía igual a las ganancias que se han producido hasta la fecha del traslado. En este caso, la imposición correspondiente al Estado de residencia de la empresa estaría limitada a las ganancias que se han producido después de dicha fecha de traslado del otro Estado Contratante. Esta disposición *unifica la práctica española de someter a imposición en estos casos las ganancias obtenidas, pero no realizadas* (el subrayado es nuestro), y la práctica estadounidense, de acuerdo con el artículo 864 (c)(7) del Código, de someter a imposición las ganancias realizadas sobre bienes previamente retirados de una actividad comercial o mercantil en los Estados Unidos. De acuerdo con esta formulación de compromiso, cada Estado Contratante limitará la imposición sobre los residentes del otro Estado Contratante a las ganancias producidas mientras los bienes están en su territorio".[239]

---

239 Ibid., loc. cit. En la nota 22 del referido trabajo, el citado autor critica la Instrucción en este punto indicando que en la legislación española, "el mero hecho de transferir al extranjero los activos de un establecimiento permanente no es un supuesto de alteración patrimonial susceptible de generar un incremento de patrimonio sujeto al Impuesto sobre Sociedades o al I.R.P.F. El art. 304 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades bajo el título de 'reexportación de elementos importados' considera que ha habido alteración patrimonial, 'si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente'. El precepto es claramente contra ley, puesto que en ninguna manera puede asimilarse esta reexportación a una enajenación, ni aparece comprendida en las leyes del I.R.P.F. o del Impuesto sobre Sociedades como un supuesto específico de alteración patrimonial. De hecho creemos que esta disposición jamás se ha aplicado en la realidad, por lo que sorprende la afirmación de que la práctica española es someter a imposición estas ganancias". Sobre el *Convenio con Estados Unidos* y las ganancias de capital ver: DE LUIS DIAZ MONASTERIO-GUREN, Felix: *El Derecho a gravar las ganancias de capital*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal S.A., Madrid, 1991, págs. 281-296; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta,* op. cit., págs. 65-66; *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal, Nº 18, op. cit., págs. 52-55; OLALDE MARTIN, Tomás y otros: *El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, op. cit., pág. 4; y EGUINOA, María: *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos,* op. cit., págs. 98-99.

De otro lado, el párrafo 3 del artículo 13 del Convenio en cuestión añade, como lo ha venido haciendo en los demás artículos referentes a dividendos, intereses y cánones, después de la expresión "un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga" (en el otro Estado contratante), la expresión "o haya tenido", conteniendo una modificación similar con respecto a las bases fijas. Esta modificación amplía el ámbito de aplicación del artículo ya que aunque el concepto no es muy preciso, puede pensarse en bienes que estén afectos a un establecimiento permanente sin que formen parte de su activo. A modo de ilustración, De Luis hace referencia a la definición de afectación de elementos patrimoniales a una explotación económica contenida en el artículo 12 del Reglamento del IRPF, lo que en la actualidad se encuentra contenido en el artículo 6 de la nueva Ley del IRPF.[240]

- Tanto los *Convenios con Ecuador y la U.R.S.S.* omiten mencionar a las bases fijas.

- El *Convenio con Australia* en el párrafo 2 de su artículo 13, no menciona a los bienes muebles como sí lo hace el Modelo, sino que introduce la expresión "bienes distintos de los bienes inmuebles a que se refiere el artículo 6" que formen parte del activo de un establecimiento permanente. Creemos que esta expresión es más correcta que la simple referencia a "bienes muebles". Además va más de acorde con lo señalado por los Comentarios del Modelo de la O.C.D.E. para el cual, la expresión "bienes muebles" comprende todos los bienes distintos de los inmuebles comprendidos en el párrafo 1.[241] Este criterio es mantenido también por el Modelo de 1992.

Finalmente, cabe añadir que, a excepción del *Convenio con Austria*, prácticamente todos los convenios de doble imposición recogen el sistema de tributación compartida establecida por el párrafo 1 del artículo 13 del Modelo.[242] El mencionado párrafo señala que las ganancias de ca-

---

241 DE LUIS DIAZ MONASTERIO-GUREN, Felix: *El Derecho a gravar las ganancias de capital*, op. cit., pág. 289.

242 Ver el punto 24 de los Comentarios al artículo 13 del Modelo (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., pág. 164).

243 El *Convenio con Austria* atribuye al Estado en donde los bienes se encuentren situados el derecho de gravamen exclusivo. Así mismo, otros convenios introducen cier-

pital que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Esto último es muy importante con respecto a los establecimientos permanentes ya que como se recordará, de acuerdo a lo que especifica el párrafo 4 del artículo 6 del Modelo, en concordancia con el ya mencionado párrafo 1 del artículo 13 del mismo, será de aplicación el indicado párrafo 1 a los bienes inmuebles que conformen el activo de una empresa o que se utilicen para el ejercicio de trabajos independientes. En relación con los establecimientos permanentes ya se mencionó que aquí el Modelo rompe con el criterio de la vinculación efectiva aplicable a dichos establecimientos. Por lo tanto, en el caso de bienes inmuebles situados en un Estado Contratante pero que pertenecen al activo de un establecimiento permanente de una empresa de este Estado, situado en el otro Estado Contratante, se someterán a imposición en el primer Estado Contratante, es decir, en aquel Estado en el que se encuentren situados los bienes inmuebles y en el que resida el beneficiario de la renta.

8. Otras rentas.

Respecto a las denominadas "otras rentas" y los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición suscritos por España,[243] al igual que con las demás clases de renta ya tratadas, veamos cuales son las reglas de juego existentes en los convenios aplicables a los establecimientos permanentes.[244]

---

tas matizaciones como por ejemplo, el *Convenio con Estados Unidos*, en el Punto 10.a) de su Protocolo, indica que, a efectos del artículo 13, tendrán la consideración de bienes inmuebles situados en los Estados Unidos, los "intereses en bienes inmuebles" situados en los Estados Unidos.

243 Cabe señalar que algunos convenios como, por ejemplo, el *Convenio con Australia, el Convenio con Bélgica* y el *Convenio con Portugal* denominan a estas rentas como "Rentas no mencionadas expresamente". El nuevo *Convenio con Portugal* hecho en Madrid el 26.10.1993, utiliza, al igual que el Modelo de la O.C.D.E., la expresión "otras rentas" en su artículo 22 (Convenio publicado en el BOLETIN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES - CONGRESO DE LOS DIPUTADOS, Núm. 74-1, de 7 de febrero de 1994).

244 Ver: ALBI IBAÑEZ Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España...*, op. cit., págs.

En primer lugar, la mayoría de convenios han optado por la regla del artículo 21, párrafo 1 del Modelo, de atribuir respecto a estas rentas residuales, un derecho exclusivo de gravamen al Estado en donde reside el beneficiario. Las excepciones son las siguientes:

- El *Convenio con Brasil* establece que estas rentas "pueden someterse a imposición en los dos Estados Contratantes".

- Así mismo, el *Convenio con Canadá* señala que pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario y también en el Estado Contratante de donde procedan "y según la legislación de este Estado".[245]

- El *Convenio con Filipinas* establece en una norma muy simple el criterio de exclusividad, añadiendo que "sin embargo, si estas rentas proceden de fuentes situadas en el otro Estado contratante, pueden someterse también a imposición de acuerdo con la legislación de ese otro Estado".

- El *Convenio con Bélgica* incluye el supuesto de que las rentas, así se encuentren recogidas en un artículo concreto, sean de naturaleza diferente. Esto último también es adoptado por el *Convenio con el Reino Unido*. Además, para evitar los casos en que las rentas pudieran quedarse sin gravar, subordina la aplicación del criterio de exclusividad a que estas rentas se encuentren "sometidas a imposición en este Estado".

257-258; DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 363-366; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., págs. 570-571; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Ganancias de Capital...*, op. cit., págs. 281-285; y DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 109-110.

245 El Protocolo del *Convenio con Canadá*, en su Punto 5, establece una particularidad al respecto cuando indica que las rentas que un residente de España perciba de una fiducia o herencia yacente residente del Canadá pueden someterse a imposición en el Canadá, de acuerdo con su legislación. En el caso que las mencionadas rentas tributasen en España, el tributo exigido no podrá exceder del 15 por 100 de su importe bruto. Así mismo, el *Convenio con Portugal* introduce un párrafo que establece que las rentas pagadas al partícipe no gestor en una cuenta en participación serán sometidas a imposición con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10 referente a los dividendos.

- El *Convenio con México* añade un tercer párrafo en el que se permite la imposición en el otro Estado Contratante cuando un residente de un Estado Contratante perciba rentas no mencionadas en los artículos anteriores del Convenio y que provengan de este otro Estado contratante. Por lo tanto la exclusividad sólo afecta a las rentas que provengan de terceros Estados como es lógico. Igualmente, el *Convenio con Australia* admite norma parecida al indicar en un párrafo aparte que las rentas obtenidas por un residente de uno de los Estados Contratantes de fuentes situadas en el otro Estado Contratante "pueden también someterse a imposición en ese otro Estado". Por lo tanto, la exclusividad, como en el caso de México, es aplicable sólo para rentas que provengan de terceros Estados. De allí que en el primer párrafo de estos dos convenios se haya omitido la frase "cualquiera que fuese su procedencia", frase que sí aparece en el Modelo.

- El *Convenio con China* no incluye en su artículo 22 la exclusividad de gravamen en el Estado de residencia del beneficiario sino que admite la potestad compartida de gravamen para aquellas rentas no mencionadas en anteriores artículos y "procedentes del otro Estado contratante". Así mismo, añade un párrafo 2 referido a las rentas que provengan de fuentes situadas en terceros Estados, es decir, de "fuentes situadas fuera del otro Estado contratante", las cuales sí se someterán a imposición de manera exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario.

En segundo lugar, no todos los convenios incluyen el segundo párrafo del artículo 21 del Modelo, es decir, la excepción a la regla general del párrafo 1 de atribuir, respecto a estas rentas residuales, un derecho exclusivo de gravamen al Estado en donde reside el beneficiario. Solo los Convenios firmados con *Checoslovaquia, Italia, Polonia, Reino Unido, Rumanía, Suecia, Marruecos, Estados Unidos, Hungría, Luxemburgo, Tunez, Ecuador, India, México, China y Australia* recogen la excepción que consiste en la aplicación de las normas correspondientes a los beneficios empresariales o a las rentas de actividades profesionales cuando la renta no especificada, excluyendo las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2 del artículo 6 (rentas inmobiliarias), aparezca vinculada de manera efectiva a un establecimiento permanente o a una base fija que la persona residente en uno de los Estados Contratantes posea en el otro Estado Contratante.

Como particularidades al respecto, tenemos las siguientes:

- En el *Convenio con Italia*, se remite a la legislación interna del Estado de la fuente. Así mismo, no recoge la excepción aplicable a los bienes inmuebles.[246]

- El *Convenio con Marruecos* no determina en concreto el régimen de aplicación en el caso de establecimiento permanente o base fija situados en el otro Estado Contratante.

- Así mismo, el *Convenio con Estados Unidos* mantiene en este artículo, en relación a los establecimientos permanentes y a las bases fijas, la referencia expresa a distintos tiempos: "...si el beneficiario efectivo de las rentas... realiza o *ha realizado*... presta o *ha prestado* servicios personales...". Por lo tanto, "excluye de la categoría de 'otras rentas' no solo las rentas vinculadas a un establecimiento permanente o a una base fija de negocios *existente*, sino también aquellas rentas que estuviesen vinculadas a un establecimiento o base fija que existía anteriormente.[247]

Por último, queremos hacer una breve referencia sobre los denominados "agentes mediadores". Esto debido a la relación que estos agentes mediadores o comisionistas puedan tener con los establecimientos permanentes. Además, casi la totalidad de los convenios no recogen un precepto especial sobre esta categoría de rentas, es decir, las comisiones, por lo

---

246 Diversos convenios omiten la exclusión de las rentas inmobiliarias de entre aquellas rentas atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija y, por lo tanto, exceptuadas del concepto de otras rentas. Así, tenemos los *Convenios con Australia, Reino Unido, Rumanìa, Suecia, y Marruecos* los cuales tampoco recogen la excepción aplicable a los bienes inmuebles.

247 MOLINA GOMEZ-ARNAU María Pilar: *Otras rentas*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal S.A., Madrid, 1991, págs. 356-357. En este trabajo que recomendamos revisar, se hace un estupendo recorrido de todas las categorías de rentas mencionadas en el Convenio "a fin de ir trazando por exclusión el verdadero perfil del artículo 23" del Convenio con Estados Unidos. Además ver: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta,* op. cit. pág. 67; y del mismo autor: *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal Nº 19, op. cit., pág. 47.

que se deberá entender que en estos casos se encuentran incluidas en el artículo dedicado a "otras rentas".

Como ya se indicó en su momento, el Modelo se refiere indirectamente a los agentes mediadores cuando define a los establecimientos permanentes en su artículo 5, en especial, en los párrafos 5 y 6 de dicho artículo. Existirá establecimiento permanente cuando una empresa residente de un Estado Contratante opere en otro Estado Contratante por intermedio de un corredor, comisionista general o cualquier otra clase de agente que opere por cuenta ajena, es decir, en nombre de la empresa. Si actúa por cuenta propia, es decir, de manera independiente, no existirá establecimiento permanente. Pues bien, determinados convenios hacen una referencia específica de los agentes mediadores. Sólo los *Convenios con Austria, Francia, Portugal y Rumanía* contienen una norma específica respecto a los agentes mediadores y el tratamiento de las comisiones.

Otros convenios hacen referencia a estas rentas mencionándolas dentro de la categoría de "Trabajos independientes" ya sea para excluirlas, como es el caso del *Convenio con Canadá* (Punto 3 de su Protocolo) y el *Convenio con Suecia* (artículo XIV, ap. 3), o para incluirlas dentro de la mencionada categoría. Tal es el caso de los *Convenios con Noruega* (artículo 14, párrafo 2) y *Finlandia* (artículo 14, párrafo 2). De la Villa indica que "no obstante, en los casos de Canadá y de Suecia lo que se pretende es diferenciar el régimen aplicable a los Agentes mediadores, del atribuible a los profesionales liberales por cuenta propia. Aquéllos sólo tributan en Estado distinto del de su residencia si poseen allí una base fija".[248]

Como ya mencionamos, sólo los convenios con Austria, Francia, Portugal y Rumanía contienen normas expresas en relación a los agentes mediadores y el tratamiento a las comisiones en donde el establecimiento permanente tiene papel importante. El *Convenio con Austria* equipara estas rentas en su artículo 15 a beneficios empresariales, aplicando el artículo 7 como si se tratara de empresas mercantiles. El *Convenio con Francia* en su artículo 20 vincula la obligación de tributar a la residencia

248 DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., pág. 365.

en un Estado o a la percepción en éste de rentas por medio de establecimiento permanente o de una base fija. El mismo régimen se aplica tanto para Francia como para España.[249] Del mismo modo, el *Convenio con Portugal* mantiene el mismo criterio que el de Francia pero añade un segundo párrafo en el cual define al "agente mediador" como "toda persona que, bajo un estatuto independiente y mediante remuneración, trata de facilitar transacciones entre otras partes".

Finalmente, el *Convenio con Rumanía* indica una normativa más detallada y muy similar a la establecida para las ganancias de capital. En su artículo XIII, titulado "Comisiones", establece, entre otras cosas, la tributación en el Estado de la fuente por las rentas atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija que el comisionista tenga en este Estado. Así mismo, determina el origen de las rentas vinculándolas al deudor residente de un Estado o al establecimiento permanente o base fija pagadora de la renta. Define el término "comisiones" como aquellas "retribuciones pagadas a cualquier *persona* por los servicios por ella prestados en calidad de intermediario" añadiendo que el término no comprende las retribuciones pagadas a título de rentas derivadas de actividades independientes comprendidas en el artículo XV (profesiones independientes) o de rentas de profesiones dependientes comprendidas en el artículo XVI (profesiones dependientes). Hemos subrayado el término "persona" para recordar que ella, de acuerdo al artículo 3.c) del Convenio, comprende tanto a las personas físicas como a las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. Por lo tanto puede tratarse de una empresa dedicada a la prestación de servicios de intermediación residente en un Estado Contratante, con un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante (Estado de donde proceden las comisiones) dedicado a actividades industriales o comerciales con los que las comisiones pagadas se

---

249 El artículo 20 del *Convenio con Francia* señala lo siguiente: "Las rentas percibidas por los agentes mediadores, como remuneración de servicios prestados en el ámbito de sus actividades propias, se someten a imposición conforme a las reglas siguientes:
a) Se someten a imposición en España las rentas percibidas por medio de un establecimiento permanente o de una base fija, situados en España y que no procedan de un establecimiento permanente o de una base fija situados en Francia.
b) Se someten a imposición en Francia las rentas percibidas por medio de un establecimiento permanente o de una base fija, situados en Francia, así como las rentas percibidas por un residente de Francia y que no procedan de un establecimiento permanente o de una base fija situados en España".

encuentren efectivamente vinculadas. En este caso las comisiones tributarán en el Estado en donde este situado dicho establecimiento permanente.

9. El principio de no discriminación.

En relación al principio de no discriminación y los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición suscritos por España, veamos cuales son las reglas de juego existentes en los convenios aplicables a los establecimientos permanentes.[250]

La casi totalidad de los convenios han optado por la regla del artículo 24, párrafo 4 del Modelo, el cual señala en primer lugar, que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Y, en segundo lugar, añade que esta regla no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

Como ya se indicó en apartados anteriores, el objetivo de la norma es el de "suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes respecto de las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad en relación con los impuestos establecidos sobre actividades comerciales e industriales; y, segundo, evitar que las personas físicas de un Estado con establecimiento permanente en el otro Estado, obtengan ventajas superiores a los de los residentes de este último Estado a través del cúmulo de deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares que les serían concedidas, por un lado, en el Estado de que

---

250 Ver: ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España....*, op. cit., págs. 275-278; DE LA VILLA, José María: *Convenios Fiscales de doble imposición*, Tomo XIV, Vol. 1, op. cit., págs. 427-431; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tratados y Convenios Internacionales...*, op. cit., págs. 590-591; y PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 94.

son residentes por aplicación de la ley interna y, por otro, en el otro Estado en virtud del principio de igualdad de trato".[251]

Pocas son las particularidades en los convenios que debemos señalar. Estas son las siguientes:

- El *Convenio con Bélgica* admite (artículo 24, párrafo 4) que los beneficios imputables al establecimiento permanente del que dispone en un Estado Contratante una sociedad residente del otro Estado Contratante o un grupo de personas que tenga su sede de dirección efectiva en este último Estado, pueden someterse a imposición globalmente en el Estado en que radiquen y al tipo establecido en su legislación nacional, siempre que éste no exceda del tipo máximo que puede aplicarse a la totalidad o a una parte de los beneficios de las sociedades residentes en este primer Estado.

- El *Convenio con Suecia* incluye en el párrafo 3 de su artículo XXV, en concordancia con el Punto 5 de su Protocolo, que los establecimientos permanentes que en Suecia pueda tener una empresa española, no se beneficiarán de las deducciones que, en el caso de distribución de dividendos efectuada por la casa central, puedan gozar en casos similares las sociedades suecas.

- El *Convenio con la U.R.S.S.* subordina la aplicación del principio de no discriminación a los establecimientos permanentes, haciéndolo depender del tratamiento otorgado a un establecimiento permanente de un residente de un tercer Estado contratante con el que el Estado donde radica el establecimiento permanente tenga firmado un convenio.[252]

---

251 ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España....*, op. cit., pág. 276.

252 El *Convenio con la U.R.S.S.* en su artículo 21 párrafo 2, establece un tratamiento y una redacción diferente a la del Modelo de la O.C.D.E. El mencionado párrafo señala lo siguiente: "2. Un establecimiento permanente de un residente de un Estado contratante situado en el otro Estado contratante no será sometido en este otro Estado a una imposición superior o más gravosa, u obligación relativa a la misma, que aquella a la cual un establecimiento permanente que se encuentre en las mismas condiciones de un residente de un tercer Estado, con el cual el segundo Estado contratante tenga un Convenio para evitar la doble imposición en vigor, esté sometido.

- El *Convenio con la India* establece que "los establecimientos permanentes que una Empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades *en las mismas circunstancias o reunan las mismas condiciones*" (el subrayado es nuestro). Así mismo, el Convenio omite la segunda parte del párrafo 4 del Modelo referente a las deducciones personales y desgravaciones por cargas de familia. Cabe añadir que el punto 8 del Protocolo establece que "lo dispuesto en este apartado no impedirá a un Estado contratante gravar los beneficios de un establecimiento permanente que una empresa del otro Estado contratante posea en el Estado mencionado en primer lugar, a un tipo impositivo superior al aplicable a los beneficios de una empresa análoga de este último Estado, ni se entenderá contrario a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 7 (Beneficios Empresariales) del presente Convenio. Se entiende asímismo que un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante no será, en ningún caso, sometido a imposición en términos menos favorables que los aplicables a un establecimiento permanente de una empresa de un tercer Estado que realice las mismas actividades con arreglo al Convenio de doble imposición concluido entre el otro Estado contratante y ese tercer Estado".

- Curiosamente, el *Convenio con Australia* no incluye ningún artículo referente a la no discriminación. Tan sólo señala en su Protocolo que "si Australia concluyera posteriormente un Convenio con un tercer Estado incluyendo un artículo sobre no discriminación, Australia informará inmediatamente al Reino de España por escrito a través de los canales diplomáticos y entablará negociaciones con el mismo, a fin de disponer el mismo trato para el Reino de España que el que se haya dispuesto para este tercer Estado".

- Finalmente, el *Convenio con Estados Unidos* introduce en su artículo 25, párrafo 3, lo siguiente: "Este artículo no podrá ser interpretado en el sentido de impedir a cualquiera de los Estados contratantes la apli-

---

Las disposiciones de este párrafo no obligarán al otro Estado contratante a conceder a un establecimiento permanente de un residente del primer Estado contratante los beneficios fiscales otorgados a un establecimiento permanente de un residente de un tercer Estado en virtud de acuerdos especiales con este tercer Estado".

cación de la imposición a que se refiere el artículo 14 (imposición sobre sucursales)". Este párrafo ha sido objeto de crítica por parte de De Juan Peñalosa y Molina Gomez-Arnau, crítica que compartimos en relación al ya estudiado "branch tax" y el principio de no discriminación. Observan estos autores lo siguiente: "Si el 'branch tax' se configura como un impuesto de empresa que gravita sobre el propio establecimiento permanente o sucursal, creemos que se está incurriendo en discriminación contra el mismo. Es una opinión que ciertamente puede controvertirse desde la óptica norteamericana, pero a nuestro juicio se está gravando a la sucursal - impuesto normal más impuesto adicional- por encima del gravamen de una sociedad residente. Esta última estará sujeta a un 'withholding' sobre los dividendos, pero no se olvide, el 'withholding' no es un impuesto sobre la propia sociedad. El reconocimiento indirecto de este aspecto discriminatorio aflora en el artículo 25.3 del Convenio España-USA. En suma: el 'branch tax' es incompatible con los Convenios inspirados en el modelo de la O.C.D.E., o, al menos, así lo parece. Y así les ha parecido también a los legisladores norteamericanos que se han visto obligados a dictar aclaraciones sobre la aplicación de este impuesto en el caso de Convenios".[253]

Por último, queremos mencionar que sólo los *Convenios con Austria y la India* (además del *Convenio con Australia* que como ya mencionamos, no incluye el artículo referente a la no discriminación) no incorporan el párrafo 7 del artículo 24 del Modelo relativa a que el principio

---

253 Añaden estos autores lo siguiente: "En agosto de 1987 se publicó una circular en la que se pormenorizaban los países a los que, por ahora, no cabe aplicarles el impuesto (Alemania, Antillas Holandesas, Aruba, Austria, Bélgica, China, Chipre, Dinamarca, Egipto, Filipinas, Finlandia, Grecia, Holanda, Hungría, Islandia, Italia, Irlanda, Jamaica, Japón, Korea, Luxemburgo, Malta, Marruecos, Noruega, Pakistan, Reino Unido, Suecia y Suiza) y los que, por el contrario, toleran su exigencia (Australia, Barbados, Canadá, Francia, Nueva Zelanda, Polonia, Rumanía, Rusia y Trinidad). En este último caso, aplicarán las limitaciones establecidas en los Convenios para el gravamen en la fuente de los dividendos, equiparando las sucursales a 'una filial poseida al cien por cien' por la entidad titular. Nos parece que este listado de países obedece a una decisión unilateral de USA. Ignoramos cual ha sido o puede ser la reacción de 'la otra parte'" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"*, op. cit., pág. 307). Además ver: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal Nº 19, op. cit., págs. 49-50.

de no discriminación se extiende a todos los impuestos, lo cual significa la aplicación del mencionado principio sólo a los impuestos que se enumeran en el artículo 2 del Convenio, esto es, impuestos sobre la renta y el patrimonio y de "naturaleza idéntica o análoga que se establezcan...".

10. El establecimiento permanente en el Convenio de la C.E.E. relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

El denominado Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, firmado en Bruselas el 23 de julio de 1990, a pesar de estar destinado a "la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas", contiene en su Sección 2, artículo 4, una referencia al establecimiento permanente.[254]

Efectivamente, la Sección 2 trata sobre los "Principios aplicables en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas y de atribución de los beneficios a un establecimiento permanente". A nosotros nos interesará la segunda parte, es decir, la relativa a los establecimientos permanentes. Así, el artículo 4 del Convenio se refiere en su apartado 1) a los principios aplicables a las empresas asociadas[255] y el

---

254 El mencionado Convenio se hizo bajo el amparo del artículo 220 del Tratado de Roma según el cual, los Estados firmantes se comprometieron a entablar negociaciones encaminadas a asegurar, en favor de sus nacionales, la supresión de la doble imposición. El Convenio se encuentra publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 225/10, de 20 de agosto de 1990. Véase al respecto: SANCHEZ JIMENEZ, M. Angeles: *La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de las empresas comunitarias*, Impuestos N° 22, 1993, págs. 86 y ss.

255 El apartado 1) del artículo 4 del Convenio señala lo siguiente: "La aplicación del presente convenio se regirá por los principios siguientes:
1) Cuando:
a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante, o cuando
b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante,
y cuando en uno de estos casos las dos empresas, en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de

apartado 2) a los establecimientos permanentes. El artículo 4, apartado 2), establece lo siguiente: "La aplicación del presente convenio se regirá por los principios siguientes: ...2) Cuando una empresa de un Estado contratante ejerciere su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente que esté situado en este último, se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que hubiese podido realizar si hubiera constituido una empresa diferente que hubiera ejercido idénticas o análogas actividades en condiciones idénticas o análogas y que hubiera tratado con total independencia con la empresa de la que fuere establecimiento permanente".

Por lo tanto, cabe observar que el apartado 2) en cuestión no hace otra cosa que repetir básicamente el párrafo 2 del artículo 7 del Modelo de la O.C.D.E. referente a los beneficios empresariales.[256] Esto significa que el Convenio recoge, como también lo hace el Modelo de la O.C.D.E. que ya hemos comentado en su momento, el principio de "vinculación efectiva" el cual consiste, como se recordará, en atribuir al establecimiento permanente solamente los ingresos que obtiene por el desarrollo de su actividad así como los producidos por los capitales vinculados efectivamente a dicho establecimiento. Así mismo, también recoge el método de "contabilidad separada" al considerarla como una empresa "diferente" ("distinta y separada" en la versión en español).

---

no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravados consecuentemente."
Lo señalado en este apartado tiene también relación con los establecimientos permanentes ya que en la parte del Convenio destinada a "Declaraciones Comunes", la "Declaración relativa al punto 1 del artículo 4" indica lo siguiente: "Las disposiciones del punto 1 del artículo 4 se refieren tanto al caso de que se realice una transacción directamente entre dos empresas jurídicamente distintas como al caso de que se realice una transacción entre una de las empresas y el *establecimiento permanente* de la otra empresa situado en un tercer Estado contratante" (el subrayado es nuestro).

256 Se ha podido observar que el artículo 4 apartado 2) del Convenio en cuestión, en su versión española, adopta la traducción del texto francés del párrafo 2 del artículo 7 del Modelo de la O.C.D.E., es decir, que utiliza los términos "idénticas o análogas" (identiques ou analogues) en lugar de "mismas o similares", así como "empresa diferente" (enterprise distincte) en lugar de "empresa distinta y separada" que es la que nos trae la versión española. Cabe añadir que la versión en inglés sigue a la versión en español ya que utiliza los términos "distinct and separate enterprise" así como "same and similar activities... conditions...". Creemos que la versión española es más rica en contenido que la francesa.

D. LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN OTROS MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

1. Convención Modelo de las Naciones Unidas.

1.1. Los beneficios empresariales.

Con respecto a los beneficios empresariales denominados "beneficios de las empresas" por la Convención, la novedad más importante a nuestro parecer adoptada por el artículo 7 de la misma es la de ampliar para determinados casos el criterio de vinculación efectiva (llamado "principio de atribución" por los Comentarios de la Convención) aplicando el criterio de la vis atractiva o "fuerza de atracción".[257] Esta combinación de criterios, si se le puede denominar así, es lo que la doctrina ha denominado "tesis de la similitud" a la cual nos hemos referido cuando analizamos los diversos convenios de doble imposición firmados por España en lo que a beneficios empresariales se refiere. Como se recordará, esta tésis señala que además de asignar al establecimiento permanente los beneficios que le sean atribuibles, también se le asigna aquellos otros beneficios que se deriven de ventas de bienes o servicios o de operaciones comerciales de naturaleza idéntica o similar a las realizadas por dicho establecimiento.

Como se analizó en su momento, el Modelo de la O.C.D.E. en su artículo 7, recoge exclusivamente el principio de la vinculación efectiva que consiste en atribuir al establecimiento permanente sólo los ingresos que obtenga por el desarrollo de su actividad y los producidos por los capitales vinculados efectivamente al mismo. En cambio, el criterio de la vis atractiva atribuye al establecimiento permanente todas las rentas obtenidas en el territorio donde está ubicado, tanto si proceden de él como de cualquier otra actividad ejercida en dicho territorio, es decir, aunque el establecimiento no haya intervenido en su obtención. El establecimiento permanente se convierte pues en una especie de canal por el que pasan

---

257 Sobre el tratamiento de los beneficios empresariales en el Proyecto de la Sociedad de Naciones de 1928 así como en los modelos de México (1943) y Londres (1946), ver: DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 223-226.

diversas clases de rentas cuya única característica común es la de haberse obtenido en el mismo territorio en el que el establecimiento se encuentra ubicado. La denominada "tesis de la similitud" combina pues ambos criterios.

Efectivamente, el primer párrafo del artículo 7 de la Convención, además de reproducir el primer párrafo del artículo 7 del Modelo de la O.C.D.E., adiciona novedades importantes. Este párrafo establece lo siguiente:

"Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o *b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente*" (el subrayado es nuestro).

Como puede apreciarse, el párrafo en cuestión adopta el principio de vinculación efectiva (principio del establecimiento permanente denominado norma de "independencia" por los Comentarios de la Convención) aunque también aplica el criterio de la "fuerza de atracción" o de vis atractiva para determinados casos, dando como resultado la llamada "tesis de la similitud". La incorporación para determinados casos del criterio de la "fuerza de atracción" dió lugar a diversas discusiones en el seno del Grupo de Expertos ya que varios miembros de países en desarrollo querían la incorporación del principio de la "fuerza de atracción" mientras que diversos miembros de países desarrollados deseaban lo contrario. Se ve como las diferentes filosofías (fuente y residencia) sostenidas por los dos grupos de países seguian luchando por ver cual predominaba sobre la otra.

Así, varios miembros de países en desarrollo apoyaban al principio de la "fuerza de atracción", aunque limitándola a los beneficios de las empresas comprendidas en el artículo 7 del Modelo de la O.C.D.E. sin extenderla a las rentas de capital como dividendos, intereses y regalías, a

las que se aplicarían otras disposiciones de los acuerdos. También indicaron que con arreglo a esa norma, la empresa no tributaría por las ventas efectuadas mediante comisionistas independientes ni por las actividades de compra. Así mismo, señalaron que el criterio propuesto eliminaba algunos problemas administrativos, pues hacía innecesario determinar si ciertas actividades estaban o no relacionadas con el establecimiento permanente o si los ingresos eran atribuidos a ese establecimiento. Esto era de aplicación, especialmente, a las transacciones realizadas directamente por la oficina central en el país, pero de índole análoga a las que realizaba el establecimiento permanente.

De otro lado, algunos miembros de países desarrollados señalaron que se había comprobado que el criterio de la "fuerza de atracción" no resultaba satisfactorio y se había renunciado a ello en los acuerdos fiscales recientemente firmados por ellos, por estimar improcedente gravar los ingresos derivados de una actividad que no guardaba ninguna relación con el establecimiento y que no tenía en sí amplitud suficiente para constituir un establecimiento permanente. Además insistieron en la incertidumbre que ese enfoque crearía entre los contribuyentes.

Finalmente, despues de debatir la cuestión, se impuso la aplicación del criterio de la "fuerza de atracción" pero de una manera limitada, lo que dió como resultado la llamada "tesis de la similitud". Este criterio se aplicaría tan sólo "a las ventas de bienes o mercancías y a otras actividades comerciales en la forma siguiente: si una empresa tenía un establecimiento permanente en el otro Estado contratante para vender bienes o mercancías, las ventas de bienes o mercancías de tipo idéntico o análogo podrían gravarse en ese Estado, aunque no se efectuaran por conducto del establecimiento permanente; lo mismo ocurriría si el establecimiento permanente se utilizaba para otras actividades comerciales y se realizaban actividades idénticas o análogas no relacionadas con el establecimiento permanente".[258]

---

258 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pag. 83. Así mismo, señalan los Comentarios que "las cláusulas b) y c) fueron consideraradas totalmente aceptables por los miembros de países en desarrollo y por algunos miembros de países desarrollados. Otros miembros de países desarrollados consideraron que podrían aceptar esas cláusulas si se interpretaban en el sentido de que no incluían las ventas realizadas por representantes independientes. Otros creían que esa excepción sería me-

Tenemos pues aquí una diferencia importante entre la Convención y el Modelo de la O.C.D.E.: el reconocimiento por la primera del criterio de la vis atractiva para determinados casos (tesis de la similitud), criterio este que no es tomado en cuenta por el Modelo de la O.C.D.E. Desde el punto de vista de los países en desarrollo, creemos que se trata de una solución más justa que la adoptada por el Modelo ya que va más de acuerdo con la realidad existente de las inversiones de los países desarrollados en los países en desarrollo que no necesariamente se canalizan vía establecimientos permanentes y que constituye una manera de evadir el pago de tributos en estos últimos países.

Cabe añadir que diversos convenios firmados por España con países en desarrollo han incorporado la llamada "tesis de la similitud". Este es el caso de los convenios con Filipinas, India y México. Puede verse pues como las cláusulas de la Convención ya van comenzando a ser aplicadas en las negociaciones entre países desarrollados y países en desarrollo.

Con respecto al segundo párrafo del artículo 7 de la Convención, se repite textualmente el mismo párrafo del artículo 7 del Modelo. Se reconoce pues el principio de contabilidad separada. Sin embargo, los Comentarios a este párrafo mencionan un problema señalado por un miembro de un país desarrollado con respecto a los llamados contratos "llave en mano". Este miembro indicó que su país tenía dificultades con determinaciones contradictorias al momento de establecer los beneficios debidamente atribuidos a un establecimiento permanente.[259] El problema con-

---

nos aceptable que la disposición original de la O.C.D.E. o que esa misma disposición modificada por las cláusulas b) y c). En efecto, si se admitiera esa excepción, la tributación en el país de la operación dependería de que hubiera intervenido un comisionista independiente o un corredor, lo que según esos países, no era una distinción lógica y se prestaría además a arreglos artificiales de venta. Algunos miembros de países desarrollados consideraron que no era conveniente agregar las cláusulas b) y c) y se declararon partidarios del texto de la OCDE". Ver: *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., págs. 27-30; *International Income Taxation and Developing Countries*, op. cit., págs. 6-7; WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 14; y NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaties needs of developing countries...*, op. cit., pág. 29.

259 Señalan los Comentarios que en virtud de un contrato "llave en mano", "un contratista convenía en construir una fábrica o una instalación análoga y ponerla en condi-

sistía en determinar qué parte de los beneficios globales del contrato llave en mano eran atribuibles adecuadamente al establecimiento permanente, y por lo tanto, gravable en el país en que éste estuviera situado. Entre las discusiones que se planteó al interior del Grupo de Expertos, otro miembro de un país desarrollado señaló que conocía casos en que los países habían intentado atribuir la totalidad de los beneficios del contrato al establecimiento permanente. Sin embargo opinó que "sólo los beneficios atribuibles a las actividades realizadas por el establecimiento permanente debían de gravarse en el país en que estuviera situado dicho establecimiento, a menos que esos beneficios incluyeran elementos de renta tratados separadamente en otros artículos de la Convención y fueran gravables en consecuencia en ese país".[260] Ante esta problemática, el Grupo admitió que esto podría examinarse en las negociaciones bilaterales.

En relación al tercer párrafo del artículo en cuestión, aquí sí se presentan diversas novedades introducidas por la Convención. El tercer párrafo establece lo siguiente:

"Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las *transacciones* del establecimiento permanente, *debidamente demostrados*, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, *igualmente demostrados*, tanto si se efectúan en el Es-

---

ciones de funcionamiento. Cuando la instalación estaba dispuesta, se entregaba al comprador, que podría comenzar entonces las operaciones. Los problemas fiscales internacionales se planteaban cuando la instalación debía construirse en un país por un contratista residente en otro. Las actividades de construcción en sí, realizadas en un país, constituían claramente un establecimiento permanente dentro de ese país si eran de duración suficiente. Los contratos llave en mano, sin embargo, se concertaban a menudo antes de la creación del establecimiento permanente e implicaban muchos componentes distintos de las actividades normales de construcción. Incluían también la adquisición de bienes de capital, la prestación de servicios de arquitectura e ingeniería y el suministro de asistencia técnica. Se explicó que estos últimos elementos se terminaban a veces antes de comenzar realmente las actividades de construcción (y, por consiguiente, antes de la creación del establecimiento permanente en el lugar de construcción), y a menudo fuera del país en que estaban situados el lugar de la construcción o el establecimiento permanente" (*Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pag. 86).

260 Ibid., loc. cit.

tado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. *Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) de la oficina central de la empresa o de alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de su otras sucursales*" (el subrayado es nuestro).

Estas adiciones al texto del Modelo de la O.C.D.E. fueron propuestas por miembros de países en desarrollo, "que estimaron sería util incluir todas las definiciones y aclaraciones necesarias en el texto para ayudar a los países en desarrollo no representados en el Grupo. Algunos de esos miembros estimaron que en el texto de un acuerdo fiscal bilateral debían incluirse disposiciones que prohibieran la deducción de algunos gastos, para que los contribuyentes conocieran plenamente sus obligaciones fiscales".[261] El objetivo de estas adiciones era pues asegurar que el establecimiento permanente pudiera deducir intereses, regalías y otros gastos realizados por la casa central por cuenta del establecimiento permanente. Se convino que si las facturas de la casa central incluían todos los costos, tanto directos como indirectos, no debería haber otra asignación de gastos de dirección y de administración a dicha casa central ya que ello pro-

---

261 Ibid., pag. 88. Ver: *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., págs. 30-31. Así mismo ver: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 14; y NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaties needs of developing countries...*, op. cit., pág. 29.

duciría una duplicación de tales cargos al hacer la transferencia entre la casa central y el establecimiento permanente. Así mismo, se determinó que era importante establecer la forma en que se fijaban los precios y los elementos de costo que éstos incluían. En el caso en que se utilizara un precio internacional al por mayor, dicho precio incluiría normalmente los costos indirectos. Hubo acuerdo general en el Grupo, y esto era fundamental, en que debía evitarse toda duplicación de costos y gastos.

Cabe indicar que diversos convenios para evitar la doble imposición firmados por España han incorporado estas adiciones a su artículado. Este es el caso de los convenios firmados con Filipinas, República Popular China, México e India. Así mismo, otros convenios, como por ejemplo los firmados con Austria, Bélgica, Finlandia, Portugal, Suiza y Ecuador requieren expresamente que los gastos se encuentren debidamente demostrados. Como puede apreciarse, estas adiciones, junto con las del párrafo primero ya mencionadas, también han sido tomadas en cuenta en los últimos convenios bilaterales firmados por España por lo que puede decirse que la Convención cobra cada día mayor importancia, además del Modelo de la O.C.D.E., al momento de negociar convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

Por último, en lo que respecta a los párrafos restantes, salvo el párrafo 5, todos los demás párrafos del artículo 7 del Modelo han sido reproducidos en el artículo 7 de la Convención. Con respecto al párrafo 5 del artículo 7 del Modelo que no ha sido incorporado, el Grupo de Expertos al no poder llegar a un concenso sobre las disposiciones relativas a las cuestiones comprendidas en ese párrafo, el cual señala que no se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa, decidió incluir en el artículo 7 una nota para indicar que la cuestión de determinar si los beneficios debían atribuirse al establecimiento permanente por el mero hecho de que éste comprase bienes o mercancías para la empresa debería resolverse en negociaciones bilaterales.[262]

---

262 La nota al final del artículo 7 dice textualmente lo siguiente: "(NOTA: No se resolvió la cuestión de si deberían imputarse beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple adquisición por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa. En consecuencia, la cuestión deberá resolverse en las negociaciones bilaterales.)". Los Comentarios señalan que "los miembros de países

1.2. Otros beneficios empresariales.

1.2.1. Navegación marítima, interior y aérea.

Estas clases de rentas se encuentran señaladas en el artículo 8 de la Convención.[263] El mencionado artículo ofrece dos variantes o modos de reglamentar estas rentas: una variante "A" y otra "B". La variante "A" reproduce el texto del artículo 8 del Modelo de la O.C.D.E. En cambio en la variante "B", el primer párrafo se refiere exclusivamente a la explotación de aeronaves en tráfico internacional y el segundo párrafo, más extenso, reglamenta con más detenimiento que el Modelo la explotación de buques en tráfico internacional.[264] Los demás párrafos repiten los párrafos 2, 3 y 4 del Modelo.

---

en desarrollo estimaron que ese párrafo no debía reproducirse en el artículo o que, si se incluía, debería modificarse para incluir una declaración en el sentido de que en el caso de un establecimiento permanente dedicado a la compra y a otras actividades, los beneficios obtenidos de las actividades de compra se atribuirían al establecimiento permanante. Además, algunos miembros de países en desarrollo opinaron que cuando la compra constituyese la única actividad de una empresa en el país fuente, existiría un establecimiento permanente en ese país, y puesto que las actividades de compra contribuían a la obtención de los beneficios generales de la empresa, debería hacerse una imputación de la parte de los beneficios generales atribuibles al establecimiento permanente. Los miembros de países desarrollados pensaban que sería conveniente incorporar las disposiciones del párrafo 5 del artículo 7" (*Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pag. 86). Así mismo ver: *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., págs. 31-32.

263 Ver: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 14; y DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., pág. 229.

264 El primer y segundo párrafo del artículo 8 B (variante B) de la Convención señalan lo siguiente:

"1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocacionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocacionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro Estado se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la em-

En general, respecto a la tributación de las utilidades procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional, diversos miembros de países desarrollados apoyaron la posición adoptada en el artículo 8 del Modelo de la O.C.D.E. Opinaban que las empresas navieras no debían estar sometidas a las leyes tributarias de los muchos países en que se extendían sus operaciones por lo que la imposición en la sede de dirección efectiva era preferible desde el punto de vista de las diversas administraciones fiscales. Argumentaban que si cada país gravaba una parte de las utilidades de una empresa naviera, computadas de acuerdo a sus propias normas, era muy posible que la suma de esas partes fuera mayor que el total de los ingresos de la empresa, además, los impuestos en los países en desarrollo eran excesivamente elevados y las utilidades totales de las empresas navieras eran con frecuencia bastantes reducidas. A pesar de ello, algunos miembros aceptaron la tributación en la fuente de estas rentas.

De otro lado, la mayoría de miembros de países en desarrollo señalaron que no estaban en condiciones de renunciar a los ingresos, aunque fueran limitados, de la tributación de las empresas extranjeras de transporte marítimo, mientras sus propias empresas de transporte marítimo no estuvieran desarrolladas. Así mismo, reconocieron que existían serias dificultades para la determinación de la utilidad imponible en estas condiciones y asignar las utilidades a los diversos países interesados. Al no poderse llegar a un concenso sobre una disposición relativa a la tributación de las utilidades del transporte marítimo que pudiera incluirse en el artículo, el Grupo decidió que esa cuestión debería dejarse a las negociaciones bilaterales.[265]

---

presa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ... %. (El porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales)."

265 "Hay que observar que, aunque el texto de los artículos 8 A 8 B se refiere a la 'sede de dirección efectiva de la empresa', algunos países pueden preferir referirse al 'país de residencia de la empresa'. Hubo consenso en el Grupo en recomendar los artículos 8 A y 8 B como variantes alternativas. Sin embargo, algunos miembros no podían aceptar el artículo 8 A, pero tampoco el 8 B, por la frase 'no sean meramente ocacionales'. Adujeron que algunos países podían desear gravar todas las utilidades del transporte marítimo o todas las de las lineas aéreas y, por consiguiente, su aceptación podría traducirse en pérdidas de ingresos, teniendo en cuenta el reducido número de empresas de transporte marítimo o lineas aéreas cuya sede de dirección

Volviendo a los párrafos 1 y 2 del artículo 8 B, cabe destacar que con respecto al primer párrafo, varios miembros de países en desarrollo, aunque dieron su conformidad al concenso, señalaron que, en relación con la tributación de los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional, no se habían examinado los gastos, muy considerables, que los países en desarrollo realizaban en la construcción de aeropuertos. Opinaron que sería más razonable situar la fuente geográfica de las utilidades del transporte internacional en el lugar en donde se contratara el transporte de los pasajeros o mercancías.

Con respecto al párrafo 2 del artículo 8 B, el Grupo destacó que había que tener en cuenta que con la propuesta en cuestión, "la imposición de las utilidades del transporte marítimo en el país en que se obtenían esas utilidades (país fuente) se basaba en una regla aplicable al transporte marítimo y no estaba supeditada a las disposiciones de los artículos 5 y 7 relativas a las utilidades comerciales regidas por la norma del establecimiento permanente".[266] Este tipo de utilidades escapan pues al principio del establecimiento permanente y a todos los demás criterios señalados en los mencionados artículos. Sin embargo, con respecto a las empresas que no se dedican exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea, los Comentarios al párrafo 2 (párrafos 18 a 21) del Modelo de la O.C.D.E. son aplicables a la Convención, a pesar del criterio de la sede de dirección efectiva. Este es el caso, por ejemplo, de una empresa de este tipo que tiene en un país extranjero un establecimiento permanente dedicado exclusivamente a la explotación de sus buques o aeronaves. No habrá razón alguna para tratar a dicho establecimiento de forma diferente a la de los establecimientos permanentes de las empresas dedicadas exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea.

1.2.2. Dividendos, intereses, cánones y demás rentas.

En relación con los *dividendos*, la Convención recoge las disposiciones del artículo 10 del Modelo de la O.C.D.E., con excepción del pá-

---

efectiva se encontraba en esos países. El Grupo convino en que, en esos casos, la imposición debería dejarse a las negociaciones bilaterales" (*Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pag. 98).

266 Ibid., pág. 102.

rrafo 2, el cual ha sido modificado.[267] A pesar de otorgar su concenso, muchos miembros de países en desarrollo estimaron que, por principio, los dividendos debían gravarse sólo en el país fuente. Además señalaron que "si se concedía el derecho de imposición tanto al país de residencia como al país fuente, el país de residencia debería conceder un descuento total del impuesto cualquiera que fuese el importe del impuesto extranjero que debiera ser absorvido y, en casos apropiados, un descuento por impuestos no pagados. Uno de esos miembros subrayó que no había necesidad de que un país en desarrollo suprimiera o redujera su impuesto retenido sobre los dividendos, especialmente si ofrecía incentivos tributarios y otras concesiones".[268]

---

267 El párrafo 2 modificado del artículo 10 de la Convención señala lo siguiente: "Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el receptor es el *propietario beneficiario* de los dividendos, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) *El ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales)* del importe bruto de los dividendos, si el *propietario beneficiario* es una sociedad (*no personal*) que posea directamente al menos *el 10% del capital de la sociedad que los abone*;

b) *El ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales)* del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos" (los subrayados son nuestros).

Los países en desarrollo consideraron muy bajas las tasas de retención establecidas por la O.C.D.E. por lo que prefirieron dejar para las negociaciones bilaterales el fijar dichas tasas. De esta manera se puede ver como en diversos Convenios firmados entre países desarrollados y países en desarrollo, las tasas son más elevadas que las que fija el Modelo (caso de Convenios firmados entre países desarrollados y Brasil en donde las tasas fluctúan entre un 15 y 25%, o con Indonesia con tasas del 10 al 15% o con India con tasas que van desde un 5% hasta un 30% inclusive). Al respecto ver: *International Income Taxation and Developing Countries*, op. cit., págs. 31-32.

268 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., págs. 110 y ss. Sobre el tratamiento de los dividendos en la Convención véase: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 15; NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaties needs of developing countries with special reference...*, op. cit., pág. 29; y QURESHI, N. M.: *Tax treaties needs of developing countries*, op. cit., pág. 35. Así mismo, sobre las rentas de capital (dividendos, intereses y cánones) en los modelos de 1928, México y Londres, puede verse: DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble imposición internacional...*, op. cit., págs. 143 a 148.

En cuanto a los dividendos y establecimientos permanentes se refiere, al haber recogido la Convención los párrafos 4 y 5 del artículo 10 del Modelo de la O.C.D.E., son de aplicación los Comentarios del Modelo al respecto. Sí podemos distinguir un matíz en la redacción del párrafo 4 y éste consiste en que mientras el Modelo se refiere a "una actividad comercial o industrial a través de un establecimiento permanente", la Convención hace referencia a tan sólo "operaciones comerciales". Preferimos la redacción del Modelo pues la consideramos más apropiada, tratándose especialmente de actividades de un establecimiento permanente, el referirse a las actividades comerciales e industriales de significación más amplia, que a simples operaciones comerciales que restringe mucho la posible actividad del establecimiento en general.

En lo referente a los *intereses*, el artículo 11 de la Convención reproduce las disposiciones del artículo 11 del Modelo a excepción de los párrafos 2 y 4, los cuales han tenido diversas modificaciones.[269] En general, las legislaciones fiscales de los países en desarrollo reconocieron las concesiones fiscales unilaterales respecto de los intereses provenientes de préstamos externos invertidos en áreas prioritarias de sus economías. Sin embargo, cuando un determinado país se enfrenta con los requerimientos conflictivos para atraer inversión extranjera y a su vez salvaguardar las rentas que suplementen dichos capitales imputados, los convenios bilaterales en materia fiscal deberán de permitir el derecho a establecer una tasa más elevada al país de la fuente. En resumen, así como sucede con los dividendos, en lugar de una tasa limitativa rígida como lo hace el Modelo de la O.C.D.E., la Convención establece que dicha tasa debe ser determinada a través de negociaciones bilaterales. De esta manera los países involucrados tendrán más flexibilidad en establecer tasas máximas de acuerdo con sus respectivas políticas fiscales.[270]

---

269 El párrafo 2 del artículo 11 de la Convención señala lo siguiente: "Sin embargo, estos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el *propietario beneficiario* de los intereses, el impuesto así exigido no podrá exceder de ...% *(el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales)* del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite" (los subrayados son nuestros).

270 Ver al respecto: *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., págs. 121 y ss. WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model*

Respecto al párrafo 4, el cual hace referencia a los establecimientos permanentes, éste en su última parte ha sido modificado de la siguiente manera:

"Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza *operaciones comerciales* en el otro Estado contratante del que proceden los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un *centro fijo* situado en él, *y el crédito por el que se paguen los intereses está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7.* En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda" (los subrayados son nuestros).

Además de repetir el término "operaciones comerciales" cuyo alcance no especifican los Comentarios a la Convención, el párrafo en cuestión amplía el criterio de la vis atractiva o fuerza de atracción aplicándola a los intereses. "Además de los intereses excluidos de la aplicación del párrafo 1 por el párrafo 4 del artículo de la OCDE, el párrafo 4 del modelo de las Naciones Unidas excluye los intereses que se paguen en relación con las actividades comerciales descritas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7, aunque no se realicen por medio de un establecimiento permanente o de un centro fijo".[271] Como ya indicamos en párrafos anteriores, el mencionado párrafo 1 adopta la llamada "tesis de la similitud" y en el caso de los intereses, el párrafo 4 en cuestión excluye por lo tanto, además de los intereses excluidos por el párrafo 1 del artículo 11, los intereses que se paguen en relación a cualquier otra actividad comercial de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio de un establecimiento permanente.

Por último, el párrafo 5 del artículo 11 de la Convención reproduce el párrafo 5 del artículo 11 del Modelo, el cual establece el principio de

---

Convention, op. cit., pág. 15; NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaties needs of developing countries with special reference...*, op. cit., pág. 29; y QURESHI, N. M.: *Tax treaties needs of developing countries*, op. cit., pág. 35.

271 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 133.

que el Estado fuente de los intereses es el Estado de residencia del deudor de los mismos.[272]

Respecto a los *cánones* o *regalías*, como también las denomina la Convención, el artículo 12 de la misma basándose en el artículo 12 del Modelo, incorpora importantes modificaciones en general. Modifica el párrafo 1 y adiciona dos nuevos párrafos 2 y 5, reenumerando los demás así como modificando el párrafo 3 relativo a los establecimientos permanentes y ajustando la redacción del párrafo 4.[273] Mientras que el Modelo de la O.C.D.E. establece que los cánones deberán ser gravados exclusivamente en el país de residencia del beneficiario efectivo, la Convención señala que el país fuente deberá también gravar esta clase de rentas.[274] Así mismo, al igual que sucede con los dividendos e intereses, mediante negociaciones bilaterales deberá de acordarse una tasa limitativa de gravamen sobre los cánones en el país fuente.

Estas disposiciones fueron fruto de una larga discusión en el seno del Grupo de Expertos ya que los miembros de países desarrollados opi-

---

272 Los Comentarios señalan que "sin embargo, durante el debate, el Grupo convino en que los países que desearan aplicar una regla diferente podrían hacerlo, especificando una regla que identificase la fuente de los intereses como el Estado en que se utilizace el préstamo que diera origen a esos intereses. Cuando, en las negociaciones bilaterales, las dos partes fueran de distinta opinión en cuanto a la regla aplicable, una posible solución sería una norma que, en general, aceptase el lugar de residencia del deudor como fuente de los intereses, pero cuando el préstamo por el que se pagasen los intereses se utilizase en el Estado que tuviese una norma de 'lugar de uso', se consideraría que los intereses procedían de ese Estado" (*Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 133).

273 Los párrafos 1 y 2 del artículo 12 de la Convención establecen lo siguiente:
"1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante *podrán* someterse a imposición en este último Estado.
2. *Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los cánones, el impuesto así exigido no podrá exceder del ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite*" (los subrayados son nuestros).

274 Véase en este mismo capítulo el apartado referente al tratamiento de los cánones en los convenios de doble imposición firmados por España en donde puede apreciarse cómo la mayoría de convenios adoptan la tributación compartida.

naban que debía ser el país de residencia del propietario de una patente o de un bien análogo el que debía tener derecho exclusivo o prioritario a gravar las regalías pagadas por ellos. Los países en desarrollo opinaban lo contrario. Al no llegarse a un concenso sobre una tasa específica para el impuesto retenido en la fuente que debía exigirse por las regalías sobre una base bruta, se optó por definir la tasa mediante negociaciones bilaterales. Además, se señalaron diversas cuestiones que deberían tenerse en cuenta al momento de negociar como, por ejemplo, el tema de los gastos asignables a las regalías que debía reconocer el país fuente, la necesidad de los países en desarrollo de conseguir ingresos y de conservar divisas, la conveniencia de impedir que se transfiera la carga del impuesto al concesionario en el contrato de concesion de la licencia, la definición de ciertas regalías y su debido tratamiento como el caso del alquiler de películas o los derechos de autor, etc.[275]

En lo que respecta a los establecimientos permanentes, la Convención repite en el párrafo 4 del artículo 12 el mismo texto del párrafo 4 referente a los intereses. Por lo que, al igual que con esta clase de rendimientos, el párrafo en cuestión amplía el criterio de la vis atractiva o fuerza de atracción para aplicarla a los cánones y son pertinentes los comentarios realizados para los intereses. Así mismo, el párrafo 5 aplicable a los cánones es el mismo que el referido para los intereses. Al definir la fuente de los cánones, este párrafo representa toda una novedad en relación al Modelo de la O.C.D.E.[276]

---

275 Ver: *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., págs. 139 a 141; WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 16; NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaties needs of developing countries with special reference...*, op. cit., pág. 29; y QURESHI, N. M.: *Tax treaties needs of developing countries*, op. cit., págs. 35-36.

276 Los párrafos 4 y 5 establecen lo siguiente:
"4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza *operaciones comerciales* en el otro Estado contratante del que proceden los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un *centro fijo* situado en él, *y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7.* En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda" (los subrayados son nuestros).

En cuanto a las *ganancias de capital*, éstas han sido tratadas por la Convención reproduciendo la totalidad del artículo 13 del Modelo de la O.C.D.E. pero con el añadido de dos párrafos novedosos.[277] Efectivamente, el artículo 13 de la Convención introduce dos novedades en sus párrafos 4 y 5.[278] En primer lugar, el párrafo 4 dirigido a las empresas inmobiliarias señala lo siguiente: "Las ganancias procedentes de la enaje-

---

5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, o una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraido la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que está situado el establecimiento permanente o centro fijo".
Con respecto al párrafo 5, lo mismo que en el caso de los intereses, "algunos miembros sugirieron que los países que lo desearan podrían aplicar una regla diferente de la de la fuente especificada en la Convención, que identificase la fuente de los cánones como el Estado en que se utilizase el bien o el derecho que diera origen a esos cánones (patentes, etc.). Cuando, en negociaciones bilaterales, las dos partes fueran de distinta opinión en cuanto a la regla aplicable, una posible solución sería una norma que, en general, aceptase el lugar de residencia del deudor como fuente de los cánones; pero cuando el derecho o el bien por el que se pagasen los cánones se utilizase en el Estado que tuviese una norma de "lugar de uso", se consideraría que los cánones procedían de ese Estado" (*Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 146). Cabe recordar que numerosos convenios de doble imposición firmados por España incluyen un párrafo semejante.

277 "El texto de este artículo fue consecuencia de una transacción que el Grupo estimó sería la fórmula más aceptable para los países desarrollados y para los países en desarrollo. Algunos miembros de países desarrollados defendieron la utilización del artículo 13 de la Convención modelo de la O.C.D.E., que concedía al país fuente el derecho de gravar las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de bienes inmuebles y de bienes muebles que formaban parte de un establecimiento permanente o perteneciera a un centro fijo destinado a la prestación de servicios personales independientes, y reservaba al país de la residencia el derecho de gravar las ganancias obtenidas de otras formas de bienes muebles. A este respecto, dijeron que las ganancias obtenidas de la enajenación de buques o aeronaves sólo deberían gravarse en el Estado de la dirección efectiva de las empresas de que se tratase, mientras que todas las demás ganancias sólo deberían de gravarse en el Estado del que fuera residente la persona que enajenase los bienes" (*Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 149).

278 Ver los comentarios de: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 15; y NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaties needs of developing countries with special reference...*, op. cit., pág. 30.

nación de acciones de capital de una sociedad cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrán ser gravadas en ese Estado". Como bien señalan los Comentarios, "este párrafo tiene por objeto impedir que se eludan los impuestos sobre las ganancias procedentes de la venta de bienes inmuebles. Como con relativa frecuencia resulta fácil ocultar esas ganancias convirtiendo esos bienes en capital de sociedad, es necesario gravar la venta de acciones de las sociedades de esa clase. Así ocurre especialmente cuando la propiedad de las acciones lleve aparejado el derecho a ocupar la propiedad de que se trate. Para cumplir esa finalidad, el párrafo 4 se aplicará con independencia de que la empresa sea residente del Estado contratante donde esté situada la propiedad inmobiliaria o residente de otro Estado".[279]

En segundo lugar, otra novedad introducida por el párrafo 5 del artículo 13 establece lo siguiente: "Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4, que representen una participación del ... % (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en una sociedad que sea residente de un Estado contratante, podrán ser gravadas en ese Estado". En relación con este párrafo, algunos países consideraron que un Estado Contratante debía tener competencia para gravar las ganancias procedentes de la venta de acciones de una sociedad residente en ese Estado, con independencia de que la venta se efectuara dentro o fuera de dicho Estado. A la vez se reconoció que, por razones administrativas, ese derecho debía estar limitado a la venta de una participación importante. Definir esto último se dejaría para las negociaciones bilaterales en las que se fijaría un porcentaje adecuado de lo que se entiende por "participación importante".

En lo que se refiere a los establecimientos permanentes y las ganancias de capital, el artículo 13 de la Convención reproduce el mismo párrafo que el pertinente del artículo 13 del Modelo, referente al caso de las ganancias de capital "procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que dis-

279 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 158.

ponga un residente de uno de los Estados contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán gravarse en ese otro Estado", por lo que no es necesario añadir ningún comentario al respecto.

En lo que a *"otras rentas"* se refiere, *"otros ingresos"* para la Convención, ésta reproduce el artículo 21 del Modelo de la O.C.D.E. en su totalidad añadiéndo un tercer párrafo el cual contiene una disposición general relativa a los elementos de la renta de un residente de un Estado Contratante no tratados en los artículos anteriores de la Convención y que tengan su origen en el otro Estado Contratante.[280] Como señalan los Comentarios, refiriéndose al mencionado tercer párrafo, "sus disposiciones tienen por objeto permitir al país en que se origine la renta gravarla si su legislación lo estipula así, mientras que las disposiciones del párrafo 1 permitirían su gravamen en el país de la residencia; la aplicación simultánea de las disposiciones contenidas en los dos párrafos podría traducirse en una doble imputación. En esa situación, serían aplicables las disposiciones de los artículos 23 A o 23 B, según procediera, lo mismo que en otros casos de doble tributación. En algunos casos, los párrafos 2 y 3 pueden superponerse; entonces producirían el mismo resultado".[281] En relación a los establecimientos permanentes, son pertinentes los comentarios efectuados al Modelo de la O.C.D.E.

Finalmente, respecto al tratamiento dado al *principio de no discriminación* y su relación con los establecimientos permanentes, la Conven-

---

280 El tercer párrafo en cuestión indica lo siguiente: "No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado".

281 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., pág. 180. Además puede verse: WIDMER, Max: *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, op. cit., pág. 17; y NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaties needs of developing countries with special reference...*, op. cit., pág. 30. Así mismo, puede verse la aplicación de este párrafo, con algunas variantes de acuerdo al país que se trate, en diversos convenios de doble imposición firmados por España. Tal es el caso, entre otros, de los convencios firmados con México, Filipinas y Australia.

ción en su artículo 24 reproduce el mismo artículo del Modelo de la O.C.D.E. así como casi todos los comentarios sobre el mismo, por lo que en relación a los establecimientos permanentes, no hay novedades que destacar.[282]

2. Los Convenios del Pacto Andino.

Con respecto al tratamiento de los beneficios empresariales en los Convenios del Pacto Andino, ya algo habíamos adelantado cuando analizamos el concepto de establecimiento permanente en dichos Convenios. Como se recordará, el artículo 7 de los Convenios, incluidos en la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, es el que se refiere a los "Beneficios de las empresas". Este artículo establecía en su primera parte que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado Contratante "donde éstas se hubieren efectuado". Como segundo párrafo venía la lista que, a modo de ejemplos, constituían establecimientos permanentes y que comentamos en el capítulo anterior. A continuación, en un tercer párrafo y como consecuencia del primer párrafo mencionado, se señalaba que cuando una empresa efectuare actividades en dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Se añadía que si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando algunas de las instalaciones indicadas en el listado, "se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubiesen obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa".[283]

---

282 *Convención Modelo de las Naciones Unidas...*, op. cit., págs. 208 y ss. Así mismo, ver los comentarios de: RITTER, Wolfgang: *Requirements of developed countries from double tax treaties with developing countries*, U.N. Draft Model Taxation Convention: proceedings of a seminar held in Copenhaguen in 1979 during the 33rd. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979, págs. 45-46.

283 El artículo 7 del Anexo II de la Decisión 40 señala lo siguiente: "Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado Contratante donde éstas se hubieren efectuado... Cuando una empresa efectuare actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubiesen obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa".

De lo indicado por el artículo 7, podemos obtener diversas conclusiones. En primer lugar, los beneficios de las empresas se gravan de acuerdo al principio de la fuente, es decir, en el Estado en donde se generen las rentas o, lo que es lo mismo, en el Estado en donde se hubieren efectuado las actividades empresariales generadoras de dichas rentas. Para ello cabe señalar que los Convenios entienden por "actividades empresariales" a las actividades desarrolladas por las empresas (artículo 2.f) entendiendo por "empresa" a la organización constituida por una o más personas, que realiza una actividad lucrativa (artículo 2.g).

En segundo lugar tenemos una diferencia muy importante tanto con el Modelo de la O.C.D.E. como con la Convención, la cual consiste en que desaparece la noción de establecimiento permanente, noción fundamental en los modelos mencionados, "premisa ineludible para atribuir a un Estado el derecho de imponer los beneficios de las empresas. Con la solución de la Decisión 40 lo que cuenta para asignar la potestad tributaria es el hecho de la obtención de la renta y el lugar físico donde ello ha ocurrido, prescindiendo de que exista detrás una organización o institución más o menos estable, titular de la renta producida, y de cuál sea el domicilio, residencia o nacionalidad que se le pueda reconocer. Dicho de otra manera, fuera de la delimitación territorial indicada, no se formula restricción alguna de otro orden para el ejercicio de la facultad de imposición por el Estado del país de la fuente; basta la generación de la utilidad a fin de dar lugar a esta consecuencia".[284]

En tercer lugar, en relación al tercer párrafo del artículo en cuestión, se puede deducir de la última parte de éste que la frase "se atribui-

---

284 ATCHABAHIAN, Adolfo: *El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional*, op. cit., pág. 136. Este autor considera que "carecería de razonabilidad incorporar en los tratados tributarios normas según las cuales sería preciso que quedase configurado un 'establecimiento permanente', como para dar nacimiento al ejercicio de la potestad tributaria por el Estado, para gravar rentas obtenidas dentro de su jurisdicción, y eventualmente considerar el monto del tributo correspondiente como un crédito contra el impuesto del país donde se domicilia el propietario de lo que se calificase como 'establecimiento permanente" (op. cit., pág. 137). El citado autor se encuentra pues decididamente a favor del criterio de la fuente. Puede verse del mismo autor: *Quelques aspects des Conventions de Double Imposition entre pays développés et pays en voie de développement*, Revue de Science Financiére Nos. 3-4, París, 1972.

rán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubiesen obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa", está haciendo alusión al principio de contabilidad separada. Por tanto, se reputan de acuerdo al criterio de la fuente, las rentas que una persona o instalación mencionadas en el listado obtenga como fruto de la actividad empresarial en el Estado Contratante en donde se encuentre, sin que se tengan en cuenta ningún tipo de vinculaciones con la empresa o central situada en el otro Estado Contratante, es decir, como si fuere totalmente independiente de dicha empresa o central. Se deja pues de lado el método de cifra relativa de negocios.

Los países en desarrollo miembros del Pacto Andino han dejado de lado pues el principio del establecimiento permanente, ya que no se quiere depender del cumplimiento de unos requisitos que determinen la existencia o no de un establecimiento permanente en su territorio y, por lo tanto, que dependiendo de ello se grave o no la renta que éste origine. Sobre la idea de establecimiento permanente puede decirse con Atchabahian que "esta noción es, en esencia, totalmente extraña a la legislación interna de los países en desarrollo. No la necesitan ellos porque las bases técnicas en que fundan su potestad tributaria son las de considerar que en tanto y en cuanto se genere una renta dentro de su dominio territorial, al amparo de sus leyes y de su ordenamiento institucional, encargado de la prestación de los servicios por el Estado, coadyuvantes a la percepción de esa renta, el hecho objetivo implícito en ello es premisa necesaria y suficiente para legitimar el derecho de imposición".[285]

Un caso de excepción que contempla la Decisión 40 es el de las *empresas de transporte*.[286] Señala el artículo 8 del Convenio multilateral que "los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas". Aquí pues el Convenio multilateral deja el principio de la fuente para adoptar el criterio del domicilio por razones lógicas de facilitar la tributación de esta clase de rentas. Recuérdese que tanto el Modelo como

285 ATCHABAHIAN, Adolfo: *El Grupo Andino...*, op. cit., pág. 137.

286 Ver: DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble Imposición Internacional...*, op. cit., pág. 230.

la Convención se refieren a la sede de dirección efectiva de la empresa sin llegar a definir lo que se entiende por ello. Así mismo, en el Convenio tipo para las relaciones con terceros, señalado en el Anexo II de la Decisión 40, además del texto anteriormente señalado, se incluye como artículo alternativo el siguiente texto: "Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, por sus operaciones en cualquiera de los Estados Contratantes, sólo serán gravables en ese Estado Contratante". Aquí se vuelve al principio de la fuente pero su aplicación en la práctica sería sumamente dificultosa ya que por ejemplo, entre otros aspectos, el cálculo de la base imponible así como la atribución de rentas a una determinada jurisdicción cuando el transporte sea internacional sería muy difícil de precisar.

Pasemos a comentar brevemente el tratamiento que los Convenios del Pacto Andino dan a otras clases de rentas.[287] Todas aplican el principio de la fuente dejando de lado el principio del establecimiento permanante así como el de residencia. Comencemos por las *Regalías*. El artículo 9 se refiere a las "Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías". Es conveniente señalar que el artículo 2. i) define lo que los Convenios entienden por regalías: "El término regalía se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza". Siguiendo el principio de la fuente, el artículo 9 indica que "las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Estados Contratantes *sólo serán gravables en ese Estado Contratante*" (el subrayado es nuestro). Se gravarán pues las regalías en el Estado Contratante en donde sean utilizadas al margen del domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario.

Respecto a los *intereses*, el artículo 10 indica que "los intereses provenientes de créditos *sólo serán gravables en el Estado Contratante*

---

287 Para una comparación al respecto entre los Convenios del Pacto Andino, las directrices de la O.N.U., el Proyecto de la A.L A.L.C. y el Modelo de la O.C.D.E. ver: FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de Reparto...*, op. cit., págs. 114 y ss.; y DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble Imposición Internacional...*, op. cit., págs. 166-167.

en cuyo territorio se haya utilizado el crédito. Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el Estado Contratante desde el cual se pagan los intereses". La primera parte de este artículo se justifica por la circunstancia de que en el país en donde se utiliza el crédito se genera la capacidad económica para cumplir con la obligación del pago de los intereses por lo que corresponderá al Estado respectivo el derecho de gravar dichos intereses. Es importante aclarar que "el lugar de la utilización del crédito no ha de estar meramente referido a aquel donde se produce el empleo financiero de los fondos correspondientes, como instancia que pudiera ser necesaria para la adquisición de los bienes cuyo uso deriva en la indicada aptitud económica de generar recursos para el pago de los intereses".[288] Es así que en el caso que un país "A" obtenga un crédito del país "B" para comprar una maquinaria en el país "C" para ser empleadas en el país "D" debe considerarse que la utilización del crédito se produce en el país "D" y no en "C".

La segunda parte del artículo puede representar un inconveniente para los países en desarrollo ya que la presunción *juris tantum* de que el crédito se utiliza en el país desde el cual se pagan los intereses puede llevar a que un país de la subregión donde tiene su origen la aptitud económica que permite el pago de los intereses, no grave dichos intereses sino que éstos se graven en otro país en donde esté ubicado, por ejemplo, el Banco por medio del cual el país de la subregión paga sus intereses, país que por lo general será desarrollado. En nuestro ejemplo anterior se trataría de que en lugar que sea el país "D" el que grave los intereses sea el país "X" en donde se ubica el Banco pagador de dichos intereses el que los grave.[289] De allí que para evitar estas situaciones, la norma admita la

---

288 ATCHABAHIAN, Adolfo: *El Grupo Andino...*, op. cit., pág. 140.

289 Opina Atchabahian que "sin embargo, cabe sostener que el sentido verdadero de esta norma especial sólo está destinado a contemplar supuestos de auténtica dificultad en la determinación del lugar de utilización de los créditos. En caso contrario, una tal cláusula puede constituirse en instrumento de maniobras y abusos -que podría perjudicar al propio principio de la fuente- pues abriría paso a la práctica de considerar como lugar de pago de los intereses cualquier país ajeno a los de la subregión, so pretexto de que es ahí donde se utiliza el crédito, con el efecto de reducir los ingresos tributarios de los países de la subregión" (Ibid., pág. 140). Ver la problemática que señala este autor con respecto al establecimiento de la base imponible para gravar los intereses.

prueba en contrario, prueba que corresponderá al Estado que se considere privado de ejercer la potestad tributaria a que se cree con derecho.

En relación con los *dividendos* "y participaciones", como los titula el artículo 10 de los Convenios, estos "sólo serán gravables por el Estado Contratante donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada". Este artículo armoniza y por lo tanto es consecuencia de lo que establece el artículo 7 que trata de las utilidades de las empresas, ya que indica que será el Estado del país donde se encuentra la empresa que obtuvo las utilidades que generaron los dividendos a repartir entre sus accionistas o socios, el que gravará dichos dividendos aún cuando los mencionados accionistas o socios residan en otro Estado.

Por último, con respecto a las *ganancias de capital*, el artículo 2.j) de los Convenios las definen como el "beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades". A esta definición añade el artículo 12 de los Convenios que tales ganancias sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta. Se aplica el principio de la fuente el cual hace depender la potestad tributaria del lugar en el que se encuentren situados los bienes cuya enajenación produzca la ganancia de capital. Por lo tanto, se descarta el lugar donde se hubiese realizado la operación productora de la ganancia así como el domicilio, residencia o nacionalidad de los contratantes.

Los Convenios exceptúan de lo anteriormente señalado en primer lugar a las naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación. Y en segundo lugar, se encuentran exceptuados los títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren emitido. La explicación de estas excepciones es sencilla. Con las primeras, así como a los beneficios de las empresas de transporte se les hace tributar en el Estado en donde se encuentran domiciliadas, se ha considerado más adecuado que los beneficios de las operaciones de enajenación de vehículos de transporte por las propias empresas se graven en el Estado donde se encuentren registrados dichos vehículos. Respecto a la segunda excepción, ésta se fundamenta en que los valores negociados se han emitido

donde se encuentran los bienes, "de los cuales ellos son documentos representativos; de esta manera, la fuente de la ganancia de capital estaría identificada con la de la radicación económica de los bienes, que indirectamente estarían negociados con la transferencia de esos valores. Podría ocurrir, sin embargo, que las emisiones de los valores se hicieran en lugar distinto del de la radicación de los bienes que representan; en tales casos, a través de la norma de los convenios de la Decisión 40, se produciría un debilitamiento de la aplicación estricta del principio de la fuente".[290]

Para terminar con este apartado, queremos mencionar que el Convenio multilateral contempla en su artículo 19, bajo el título de "Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros", un *principio de no discriminación* con respecto a los demás países miembros de la subregión. Dice el referido artículo lo siguiente: "Ninguno de los Países Miembros aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia del presente convenio". Curiosamente, éste artículo no se repite en el Anexo II de la Decisión 40, es decir, en el Convenio Tipo con terceros Estados ajenos a la subregión.

3. Otros modelos.

Vamos a referirnos brevemente al tratamiento que diversos modelos, distintos a los estudiados hasta aquí, han efectuado a los beneficios empresariales de los establecimientos permanentes. Entre los modelos elaborados por organismos internacionales tenemos el *Modelo de la OEA*, el cual recoge diversas reglas contempladas en los Convenios de México y Londres. Dicho modelo contempla el principio del establecimiento permanente al considerar a éste como si fuera una empresa independiente. Al respecto, el modelo establece diversos criterios para el ajuste de los precios de transferencia, en cuyo tratamiento el modelo trata conjuntamente tanto a las sucursales como a las filiales. Así mismo, se recoge la posibilidad de aplicar métodos indiciarios en el cálculo de los beneficios.

---

290 Ibid., pág. 142. Además ver: DEL ARCO RUETE, Luis: *Doble Imposición Internacional...*, op. cit., págs. 269-270.

En relación a los dividendos, intereses y cánones, el modelo sigue de cerca los lineamientos del Modelo de la O.C.D.E. Así, en el caso de los dividendos y otras reparticiones de utilidades que pague una sociedad de uno de los Estados Contratantes, se considerarán como rentas provenientes de fuentes de dicho Estado. De otro lado, los intereses que sean pagados por el gobierno o cualquier Organismo o agencia del gobierno o una empresa o un residente de uno de los Estados Contratantes, serán considerados para el beneficiario como renta proveniente de fuente en dicho Estado. La excepción a la mencionada regla existirá cuando esos intereses sean pagados por el establecimiento permanente de una empresa del otro Estado Contratante sobre un préstamo pactado para satisfacer los propios fines del establecimiento permanente así como también el caso de intereses pagados sobre un préstamo garantizado por medio de una hipoteca los cuales se considerarán, para el beneficiario, como rentas provenientes de fuente en el Estado en donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente o la propiedad inmueble bajo hipoteca. Respecto a los cánones o regalías se considerarán para el beneficiario como renta proveniente de fuentes en el Estado Contratante en el cual se utilice o se vaya a utilizar el bien o derecho productor de la regalía.

Así mismo, la distribución de competencias entre el país fuente y el país de residencia del beneficiario se realiza de una manera similar a la que establece el Modelo de la O.C.D.E., salvo algunas excepciones como en el caso de los dividendos de acciones al portador o el caso de los intereses abonados sobre obligaciones garantizadas por bienes inmuebles situados en el Estado que es fuente, o sobre obligaciones emitidas al portador. En el caso de las regalías se otorga una exención total en la fuente para determinados conceptos como una tributación limitada para otros. Siempre con respecto a estas tres clases de rentas se reafirma el principio del establecimiento permanente y el criterio de la vis efectiva, es decir, que en el caso de existir un establecimiento permanente en el Estado que es fuente se tributará en el Estado en que se encuentre dicho establecimiento permanente. Cabe añadir que en relación a las ganancias de capital, el modelo de la OEA no contiene una norma al respecto. Por lo tanto habrá que aplicarles el régimen general para los beneficios de las empresas.

Respecto a las *Recomendaciones del Grupo de Expertos de la A.L.A.L.C.*, al igual que los Convenios del Pacto Andino, aplican el prin-

cipio de la fuente, es decir, el lugar de la realización de las actividades empresariales (actividades que generen dichos beneficios). "Dichas rentas se consideran generadas por la aplicación conjunta de capital y el trabajo, y el lugar en que se ejerce la actividad evidencia la colocación del capital aplicado para desarrollarla".[291] Por tanto, no admiten el concepto de establecimiento permanente. Así mismo, el Proyecto de la ALALC sigue los principios de "contabilidad separada" y del "arm's length". Así lo señala el artículo 16 en su párrafo 2° cuando indica que los beneficios de un establecimiento permanente "se establecerán como si fueran obtenidos por una empresa distinta e independiente que realizara las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones". Cabe añadir que se prevé la aplicación del régimen de "cifra relativa" en la misma técnica. Con respecto a los gastos deducibles, en un apartado de carácter opcional, establece el "derecho a desconocer los gastos que responden a la utilización de capitales o tecnologías propias de la empresa o a prestaciones de servicios efectuadas por partes componentes de la misma".

De otro lado, el Proyecto de la ALALC excluye del régimen de beneficios empresariales, aquellos beneficios obtenidos por empresas dedicadas a servicios de carácter personal. Así como el artículo 14 de los Convenios del Pacto Andino trata a las empresas de servicios profesionales y asistencia técnica separadamente del tratamiento de los demás beneficios empresariales, así también lo hace el Proyecto de la ALALC. La razón fundamental de este tratamiento separado radica en que los servicios prestados desde el exterior, especialmente todo lo relacionado con la asistencia técnica, escaparían a tributar en el país receptor de los mismos si se aplicase la regla de los beneficios empresariales basado en el lugar de ejercicio de las actividades. Los países en desarrollo, por lo general, necesitan mucho la asistencia técnica que les pueden prestar las altas tecnologías de los países desarrollados. De allí la lógica de este tratamiento.

De otro lado, el artículo 18 del Proyecto de la ALALC otorga al Estado en el que se transformen o elaboren las mercaderías remitidas del exterior, por el simple hecho de la realización de dichos procesos, la posibilidad de gravar la rentabilidad externa generada por las mencionadas transferencias. La indicada rentabilidad externa estará constituida, por la

---

291 FERNANDEZ PEREZ, José R.: *Criterios de Reparto...* , op. cit., pág. 133.

mayor renta producida por los menores costos que la transformación puede ocacionar cuando se realiza en determinados países, en especial los países en desarrollo. Esta mayor renta será evidente una vez que las mercaderías se realicen en el exterior. Así mismo, en las Recomendaciones, el Grupo de Expertos analizó el supuesto de trasformación por intermedio de una empresa independiente de un lado y de otro lado mediante una empresa relacionada de aquella que sea la propietaria de las mercaderías.

Respecto al primer supuesto, el Grupo entendió que no era posible encontrar base territorial que permitiera gravar dicha rentabilidad externa. Recomendó la introducción de cláusulas especiales en los convenios que permitiesen un gravamen sobre dicha rentabilidad. El segundo supuesto es más interesante ya que distingue entre una transformación realizada por un establecimiento permanente y una transformación realizada por una filial.

En el caso en que la transformación sea realizada por un establecimiento permanente de una empresa extranjera, se considera que, tanto desde el punto de vista económico como jurídico, no actúan en la operación dos empresas sino dos partes integrantes de la misma entidad por lo que la empresa extranjera realiza actividades de transformación y exportación en el país de la fuente, cosa que permite gravar la rentabilidad externa que dichas operaciones produzcan "para lo que sería suficiente sustituir, en el sistema de determinación de la renta aplicable a los establecimientos permanentes, el 'principio del arm's length' o 'regla del operador independiente', por un sistema que permita establecer dicha rentabilidad".[292]

Cuando la transformación sea realizada por una empresa jurídicamente independiente pero controlada por la empresa extranjera propietaria de las mercaderías, es decir, el caso de una filial, sería aplicable el mismo tratamiento que el indicado en el caso anterior aunque el Grupo de Expertos recomendó incluir cláusulas en los convenios de doble imposición que permitan mantener los tratamientos adoptados unilateralmente en las legislaciones internas de los respectivos Estados.

---

292 Ibid., pág. 135.

Con respecto al gravamen de las empresas de transporte internacional, incluido el terrestre, el Proyecto de la ALALC recoge las mismas dos alternativas señaladas en el Convenio del Pacto Andino, es decir, en el Estado donde se ejerzan las operaciones y el Estado de domicilio o en el que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa respectivamente.

En relación con las rentas mobiliarias, comenzando por los dividendos, estos serán gravados exclusivamente en el Estado de la fuente, es decir, "sólo serán gravables en el Estado contratante donde la empresa que los distribuye estuviere domicilada". El mismo principio es aplicable para los intereses. El Proyecto de la ALALC, al igual que el Pacto Andino, se limita a referirse a los intereses provenientes u originados por créditos, remitiendo a la legislación interna de cada uno de los Estados para su concreción. Así mismo, también utiliza la expresión "en cuyo territorio se coloquen o utilicen económicamente" y presume la colocación o utilización del capital en el lugar de pago de los intereses.[293] Cabe añadir respecto de los intereses que el Proyecto de la ALALC repite la presunción del lugar de pago de los intereses como presunción del lugar de utilización del crédito. Indica Fernández Pérez que "el Proyecto de A.L.A.L.C. presenta el lugar del pago de los intereses ("fuente pagado-

293 "Respecto a los intereses procedentes de ventas al crédito... las recomendaciones de A.L.A.L.C. entienden que dichos intereses no forman parte del precio de venta ya que aún cuando estén englobados en el mismo, deben de distinguirse dos operaciones independientes, la compraventa y la financiación productora de los intereses, con lo que se fundamenta la potestad tributaria del Estado importador, sin perjuicio de que consideraciones de orden económico determinen su no gravamen... También las recomendaciones de A.L.A.L.C. se inclinan por el gravamen sobre bases brutas, si bien teniendo en cuenta el encarecimiento del crédito que se puede producir mediante el traslado del impuesto del Estado de la fuente, del acreedor al deudor (al pactarse el interés neto), aconsejan la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el Estado de la fuente que permita, en la medida de lo posible, ser imputado en el Estado de residencia" (Ibid., págs. 118-119). Añade el referido autor que "el criterio de colocación o utilización económica del capital contempla dos supuestos distintos: por un lado el supuesto de 'utilización económica' que se da en todos aquellos casos en que los capitales recibidos se afectan a una actividad productiva o a una inversión productiva, cuyo caso supone considerar la utilización que le da quien ha recibido el capital y no el titular de ese capital del exterior; por otro lado, cuando no existe tal afectación de capital, entonces se aplica el criterio de la 'colocación económica' que atiende al lugar en que el acreedor ha colocado su capital monetario o su derecho, pero también en un sentido económico" (Ibid., pág. 120).

ra"), no sólo como una presunción de colocación o utilización del capital en un territorio de un determinado Estado, sino como alternativa aceptable para determinadas legislaciones tributarias (por ejemplo, las que no admiten la deducibilidad de gastos extraordinarios) y que tiene la ventaja de aliviar los inconvenientes que a veces se presentan en cuanto a la determinación del lugar de utilización del capital. Este criterio de la "fuente pagadora", aún cuando normalmente coincidirá con el de la utilización o colocación económica de los capitales, amplía el principio de la fuente ya que permite gravar intereses que retribuyen los capitales utilizados en el territorio de otro Estado".[294]

Respecto de los cánones, el artículo 8 del Proyecto de la ALALC establece la imposición exclusiva en el Estado de la fuente. Las recomendaciones no admiten técnicamente la deducción de gastos devengados en el país cedente. Esto bajo el argumento de que hay que distinguir entre los gastos efectuados en la formación o adquisición de un capital y los gastos efectuados para la obtención de la renta que dicho capital produce, pero recomendando, ante la posibilidad de trasladar el impuesto al cesionario, un tipo de gravamen más bajo, para facilitar la transferencia de tecnología a los países en desarrollo a un bajo costo. Así mismo, el Proyecto en cuestión define la fuente de los cánones como el territorio donde "se hubieran colocado o se utilicen económicamente los bienes cuya cesión los origina". Añade como alternativa el lugar de realización de los pagos.

Finalmente, al igual que se hizo al referirnos al concepto de establecimiento permanente, vamos a analizar brevemente, como ejemplo de un modelo de Convenio elaborado por un Estado en particular de acuerdo a sus propias necesidades e intereses, el *Modelo de los Estados Unidos* (Modelo USA)[295] y su tratamiento de los beneficios empresariales

---

294 Ibid., pág. 121.

295 Para una apreciación comparada del Modelo USA con los Modelos de la O.C.D.E. y de las Naciones Unidas ver: VAN RAAD, Kees: *Model Income Tax Treaties...*, op. cit., pags. 25 y ss. Recuérdense las particularidades que mencionamos cuando se estudió el Convenio entre Estados Unidos y España. Estas provienen del Modelo USA y son, por ejemplo, el concepto de ciudadanía, el artículo 17 del Convenio (16 en el Modelo USA) sobre limitación de beneficios, etc. Particularidades que lógicamente han sido incorporadas al Convenio mencionado por influencia del Modelo USA. Así mismo véase el tratamiento de los beneficios empresariales y los establecimientos

que puede obtener un establecimiento permanente. Como se recordará, el Modelo USA es muy parecido al Modelo de la O.C.D.E. Sin embargo, en materia de beneficios empresariales así como con las rentas mobiliarias, existen ciertas diferencias.

En lo que al tratamiento de los beneficios empresariales se refiere, el Modelo USA en su artículo 7 trata esta clase de beneficios de una manera muy similar al empleado por el Modelo de la O.C.D.E., es decir, se establece que los beneficios de una empresa tributan en el país donde está domiciliada o nacionalizada dicha empresa, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante mediante un establecimiento permanente.[296] De ser así, los beneficios se gravarán en el otro Estado Contratante pero sólo en la medida que sean atribuibles a dicho establecimiento permanente. El párrafo 2 de su artículo 7 incluye el término "independiente" en lugar de "separada" refiriéndose al establecimiento permanente, así como que omite la última frase "y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente".

En cuanto a la deducción de gastos señalada en el tercer párrafo del artículo en cuestión, se incorporan nuevos conceptos ampliándose lo especificado en el Modelo de la O.C.D.E. Dice así el tercer párrafo: "Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realiza-

---

permanentes en el Convenio entre Estados Unidos y los Países Bajos para evitar la doble imposición. Es un Convenio muy interesante ya que cada país tiene su propio modelo y trata de imponerlo de alguna manera al otro país.

296 Queremos indicar que el artículo 7 del Modelo USA incorpora un nuevo párrafo, en este caso con el número 7, en el cual se definen los alcances del término "beneficios empresariales", aunque en el texto en inglés del Modelo USA este término está escrito como "business profits" y no simplemente "profits" como lo hace el Modelo de la O.C.D.E. El término "business" tiene diversos significados en el lenguaje jurídico y comercial anglosajón significando por lo general "negocio" o "comercio" dependiendo del contexto en que se utilice. El párrafo 7 del Modelo USA establece lo siguiente: "For the purposes of the Convention, the term 'business profits' means income derived from any trade or business, including the rental of tangible personal property and the rental or licensing of cinematographic films or films or tapes used for radio or television broadcasting". Se incluye pues la renta proveniente de cualquier comercio o negocio incluyendo el alquiler de bienes muebles tangibles, así como el alquiler o autorización de películas cinematográficas o películas o cintas utilizadas para difusión por radio o televisión.

ción de los fines del establecimiento permanente, *incluyendo una participación razonable en los gastos de dirección y generales de administración, gastos de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos incurridos para los propósitos de la empresa como un todo (o la parte que corresponda al establecimiento permanente)*, tanto si se efectuan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte". Como se recordará, estas novedades que incorpora el Modelo USA han sido incluidas prácticamente en su totalidad en el Convenio para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y España. Las observaciones que realizamos para dicho Convenio son válidas para el Modelo en cuestión.

En relación al método aplicado para el cálculo de los beneficios, el Modelo USA omite el párrafo 4 del artículo 7 del Modelo de la O.C.D.E. el cual permitía la aplicación de otro método distinto al de contabiliadad separada. Así mismo, el párrafo 5 que determina la continuidad del método empleado para cada año añade en el Modelo USA que los beneficios imputables al establecimiento permanente "*deberán incluir solamente los beneficios derivados de los activos o las actividades del establecimiento permanente y* se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma." Se reafirma de esta manera el principio de vinculación efectiva ya señalado en el primer párrafo del artículo.

Respecto a las rentas de empresas de transporte internacional, el primer párrafo de su artículo 8 establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante provenientes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, sólo serán gravados en dicho Estado. Se omite pues la referencia a la sede de dirección efectiva utilizada por el Modelo de la O.C.D.E.

En relación al tratamiento de las rentas mobiliarias y los establecimientos permanentes, diremos en primer lugar que en cuanto a los dividendos, se repite lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 10 del Modelo de la O.C.D.E., es decir, que no se aplica el párrafo 2 (el Modelo USA no menciona el párrafo 1) al establecimiento permanente ya que los dividendos que éste perciba se considerarán rendimientos o beneficios de ese establecimiento permanente y tributarán en el Estado en donde se encuentre ubicado aplicándole las reglas del artículo 7 o del artículo 14 si se trata de una base fija.

El párrafo 5 del artículo 10 del Modelo USA sí contiene una redacción completamente diferente a la del Modelo de la O.C.D.E. Dicho párrafo 5 indica lo siguiente:

"Un Estado Contratante no impondrá ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una Compañía que no es residente de ese Estado, excepto cuando:

a) los dividendos son pagados a un residente de ese Estado,

b) los dividendos son atribuidos a un establecimiento permanente, o a una base fija situada en ese Estado, o

c) los dividendos son pago de beneficios atribuidos a uno o más establecimientos permanentes de dicha Compañía en ese Estado, a condición de que el total de la renta de la Compañía atribuida a dicho establecimiento permanente constituya al menos el 50% de la renta total de la Compañía incluyendo todas las fuentes.

Cuando el subpárrafo c) se aplique y los subpárrafos a) y b) no se apliquen, el impuesto estará sujeto a las limitaciones del párrafo 2."

Como se puede apreciar, se trata de una redacción más ordenada que la del Modelo de la O.C.D.E. ya que se incluye en el subpárrafo c) un tercer supuesto no mencionado en este Modelo. Este tercer supuesto rompe con la prohibición establecida en el párrafo 5 del artículo 10 del Modelo de la O.C.D.E. el cual especificaba que no se podían someter "los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado".

En cuanto a los intereses, el Modelo USA en su artículo 11 repite lo establecido en el párrafo 4 del artículo 11 del Modelo de la O.C.D.E. Indica que no es aplicable el párrafo 1 (pues el Modelo USA omite el párrafo 2 del artículo 11 del Modelo de la O.C.D.E.) cuando el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado

en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, y el interés es atribuido a dicho establecimiento permanente o base fija. De ser así se aplican los artículos 7 y 14 respectivamente. Así mismo, repite el párrafo 5 del Modelo de la O.C.D.E. el cual establece la fuente de los intereses.

El artículo 11 del Modelo USA incluye un nuevo párrafo, el número 6, con algunos supuestos similares al indicado para los dividendos. Dicho párrafo indica lo siguiente:

" Un Estado Contratante no impondrá ningún impuesto sobre los intereses pagados por un residente del otro Estado Contratante, excepto cuando:

a) el interés es pagado a un residente del primer Estado mencionado;

b) el interés es atribuido a un establecimiento permanente o a una base fija situado en el primer Estado mencionado; o

c) el interés proviene del primer Estado mencionado y no es pagado a un residente del otro Estado".

Por último, respecto a los cánones y a las ganancias de capital, el Modelo USA repite los artículos 12 y 13 del Modelo de la O.C.D.E. por lo que no hay ninguna novedad en especial que anotar en relación a estas rentas y los establecimientos permanentes. Lo mismo puede decirse en relación al artículo 21 referente a "otras rentas" y al artículo 24 sobre el "principio de no discriminación". Todos estos artículos adoptan lo señalado por el Modelo de la O.C.D.E.

E. GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN FISCAL ESPAÑOLA.

En el capítulo anterior estudiamos el concepto de establecimiento permanente en la legislación fiscal española y en especial en la LIS. Para completar nuestro estudio de los establecimientos permanentes, vamos a

estudiar a continuación el tratamiento otorgado en la LIS y en el IRPF a los beneficios obtenidos por éstos.

1. Tratamiento de las rentas atribuidas al establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Vamos a estudiar el tratamiento otorgado a los beneficios empresariales de los establecimientos permanentes en las tres modalidades o clases indicadas por el RIS. Debemos de señalar que sólo nos referiremos al tratamiento que la LIS otorga exclusivamente a los establecimientos permanentes y no al tratamiento general de los beneficios gravados por la mencionada norma, pues no constituye este el objeto de nuestro trabajo como es lógico suponer. Por tanto, nos referiremos a las diversas particularidades que en relación a los demás sujetos pasivos del Impuesto y a la normativa común en general, tienen los establecimientos permanentes. No profundizaremos en los aspectos comunes que son de conocimiento de todo especialista en la materia.

1.1. Tratamiento de los beneficios atribuidos al establecimiento permanente con actividad continuada.

El régimen aplicable a esta clase de establecimientos permanentes constituye el caso típico por excelencia. Se aplican las normas generales del Impuesto por obligación personal con las particularidades propias que la obligación real le otorga a los establecimientos permanentes. La LIS a seguido el mismo criterio establecido por el Modelo de la O.C.D.E. de 1977 y mantenido en el Modelo de 1992, es decir, se le considera al establecimiento permanente como una empresa distinta y separada de la casa central y sus resultados son calculados bajo el sistema de contabilidad separada. Se descarta pues el criterio de la "vis atractiva" por el cual se le imputan al establecimiento todos los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo no residente aunque se hubieran obtenido sin establecimiento permanente. Al aplicarse entonces el criterio de la vinculación efectiva, los ingresos computables serán sólo aquellos que sean obtenidos en España y atribuidos al establecimiento permanente.[297]

---

297 Recuérdese que este es el criterio seguido en los convenios de doble imposición para los dividendos, intereses y cánones cobrados por un establecimiento permanente.

El principio de tributación separada permite la existencia de varios establecimientos permanentes de una misma casa central en un mismo Estado. Como indica el artículo 311 del RIS, ello siempre y cuando realicen actividades claramente diferenciables por lo que habrá que atribuir a cada establecimiento sus propios ingresos y gastos. El mismo principio impide que se compensen pérdidas de un establecimiento con los beneficios de otro. Queremos mencionar una observación que hace María Eguinoa al respecto: "No obstante, estamos ante operaciones realizadas por el mismo empresario no residente, por ello no se entiende cómo se concede la posibilidad de consolidar fiscalmente a sociedades que forman parte de un mismo grupo y no se le conceda a establecimientos de una misma sociedad".[298]

No estamos de acuerdo con esta observación ya que creemos que es perfectamente comprensible que el régimen de Grupos de Sociedades y por tanto los balances consolidados, no sea aplicable cuando exista diversidad de establecimientos permanentes de una misma casa central no residente. Esto por la sencilla razón de que, si bien es cierto nos encontramos ante el mismo empresario no residente que "domina" a diversos establecimientos, en los Grupos de Sociedades existe un sociedad dominante que tiene el dominio directo o indirecto de más del 90 por 100 del capital social de otra u otras sociedades, además de otros requisitos como el tiempo de permanencia de dicho dominio, etc. por tanto, se trata de filiales, concepto muy diferente al de establecimiento permanente. Ante diversos establecimientos permanentes de una misma casa central no residente, no nos encontramos ante una diversidad de sociedades dominadas por otra no residente como en el caso anterior, sino que nos encontramos ante una variedad de instituciones u organizaciones denominadas establecimientos permanentes que pueden configurarse de una muy variada manera como por ejemplo, desde sucursales hasta oficinas y fábricas, que conforman una misma personalidad jurídica con su casa central. No sucede así en el caso de los Grupos de Sociedades en donde la sociedad do-

---

298 EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 13. Fernández Briones hace una observación similar cuando afirma que "es difícil comprender cómo se otorga la posibilidad de consolidar balances a Sociedades miembros de un mismo grupo y no se da tal oportunidad a establecimientos de una misma Sociedad" (FERNANDEZ BRIONES, Luis: *El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes*, op. cit., pág. 74).

minante tiene una personalidad jurídica distinta a las de las sociedades filiales dominadas, las cuales tienen su propia personalidad jurídica. Se trata pues de dos situaciones muy distintas. Otra cosa es que en ambos casos se conformen "unidades económicas" en las que exista una dirección única o central, pero insistimos en que se trata de instituciones diferentes.

Como ya mencionamos, la LIS adopta el criterio de la vinculación efectiva, criterio también adoptado por el Modelo de la O.C.D.E. y por los convenios de doble imposición firmados por España. El artículo 315 del RIS señala que serán imputables a los establecimientos permanentes con actividad continuada las siguientes rentas:

a) Las derivadas de las explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento;

b) Las obtenidas por la cesión de elementos patrimoniales afectos al mismo o cuya gestión y cobro le estuviese encomendada; y

c) Los incrementos y disminuciones patrimoniales que se consideren derivados de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

De esta norma se desprende el criterio de vinculación efectiva el cual atribuye al establecimiento permanente exclusivamente los ingresos que obtenga por el desarrollo de su actividad y los producidos por los capitales vinculados efectivamente al mismo. Por tanto, "el derecho de imposición no puede extenderse a los beneficios que la empresa no residente pueda obtener por cauces distintos del establecimiento permanente. Así, el Estado español puede gravar plenamente los dividendos percibidos por una entidad no residente como beneficios de un establecimiento permanente, si tales dividendos son producidos por participaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente o que estén efectivamente vinculados al establecimiento".[299] De no ser así, los dividendos se considerarían sometidos solamente a tributación limitada en la fuente.

---

299 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente*, op. cit., pág. 130. Así mismo, véase del mismo autor: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 122 y ss.

Por lo tanto, en cuanto a las rentas atribuibles a esta clase de establecimiento permanente, podemos decir que "únicamente pueden atribuirse al establecimiento permanente, aparte de los beneficios puramente empresariales, aquellas otras rentas que estén vinculadas al establecimiento de una manera efectiva por tener su origen en elementos patrimoniales que figuren o deban figurar en el activo del establecimiento".[300] Así mismo, nos encontramos de acuerdo con González Poveda cuando hace referencia a la problemática fiscal que puede surgir en relación a la transferencia de un elemento del activo del establecimiento permanente a su casa central. Señala este autor que "esta transferencia, jurídicamente, no es una enajenación, ya que matriz y establecimiento permanente constituyen una sóla persona jurídica. Sin embargo, lo mismo que la remisión a la matriz de productos fabricados por el establecimiento permanente se considera que produce un resultado sujeto al impuesto, del mismo modo, la transferencia de un elemento de activo fijo se considera como alteración patrimonial que produce un incremento o disminución de patrimonio imputable al establecimiento permanente".[301]

---

300 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 596. Fernández Briones, opina que el sistema de gravamen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, tanto en la LIS como en el RIS, constituye la parte más coherente de la normativa referente a no residentes. Sin embargo, señala "algunas áreas en las que puede discutirse la adecuación de los criterios adoptados por los redactores del Reglamento en su caso de la Ley", y menciona, entre otras cosas, que "el principio de tributación separada de los establecimientos permanentes permite evitar que se compensen pérdidas de un establecimiento con beneficios de otro, pero no se puede cerrar los ojos ante el hecho de que nos encontramos con actividades realizadas por el mismo titular" y añade poco más adelante que "el principio de no imputación al establecimiento permanente de rentas no obtenidas directamente por él goza de cierto predicamento en el ámbito internacional. Sin embargo, hay varios países que han optado por flexibilizar este principio, imputando al establecimiento algún tipo de rendimientos no directamente obtenidos en él, pero cuyo gravamen puede realizarse en forma más satisfactoria si se añade a las rentas de dicho establecimiento" (FERNANDEZ BRIONES, Luis: *El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes*, op. cit., pág. 74).

301 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente*, op. cit., págs. 130-131. Al respecto, cabe recordar que el artículo 304 del RIS, sobre reexportación de elementos importados, establece lo siguiente: "En los casos de reexportación de bienes previamente importados por la misma Entidad no residente se considerará:

a) Que no se ha producido alteración patrimonial alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el periodo de utilización, si se trata de elementos de inmovilizado importados temporalmente.

1.1.1. Determinación de la base imponible.

Con respecto a la determinación de la base imponible, ésta se establecerá aplicando las normas generales del Impuesto, esto es, el régimen común aplicable para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir. Se les aplicará a los establecimientos permanentes el referido régimen como si se tratara de sujetos pasivos residentes en territorio español. A esta regla general habrá que añadir ciertas particularidades propias de los establecimientos permanentes con actividad continuada que oportunamente iremos mencionando.

Los establecimientos permanentes, al no tener personalidad jurídica distinta a la de su casa central, deberán de ser gravados como si se tratara de un ente económico independiente de ésta, es decir, como si se tratara de una empresa española que realiza la misma actividad.[302] Así mismo, sólo se gravará, en principio, al establecimiento por las rentas que le son propias, es decir, las que obtenga en España y no las que provengan de fuera de España. Se aplica el principio de territorialidad, no así en el caso de los sujetos pasivos por obligación personal a los que se les gravará por su renta mundial. Por tanto, a pesar de estar comprendidos estos establecimientos en el régimen general del Impuesto como si de residentes se tratara, los establecimientos permanentes con actividad continuada, de acuerdo con la LIS y el RIS, sólo tributan por las rentas obtenidas en territorio español. No se les puede aplicar el régimen de obligación personal en sí, a pesar de estar incluidos en él, "ya que esto supondría... extender extraterritorialmente el gravamen sobre los beneficios no solamente

---

b) *Que ha habido alteración patrimonial, si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.*

c) Que ha habido rendimiento, positivo o negativo, de una explotación económica, si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias" (los subrayados son nuestros).

302 La aplicación del régimen de obligación personal de contribuir a los establecimientos permanentes con actividad continuada no significa pues que dicho establecimiento tenga personalidad jurídica propia distinta de su sede central. Esto está reconocido por la D.G.T. en su *Contestación a Consulta Vinculante de 10 de mayo de 1982* al considerar como "autocontratación" la formalización de un contrato de reaseguro entre un establecimiento permanente y su casa matriz, "ya que no puede desconocerse la personalidad y responsabilidad jurídica únicas en la compañía" (Contestación citada por GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 125).

obtenidos en España por la sucursal sino fuera de nuestro territorio por la casa central u otros establecimientos situados en el extranjero".[303]

Hemos dicho que "en principio" ya que, sin embargo, el artículo 16.2.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, norma que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que los sujetos pasivos por obligación real, cuando operen en España mediante establecimiento permanente, "tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, *háyase obtenido en territorio español o extranjero*" (el subrayado es nuestro). Nosotros creemos que si a partir de la promulgación de la Ley 18/1991, el objetivo del legislador español es, al parecer, unificar las normas y criterios aplicables, en lo que a impuestos sobre la renta se refiere,[305] tanto para personas físicas como jurídicas no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, no tendría sentido hacer una diferenciación entre unas y otras, estableciendo el gravamen de las rentas de fuente mundial para las personas físicas no residentes con establecimiento permanente y sólo las de fuente española para las personas jurídicas no residentes con establecimiento permanente en España. De allí que opinemos que los establecimientos permanentes de entidades no residentes en España también tributarán por sus rentas obtenidas en el extranjero. Es así que el artículo 7.a) de la LIS considera, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los "rendimientos de las explotaciones económicas *de toda índole* obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español", sin hacer distinción del lugar en donde se obtengan dichos rendimientos, siendo suficiente el que se hayan obtenido por la mediación de un establecimiento permanente.

Observa González Poveda, que si bien no se recoge expresamente en la LIS ni en el RIS la idea admitida con carácter general en todos los convenios de doble imposición según la cual, "los beneficios imputables a un establecimiento permanente son los que éste hubiera obtenido si en

---

303 PEREZ RODILLA. Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 76-77.

304 Inclusive, parece ser que el Proyecto de nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades incluiría una autorización al gobierno para que refunda en un texto único las normas del I.R.P.F. e Impuesto sobre Sociedades (Tribuna Fiscal N° 42, abril de 1994, pág. 102).

lugar de tratar con su sede central hubiese tratado con una empresa distinta totalmente, en condiciones y precios usuales de mercado", este principio sí estaría incluido en el artículo 16 de la LIS referida a la valoración de ingresos y gastos.[305] Compartimos esta opinión. Efectivamente, el apartado 3 del artículo 16 de la LIS, referente a operaciones entre sociedades vinculadas, señala que la valoración de tales operaciones a efectos del Impuesto "se realizará de conformidad con los precios que serían acordados *en condiciones normales de mercado entre partes independientes*". Y el apartado 4.a) del mismo artículo establece que lo dispuesto en el número anterior se aplicará en todo caso "a las sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras no residentes en España y *a las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España* o por una sociedad residente con sus establecimientos permanentes en el extranjero".

El objetivo de estas medidas, que no es otra cosa que la aplicación del principio del "arms length", es pues el evitar la aplicación de precios de transferencia que disminuyan el resultado obtenido en España por el establecimiento permanente.

Finalmente, debemos mencionar que, en relación a la base imponible, el capital fiscal de las entidades residentes en el extranjero que realicen negocios en España mediante establecimiento permanente, se determinará por la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones para con terceros, minorada, en su caso, por el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias. Se determina pues de la misma manera que para las entidades sujetas por obligación personal, pero sólo referido al establecimiento permanente.[306]

---

305 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 596. Añade el referido autor que "la aplicación de estas normas de valoración, desarrolladas en el artículo 39 del RIS, no van en contra del espíritu de los convenios de doble imposición, que si bien están basados en el postulado de no fijar beneficios hipotéticos sin base efectiva, siendo necesario partir siempre de datos reales, reconocen también la necesidad de hacer ajustes que rectifiquen los datos contables de acuerdo con el principio fundamental que considera al establecimiento permanente una empresa distinta de la casa central".

306 Ver artículos 17.2 de la LIS y 164.3 del RIS.

1.1.2. Gastos deducibles.

En relación a los gastos deducibles, debemos distinguir para esta clase de establecimiento permanente dos tipos de gastos:

a) Gastos realizados directamente por el propio establecimiento permanente. Se trata de gastos producidos en España y contabilizados por dicho establecimiento. Para que éstos sean deducibles, deben de cumplir con los requisitos necesarios de acuerdo a las normas señaladas por la LIS y el RIS en lo que a la deducción de gastos necesarios para la obtención de los ingresos se refiere;[307] y

b) Gastos efectuados por la casa central en el extranjero que sean en beneficio del establecimiento permanente. Esto quiere decir que tales gastos deben de ser realizados para los fines propios del establecimiento y por lo tanto deben de afectar a sus resultados. Estos son los únicos gastos admitidos fiscalmente como deducibles en cuanto se refiere a gastos no efectuados en territorio español.

Con respecto a los gastos efectuados por la sede central, tanto la LIS como el RIS mencionan solamente a los "gastos de dirección y generales de administración". De un lado el artículo 13.n) de la LIS señala que para la determinación de los rendimientos netos se deducirán como partida deducible, "los gastos de dirección y los generales de administración de las Sociedades que realicen operaciones en España por medio de establecimiento permanente, en aquella parte que *racionalmente* pueda imputarse a dicho establecimiento", repitiendo el artículo 100.2.l) del RIS los mismos términos.[308]

---

307 Estos son: a) Que los gastos se encuentren debidamente contabilizados; b) Que se encuentren justificados de tal forma que se demuestre la realidad de los mismos; y c) Que los gastos se encuentren imputados al periodo impositivo correspondiente.

308 El requisito de racionalidad de los gastos de dirección y generales de administración ha influido inclusive, como lo señalamos en su momento, en el artículo 7 del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos. En el mencionado Convenio se emplea el término "razonable". Establecer sus alcances podría conducir a la utilización del procedimiento amistoso previsto en el artículo 26 de dicho Convenio.

El requisito de racionalidad de los gastos mencionados lo encontramos en el artículo 317 del RIS. Este artículo señala que para la "admisibilidad" de estos gastos, o lo que es lo mismo, para que esta clase de gastos sean considerados racionales, deberán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Reflejo separado en la cuenta de resultados y denominación representativa de su naturaleza.

b) Constancia, mediante anotación marginal o Memoria presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.

c) Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Así mismo, el RIS entiende cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y el coste total de dichos factores. Esto quiere decir que del coste total pagado por la casa central por los factores empleados en la dirección y administración general de la misma se puede imputar al establecimiento permanente la parte proporcional del coste de los factores utilizados por este establecimiento. En realidad la aplicación de este criterio es muy difícil debido a que en la práctica no se puede distinguir cuales factores han sido utilizados por cada "unidad económica" de la Sociedad. Por tanto, el RIS a previsto otros mecanismos o sistemas para establecer el reparto de gastos generales y para ello señala que la imputación podrá efectuarse "atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes":[309]

---

309 Destaca Guijarro Zubizarreta que al respecto, debe tenerse en cuenta "la necesidad de establecer un criterio de determinación del gasto imputado que no sólo sea válido para la empresa sino que satisfaga de manera plena a las autoridades fiscales y monetarias. La DGTE, con buen criterio, acepta la prueba de certificado de auditoría independiente sobre la cuantía del gasto en base a los criterios tradicionales de capital mundial/capital del EP y cifra de negocio mundial/cifra de negocio del EP, aunque, en su caso, la falta de autorización no debería prejuzgar la deducibilidad fiscal de unos gastos centrales que repercuten en la obtención de beneficios por parte del EP" (GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., pág. 215).

a) La cifra de negocios;

b) Los costes y gastos directos;

c) La inversión media total en elementos del inmovilizado material afecto a explotaciones económicas; y

d) La inversión media total en elementos afectos a explotaciones económicas.

Así mismo, estas imputaciones de gastos cuando sean satisfechas a la casa central, tributarán en un 14% de acuerdo al artículo 23.3.b) de la LIS,[310] a no ser que exista convenio de doble imposición en cuyo caso, al no mencionarse esta renta en dicho convenio, no se encontrará sujeta a tributación.[311] Al respecto, Baena Aguilar señala que los gastos de direc-

---

310 Ver la *Resolución del T.E.A.C. de 21 de noviembre de 1990*, la cual establece que el tipo de gravamen aplicable a las cantidades satisfechas por una sucursal, situada en España, a la casa matriz, situada en el extranjero, en concepto de la participación de la sucursal española en los gastos generales de la matriz, es el vigente en la fecha en que la Dirección General de Transacciones Exteriores notificó la conformidad con las cuantías cuya retirada del territorio nacional se solicitó. También véase la *Resolución del T.E.A.C. de 22 de abril de 1992* en la que se señala que en los ejercicios anteriores a 1983 no se encuentran sometidas a tributación las cantidades satisfechas por un establecimiento permanente en España a su matriz extranjera en concepto de gastos generales (LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA FISCAL CONCORDADA: *Impuesto sobre Sociedades*, Tomo III, 1992-1993, Madrid, 1993, pág. 373).

311 El gravamen del 14% es aplicable, de acuerdo al artículo 23.3.b) de la LIS, "cuando se trate de importes satisfechos a su sociedad matriz o dominante por sociedades españolas vinculadas, en contraprestación de los servicios de apoyo de gestión recibidos, en tanto figuren establecidos contractualmente y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios. El mismo criterio se aplicará en relación con los gastos generales imputados a que se refiere el artículo 13, letra n), de esta Ley, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente" (en relación a los denominados gastos de servicios de apoyo de gestión, véase en el primer capítulo de este trabajo, la sección C.2.3). María Eguinoa observa al respecto que "en cierto modo, puede carecer de sentido que los gastos generales de dirección y administración imputados al EP sean denominados por la legislación española como 'renta obtenida por la casa matriz sin mediación de EP', así como el hecho de hacer tributar lo que es una mera distribución de costes" (EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 14). Así mismo, Guijarro Zubizarreta critica el gravamen del 14% afirmando, en relación a las cantidades cargadas al EP por concepto de gastos de dirección

ción y generales de administración indicados en el artículo 13.n) de la LIS, "son una manifestación del hecho imponible de la obligación real sin establecimiento, que grava la cuantía de dichos gastos al tipo del 14 por 100 (cfr. art. 19.1.d. de la Ley 18/1991 RCL 1991, 1452). La estimación de estos ingresos es el equivalente exacto -en concepto y en tratamiento- de los rendimientos derivados de los servicios de apoyo a la gestión, referidos éstos a la relación matriz-filial. Por supuesto, no sólo tienen sentido en relación con el Impuesto sobre Sociedades, sino también con el IRPF".[312]

---

y generales de administración, que "las cantidades cargadas al EP por este concepto corresponden a una pura distribución de costes, por lo que no incluyen ningún componente de beneficio... de esta manera, una distribución interna de costes dentro de la sociedad se configura, contra toda lógica, como una actividad económica independiente susceptible de generar un beneficio. Hay que pensar que tal impuesto sólo puede ser de aplicación en los gastos imputados por sociedades domiciliadas en países con los que no exista convenio de doble imposición" (GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., págs. 215-216). Por último, Cubillo Valverde hace una crítica al respecto señalando que "este gravamen, no aplicable en los supuestos de Convenio de doble imposición internacional, carece de la más mínima lógica y hace que nuestras normas fiscales internacionales se sitúen a niveles bien diferentes de los propios de países industrializados. Esto es así porque la contribución de los establecimientos permanentes a los gastos de dirección y a los generales de administración de la entidad de la que dependan, en ningún caso puede considerarse como renta de aquellos ni de ésta" (CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Rentas empresariales de los no residentes*, Relaciones Fiscales Internacionales, op. cit., pág. 154).

312 BAENA AGUILAR, Angel: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 269. Añade este autor lo siguiente: "Se entiende que estos gastos generan a favor de la persona no residente una renta obtenida sin mediación de establecimiento permanente (es decir, como si fuese un servicio que el establecimiento 'contratara' -gasto- y por el que la casa central recibe una contraprestación -ingreso-). A diferencia de los servicios de apoyo a la gestión entre matrices y filiales, en que sí existe una verdadera contratación -pues concurren dos personas jurídicas distintas-, en este caso sólo pueden hablarse de un ajuste fiscal extracontable entre unidades productivas de un mismo sujeto pasivo. En otras palabras, la configuración de estos gastos como ingreso del empresario extranjero es una consecuencia derivada del tratamiento del establecimiento permanente como una unidad fiscal separada de la empresa que forma parte. Los gastos del establecimiento no son ingresos de la empresa, sino la porción de un reparto de gastos generales. Siendo una renta 'ficticia' no realmente obtenida, resulta difícil decidir su encuadre en la obligación real con o sin establecimiento permanente; pero dado que la ficción consiste precisamente en la consideración del gasto como contrapartida de un ingreso obtenido sin mediación de establecimiento permanente, al que se otorga este mismo tratamiento, lo califico como especificación de la obligación real de

Por último, respecto a los gastos deducibles, el RIS señala la imposibilidad de deducir las cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la Entidad "afectos directa o indirectamente al establecimiento permanente".[313] Recuérdese que el establecimiento permanente no constituye una persona jurídica distinta e independiente de su casa central, por más que sus beneficios se traten de manera separada. Por esta razón, "no puede mantener con ella relaciones de crédito y deuda, por lo que no son deducibles los pagos por intereses, cánones, comisiones que éste haga a aquélla".[314] Al respecto, González Poveda indica lo siguiente: "El problema no son los intereses de los capitales propios sino los de los capitales ajenos imputados por la casa matriz al establecimiento permanente. La normativa anterior a la Ley 61/1978, no consideraba deducibles los intereses pagados por el establecimiento permanente a la matriz, lo mismo que 'los adeudos' por participaciones o cánones sobre ingresos o conceptos análogos en contraprestación de asistencia técnica, o del uso de patentes y marcas, y, en general, cualquier imputación de la matriz que supusiera una reducción del beneficio atribuible al establecimiento permanente".[315]

---

contribuir sin establecimiento. Su única justificación como gravamen de una renta real, aisladamente considerada, podría residir en el hecho de que el legislador entendiera que la sede central aprovecha el reparto de estos gastos generales entre sus sucursales para recargar un porcentaje de beneficio y transferir resultados eludiendo parcialmente la tributación" (Ibid., págs. 269-270).

313 Ver los artículos 14.a) de la LIS y 125.a) del RIS que prohiben la deducción de las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación.

314 FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *La tributación por obligación real (I)*, op. cit., pág. 4. Ya en la legislación anterior, el segundo párrafo del artículo 20 del Texto refundido de 1967 del Impuesto sobre Sociedades indicaba lo siguiente: "En particular, no tendrán la consideración de partidas deducibles aquéllas que impliquen directa o indirectamente transferencia de beneficios al extranjero, sea valíendose de aumento o disminución en los precios de compra o venta; de adeudos por participaciones o cánones sobre ingresos, gastos, producción o conceptos análogos en contraprestación de asistencia técnica, o de uso de patentes y marcas; de cargos por intereses o comisiones y de cualquier otro medio que conduzca a reducir el beneficio procedente de operaciones efectuadas en territorio español, ya a favor de la propia empresa en sus establecimientos situados fuera del citado territorio, de terceros con ella relacionados, de las filiales que se encuentren bajo su dependencia o de la matriz de la cual dependan".

315 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 598. Observa este autor que los gastos deducibles en los convenios de doble imposición y los señalados en el Modelo de la O.C.D.E. son más amplios que los señalados por

Con respecto a la problemática señalada por González Poveda, sobre la posibilidad de deducir otros gastos imputables por la casa central por la utilización de patentes, marcas, know-how, etc., en principio podemos decir que, al igual que sucede con el coste de los capitales propios, los conceptos señalados no serían fiscalmente deducibles. En este punto compartimos lo indicado por Pérez Rodilla cuando señala, en relación a esta problemática, que "algunos autores justifican la posible deducibilidad de estos conceptos, no contemplados en el RIS, cuando la casa central adquiera y demuestre que los capitales, patentes, know-how, etc., que utiliza el establecimiento en España los ha adquirido para la utilización exclusiva del mismo".[316]

El hecho de que la LIS tan sólo permita a los establecimientos permanentes la deducción de gastos de dirección y generales de administración, no es impedimento para que cuando existan otros gastos destinados a la realización de los fines del establecimiento permanente, como sucede en los convenios de doble imposición, éstos puedan ser deducibles, siempre y cuando la sede central demuestre que la finalidad de dichos gastos sea el establecimiento permanente.[317] Al respecto, María Eguinoa opina

---

el artículo 13.n) de la LIS. Efectivamente, el párrafo 3 del artículo 7 del Modelo permite la deducción de todos los gastos "en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y administración de carácter general para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte". Esta deducción es más amplia que la permitida por la LIS "ya que comprende todo gasto realizado para los fines del establecimiento, y no sólo los de dirección y generales de administración". Indica González Poveda que, en general, "no se consideran deducibles, para calcular los beneficios, los pagos que bajo la denominación de cánones, intereses, etc. se hacen por un establecimiento permanente a su matriz en virtud de préstamos o licencias de explotación concedidas por esta última". Y añade que "tampoco de considera procedente el que en los gastos imputados de dirección y administración se incluya cantidad alguna en concepto de beneficio o comisión, aunque fuera lógico su cobro si el establecimiento permanente y la central fuesen dos personas distintas y ésta última exigiera el reembolso de los servicios de dirección y administración prestados, juntamente con una comisión o beneficio sobre ellos".

316 PEREZ RODILLA. Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 78.

317 Observa González Poveda una cierta tendencia, por parte de la doctrina administrativa, a inclinarse en este sentido al considerar como gastos deducibles ciertos gastos distintos a los de dirección y generales de administración. Para ello hace referencia

que "en cuanto a la posibilidad de deducir en el EP los gastos financieros procedentes de préstamos obtenidos por la casa matriz y necesarios para la actividad del EP, sólo el hecho de que el EP pueda deducirse estos gastos supondría que el EP se está gravando por su beneficio real. Si la base imponible de este tipo de EP debe calcularse con arreglo a las reglas generales del impuesto, y puede demostrarse el hecho de que el préstamo concedido por la casa matriz es utilizado para los fines del EP, parece lógica la deducibilidad del gasto".[318]

---

a dos contestaciones a consultas vinculantes: La primera es la *Contestación a Consulta Vinculante de 16 de marzo de 1982* la cual establece, con respecto a una empresa del ramo de seguros, que los gastos totales de reaseguros de la compañía pueden ser objeto de distribución entre las diferentes sucursales, "atendiendo a los riesgos asegurados, tanto en volumen como en características objetivas de riesgo, factores ambos que determinan la cuantía de la prima por reaseguro"; y la segunda es la *Contestación a Consulta Vinculante de 22 de julio de 1981* que admite, en el caso de sucursales de bancos extranjeros, "el considerar deducibles los importes satisfechos a su casa matriz u otras sucursales, por la obtención de fondos para su colocación en el mercado español, siempre que el tipo aplicable a la operación resulte análogo a los normalmente aplicados en los mercados interbancarios, atendiendo a la fecha, importe y plazos de la operación" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 129).

318 EGUINOA María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 14. Pérez Rodilla añade al respecto que "si la casa central justificara su intervención en la obtención del préstamo, patentes o know-how únicamente por su situación ventajosa en el mercado internacional y demostrara que posteriormente, en todo o en parte, se emplean por su establecimiento español, tendría sentido el considerar los pagos por intereses, cánones, etc., a la casa central, para el posterior pago por ésta al suministrador originario de estas partidas, como gasto fiscal deducible. En esta hipótesis la casa central simplemente media en la consecución en condiciones óptimas del préstamo, tecnología, etc., limitándose a ser un intermediario entre su establecimiento en España y el suministrador original. Para el establecimiento la contraprestación satisfecha por estos conceptos tendría la calificación fiscal de gasto deducible en la medida que fuera un gasto necesario para la consecución de los ingresos que, como tal, parece con este planteamiento" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 78). Compartimos estas consideraciones que no vienen a ser otra cosa que la aplicación del principio general de deducción de gastos "para la realización de los fines del establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar en donde se hayan realizado" contemplado en el Modelo de la O.C.D.E. y en los convenios de doble imposición. Distinta es la situación, señalada en los Comentarios al párrafo 3 del artículo 7 del mencionado Modelo, de pagos bajo la denominación de intereses, cánones, etc. que sean abonados por un establecimiento permanente a la casa central en virtud de préstamos o licencias de explotación concedidas por ésta última; o la prestación de servicios auxiliares realizados por un establecimiento permanente por cuenta de la casa central y vi-

Así mismo, cabe añadir que el RIS no contempla la problemática de los precios de transferencia, como sí lo mencionaba el Texto refundido de 1967 en el artículo 20 anteriormente citado. Sin embargo, estamos de acuerdo con los comentaristas de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria cuando señalan que "pueden ser de aplicación las reglas contenidas en el artículo 39 para la valoración de las operaciones entre empresas vinculadas, ya que si estas reglas son aplicables cuando existe una vinculación de tipo jurídico o económico, con mucha mayor razón lo serán cuando se trata de operaciones entre dos unidades de explotación que están bajo el control absoluto de una misma sociedad".[319]

De otro lado, los establecimientos permanentes con actividad continuada pueden compensar sus pérdidas aplicando el régimen general de compensación de pérdidas aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal. El mencionado régimen permite la compensación de las bases imponibles negativas con las positivas dentro de los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos de aquél en el que se originó la pérdida. La cuantía podrá ser distribuida por el sujeto pasivo en la proporción que estime conveniente. Así mismo, la base imponible derivada de las operaciones realizadas en el ejercicio se minorará por el importe que la Sociedad decida compensar de las bases imponibles negativas habidas en los ejercicios cerrados en los cinco ejercicios precedentes.

La única particularidad aplicable a los establecimientos permanentes consiste en que las bases imponibles negativas sólo podrán compensarse con las positivas del mismo establecimiento permanente, "obtenidas de las rentas imputables al mismo" indica el artículo 318 del RIS.[320] Esto

---

ceversa; o el caso de determinar si debe estimarse que una fracción de los beneficios totales de la empresa es el resultado de una buena gestión. Vér al respecto: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 128-129.

319 ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pág. 366.

320 González Poveda califica el segundo apartado de este artículo, sin señalar las razones, como de "dudosa legalidad" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente*, op. cit. pág. 133, cita a pie de página). Suponemos que la razón consiste que en este acápite, el RIS establece una innovación no señalada por la LIS, con lo que se estaría vulnerando el principio de reserva de ley.

es consecuente con el principio del establecimiento permanente, es decir, con la consideración del mismo como una entidad distinta y separada de su casa central. No es posible la compensación de pérdidas de un establecimiento permanente situado en España con las bases imponibles positivas de otros establecimientos permanentes también situados en España "que con el primero dependan de la misma casa central y tengan, por tanto, la misma personalidad jurídica".[321] Ante una diversidad de establecimientos permanentes de una misma casa central, al ser considerados cada uno de dichos establecimientos como una empresa distinta y separada de su sede central, realizando cada establecimiento una actividad diferenciable y tributando cada uno de manera separada, no sería jurídicamente aceptable la compensación de pérdidas entre los mismos. Esto es precisamente lo que el RIS quiere evitar a efectos de impedir que se juegue con los beneficios empresariales de los establecimientos y así evitar el pago del Impuesto o el que éste se aminore.

Queremos detenernos un momento en este punto para referirnos a la Propuesta de Directiva del Consejo de la Comunidad Económica Europea de fecha 24 de enero de 1991 (COM (90) 545 final, publicada en el D.O.C.E. N° C 53/30, de 28.2.1991), relativa a establecer un régimen por el que las empresas asuman las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros.[322]

---

321 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 78.

322 El informe del Comité de Expertos Independientes en Imposición sobre las Sociedades de 18 de marzo de 1992, comité presidido por Onno Ruding, de allí que el informe mencionado también sea conocido como "Informe Ruding", recomendó "la adopción por los Estados miembros del proyecto de directiva en materia de pérdidas incurridas por establecimientos permanentes y filiales situados en otro Estado miembro (Fase I). Este proyecto de directiva sólo se ocupa de la compensación de pérdidas de establecimientos permanentes o filiales de otro Estado miembro, por tanto, el Comité recomienda que todos los Estados miembros introduzcan en sus legislaciones nacionales un sistema tanto vertical (matriz-filial o establecimiento permanente), como horizontal (filiales o establecimientos permanentes) de compensación de pérdidas entre grupos de empresas a nivel nacional (Fase II). A su vez, el Comité también entiende necesaria la extensión del proyecto de directiva a fin de permitir la completa compensación de pérdidas en toda la Comunidad en relación a los grupos de empresas (Fase III)" (MARTIN JIMENEZ, Adolfo J.: *El informe del Comité de Expertos Independientes en Imposición sobre las Sociedades de 18 de marzo de 1992*, Civitas - Revista Española de Derecho Financiero N° 80, oct-dic. 1993, pág. 647). Sobre el Informe Ruding, véanse: MAVRAGANIS, George: *Some thoughts on*

Entre las razones que justifican la aplicación del régimen, señala la Propuesta de Directiva que "el mero hecho de existir una frontera entre un establecimiento permanente y la sede central puede traer como consecuencia que las pérdidas del establecimiento permanente extranjero no sean deducibles de los beneficios registrados por la sede central. La empresa paga, en ese caso, un importe excesivo en relación al resultado total neto de su actividad, ya que el gravamen que se le impone se basa en los resultados obtenidos únicamente en el Estado de la sede central".[323] La Propuesta en cuestión señala, en relación a los establecimientos permanentes, que las empresas podrán asumir las pérdidas de sus establecimientos permanentes eligiendo entre los dos métodos siguientes:

- El "método de imputación", consistente en incluir en los resultados obtenidos por la empresa en un determinado periodo impositivo los

---

the Ruding Report, Intertax Nº 1, 1994, págs. 11-16; GARCIA OLMEDO DOMINGUEZ, Ramón: *El Informe Ruding: una aproximación del resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Crónica Tributaria Nº 68, 1993, págs. 55 y ss.; GUTIERREZ LOUSA, Manuel: *El Informe Ruding en el proceso de armonización de la imposición directa de la Comunidad Económica Europea*, Actualidad Tributaria Nº 31, 1993, págs. D-499 y ss.; TABAKSBLAT, M.: *Harmonisation of Corporation Tax in the EC; the Views of Multinational*, Intertax Nº 1, 1993, págs. 16-19; ANDRIESSEN, Frans: *Prospects for integration in the European Community*, EC Tax Review Nº 2, 1993. págs. 74-76; SASS, Gert: *Harmonisation of Corporation Tax Systems in the EC*, EC Tax Review Nº 2, 1993, págs. 77-79; y CERDA APARICIO, José y GARCIA BENAU, María A.: *Armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades*, Estudios Financieros Nº 118, enero de 1993, págs. 39 y ss.

323 COM (90) 545 final (D.O.C.E. nº C 53/30, de 28.2.1991), pág. 2. Añade la Propuesta que esta problemática "no se plantea en los Estados miembros que toman en consideración los resultados -positivos o negativos- de los establecimientos permanentes extranjeros y evitan, cuando se registran beneficios, la doble imposición, al imputar el impuesto extranjero a su propio impuesto (método de imputación o de deducción del impuesto). Por el contrario, los Estados miembros que exoneran los beneficios del establecimiento permanente extranjero (método de exoneración) no tienen en cuenta las pérdidas registradas por éste". Además, señala la propuesta en su introducción que "considerando que en un mercado común que tenga las características de un mercado interno la actividad de las empresas en el plano comunitario no debe estar en desventaja frente a la ejercida dentro de un Estado miembro; que esta exigencia no se cumple actualmente, ya que, a menudo, las legislaciones nacionales no permiten que las empresas asuman las pérdidas de sus establecimientos permanentes y filiales implantados en otros Estados miembros; que procede, en consecuencia, establecer normas comunes que abarquen a todas las empresas, sea cual sea su forma jurídica" (Ibid., pág. 16).

resultados, positivos o negativos, de todos sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro y deducir, si fuere el caso, del impuesto adeudado por la empresa por los beneficios de dichos establecimientos, el impuesto pagado por éstos; o

- El denominado "método de deducción de las pérdidas con posterior incorporación", el cual consiste en deducir de los beneficios imponibles de la empresa, correspondientes a un determinado periodo impositivo, las pérdidas registradas, para ese mismo periodo impositivo, por los establecimientos permanentes de la empresa situados en otros Estados miembros. Se deberán incorporar los beneficios posteriores de dichos establecimientos permanentes en los resultados imponibles de la empresa, hasta el importe total de las pérdidas deducidas anteriormente mencionadas.

Así mismo, la Propuesta señala que los resultados de los establecimientos permanentes se determinarán para cada Estado miembro por separado, de acuerdo con las normas del Derecho del Estado miembro del establecimiento permanente. Como medidas preventivas para evitar que la empresa tenga una ventaja injustificada al tratar de eludir la recuperación de las pérdidas deducidas, los Estados miembros podrán prever que dichas pérdidas sean incorporadas de oficio en los resultados imponibles de las empresas, cuando no se hubiere efectuado la incorporación de las mismas al finalizar el quinto año siguiente a aquél en que se dedujo la pérdida o cuando el establecimiento permanente sea vendido, liquidado o transformado en filial.

Sin embargo, sólo se asumirán obligatoriamente las pérdidas de los establecimientos permanentes extranjeros situados en la Comunidad Económica Europea. Esto no será impedimento para que los Estados miembros puedan extender la aplicación del Régimen que apliquen en las condiciones que ellos fijen, a todos o parte de los establecimientos permanentes de sus empresas que se encuentren situados fuera del ámbito de la Comunidad. De ser así, dichas condiciones no podrán ser más favorables que las que se apliquen a los establecimientos permanentes situados en los demás Estados miembros. Para poder acogerse a lo señalado en la Propuesta de Directiva, las empresas, establecimientos permanentes y filiales deberán de ser sujetos pasivos -no estar exentos-, en el caso de España, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Además de lo señalado, cabe destacar de un lado, que la Propuesta de Directiva mencionada utiliza el mismo concepto de establecimiento permanente empleado por el artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E., ya que lo define como "todo local fijo para la realización de negocios a través del cual una empresa de un Estado miembro ejerza toda o parte de su actividad" (artículo 2). De otro lado debemos indicar que se percibe en la Propuesta de Directiva una cierta intencionalidad de equiparar a los establecimientos permanentes con las filiales, al menos en el tratamiento de las pérdidas de éstas últimas. De allí que las filiales empleen el mismo método de deducción con posterior incorporación. Es así que en la exposición de motivos de la Propuesta se señala, refiriéndose a las filiales y a los establecimientos permanentes, que "económicamente, éstas dos estructuras empleadas para ejercer la actividad en el extranjero *son equivalentes y la elección de una u otra de ellas no debe depender de consideraciones fiscales*". Y más adelante la misma exposición de motivos señala que "es necesario determinar el límite de participación mínimo, en el capital de la filial, a partir del cual *la relación entre la empresa y la filial puede calificarse de equivalente a la existente entre la empresa y un establecimiento permanente...* si se deseara establecer un *paralelismo más estrecho entre el establecimiento permanente y la filial*, en lo que se refiere a su integración económica con la empresa matriz, se podría incluso contemplar un nivel de participación mínimo de un 100%... un porcentaje de un 75% parece, por ello, también el más apropiado para un régimen común transfronterizo. *Permitirá garantizar una igualdad de trato satisfactoria entre los establecimientos permanentes y las filiales*, y disponer, al mismo tiempo, de un ámbito de aplicación significativo para el régimen común" (los subrayados son nuestros).[324]

Mantenemos nuestras dudas respecto a este tratamiento "equivalente" o de "igualdad de trato" entre ambas figuras. Creemos que se trata definitivamente de instituciones diferentes tanto desde el punto de vista del Derecho mercantil como del Derecho fiscal. Lo único que se logra con estas medidas es desnaturalizar tanto la figura de la filial como la del establecimiento permanente. No debemos olvidar que esta tendencia a una "igualdad de trato" a nivel fiscal entre estas dos figuras no constituye una novedad en el Derecho Fiscal Internacional. Lo hemos podido cons-

---

324 Ibid., págs. 4 y 7-8.

tatar cuando se estudió el impuesto sobre las sucursales o branch tax, asi como en el capítulo anterior referente al concepto de establecimiento permanente.

1.1.3. Periodo impositivo.

Para los establecimientos permanentes, el periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento sin que pueda exceder de doce meses. De acuerdo al artículo 21 de la LIS, el periodo impositivo debe de coincidir con el ejercicio económico de la Entidad. De allí que esto se complemente con lo señalado por el artículo 319 del RIS cuando indica que dicho ejercicio económico debe ser el "declarado" por el establecimiento permanente, declaración que será efectuada al momento en que deba presentarse la primera declaración por el Impuesto, entendiéndose subsistente el periodo declarado mientras no se modifique expresamente. Así mismo, cuando no se hubiese declarado otro periodo distinto, el periodo impositivo se entenderá referido al año natural. El Impuesto se devengará en el último día del periodo impositivo.

De otro lado, se considera concluido el periodo impositivo cuando cese en su actividad el establecimiento permanente o cuando de otro modo se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente. Ya en el capítulo anterior nos referimos a los requisitos para llevar a cabo la mencionada desafectación. Con respecto al cese de actividades, ésta se considera efectuada cuando la Sociedad no residente de la que depende, cancela su inscripción en el Registro Mercantil o dicha Sociedad se convierte en sociedad española inscribiéndose en el mencionado Registro.

1.1.4. Determinación de la deuda tributaria.

La determinación de la deuda tributaria de los establecimientos permanentes con actividad continuada se realizará de acuerdo a las disposiciones del régimen general. La cuota tributaria se obtiene aplicando el tipo de gravamen del 35% señalado por el artículo 23.1 de la LIS, artículo que desde hace algún tiempo es en parte modificado todos los años por la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La LIS sólo permite a los establecimientos permanentes la deducción de la cuota por los siguientes conceptos:[325]

a) Las deducciones señaladas por el artículo 24 de la LIS, es decir, las sociedades que operen en España por medio de establecimiento permanente sólo podrán deducir de la cuota:

- Las deducciones por doble imposición de dividendos señaladas en los acápites 1 y 2 del artículo 24 de la LIS;[326] y

- El importe de las retenciones, pagos e ingresos a cuenta que se hubiesen practicado sobre los ingresos del sujeto pasivo.

Obsérvese que la legislación española no admite la deducción por doble imposición internacional para los establecimientos permanentes. Esta omisión ha sido objeto de diversas críticas como por ejemplo, la de Cubillo Valverde el cual critica el artículo 315 del RIS indicando que "es extremadamente parco teniendo en cuenta la importancia de la materia que comprende. Porque lo que queda dudoso, al menos en principio, es si las rentas de fuente extranjera percibidas por establecimientos permanentes deberán tomarse o no en consideración a efectos de tributación de las mismas. Estas dudas adquieren mayor consistencia al tener presente que ni la Ley ni el Reglamento I.S. (artículos 24 y 320 respectivamente) permiten aplicar a los establecimientos permanentes la deducción por doble imposición internacional prevista únicamente para los casos de obligación personal. La inaplicabilidad de la citada deducción pudiera llevar a la conclusión de que las rentas de fuente extranjera percibidas por los establecimientos permanentes quedarían excluidas de la tributación en España." Y añade el referido autor que "en mi opinión, la imputación de estas rentas a los establecimientos permanentes es bien clara por concurrir en ellas los elementos necesarios para tal imputación. Se trata, pues, de rentas que, aunque de fuente extranjera, deben ser consideradas obtenidas

---

325 Ver: GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 142-145.

326 La aplicación de estas deducciones a los establecimientos permanentes está señalada por el artículo 173.3 del RIS el cual indica que "los sujetos pasivos por obligación real que operen en España por medio de establecimiento permanente podrán aplicar la deducción regulada en los apartados precedentes".

en España e imputables a los establecimientos permanentes que las generan, gestionan y perciben".[327]

Así mismo, Guijarro Zubizarreta critica señalando que "debe ponerse de manifiesto un claro olvido del legislador a la hora de fijar las normas de determinación de la deuda tributaria del EP, ya que no ha tenido en cuenta la posibilidad, perfectamente factible, de que el EP obtenga rentas de un país extranjero. De esta manera, aunque el art. 320 Rgto. IS establece que la determinación de la deuda se realizará de acuerdo a las disposiciones del régimen general, lo cierto es que el art. 175, siguiendo lo establecido por el art. 24 de la ley, limita las deducciones por doble imposición internacional a los sujetos pasivos por obligación real, entre los que se situa el EP." Sin embargo, añade este autor que "tal problema debe entenderse superado en el caso de EP de un país con Convenio, sobre la base del principio de 'no discriminación' recogido en el artículo 24 del Modelo de la OCDE...".[328]

---

327 CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Rentas empresariales de los no residentes*, Relaciones Fiscales Internacionales, op. cit., pág. 153. Argumenta este autor indicando que "pensemos, no obstante, que los bienes productores de tales rentas (por ejemplo, propiedad industrial en sus distintas manifestaciones, carteras de valores de sociedades extranjeras, inmuebles situados en el extranjero, etc.) estarán afectos a los establecimientos permanentes y registrados en la contabilidad de los mismos. Los propios ingresos en que consisten las rentas indicadas lucirán también en las correspondientes cuentas de resultados. Y pensemos igualmente, que, en términos normales, alguna parte de la actividad de dichos establecimientos, y, por tanto, de sus respectivos gastos, se habrá dedicado a la gestión de las rentas que examinamos... La Ley I.S. ha incurrido, sin duda, en una omisión de consecuencias graves al no permitir la deducción por doble imposición internacional a los establecimientos permanentes con rentas de fuente extranjera, penalizándolos y estableciendo en contra de ellos una discriminación que resulta a todas luces incompatibles con la evolución del Derecho Fiscal internacional".

328 GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., pág. 216. María Eguinoa es de la misma opinión al señalar que, el hecho de que la LIS no permita la deducción por doble imposición internacional a los establecimientos permanentes "supone que si el EP obtiene rentas procedentes de otros países, sería gravado en España en mayor medida que una sociedad residente. A pesar de ello, en el supuesto en que sea aplicable un Convenio, procederá la deducción del impuesto extranjero o de la cuota que hubiese que pagar en España por esas rentas, en base al principio de no discriminación previsto en todos los Convenios suscritos por España" (EGUINOA María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 14). De otro lado, González Poveda comenta al respecto que "dadas las rentas que según la LIS son atribuibles al estable-

En relación con las *retenciones a cuenta* del Impuesto sobre Sociedades que se le hayan efectuado al establecimiento permanente, éstas son las efectuadas sobre los rendimientos del capital moviliario computados en la base imponible.[329] Al respecto, debemos mencionar lo señalado por la Disposición Adicional Primera del R.D. 1841/1991 de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del IRPF y modifica otras normas tributarias, modificado a su vez por R.D. 753/1992 de 26 de junio (B.O.E. del 30 de junio), el cual señala en su apartado 1, relativo a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario en el Impuesto sobre Sociedades, que el tipo de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario establecido en el Reglamento del IRPF es aplicable a efectos del Impuesto sobre Sociedades. El tipo aplicable será de 25%. El apartado 2 de dicha norma establece en su inciso d) que no existe obligación de practicar retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades respecto de "los intereses y comisiones que constituyen ingreso de un establecimiento permanente de una Entidad financiera no residente en España, en cuanto sean consecuencia de préstamos realizados por dicho establecimiento permanente, salvo lo dispuesto en el párrafo segundo de la

---

cimiento permanente, no pueden producirse deducciones por doble imposición internacional. La sociedad no residente, únicamente está sujeta por los rendimientos obtenidos en territorio nacional" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 599). La misma opinión es esgrimida por los comentaristas de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria cuando afirman que la Ley no considera de aplicación a los establecimientos permanentes la deducción por doble imposición internacional, "lo cual es lógico si se considera que la fuerza atractiva del establecimiento se limita a los rendimientos obtenidos en España, por lo que nunca podrán figurar en su base imponible rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero, únicos en los que se puede dar el fenómeno de la doble imposición internacional" (ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pág. 369).

329 Cabe mencionar que el artículo 23.3.e).1 de la LIS establece que "los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles estarán exentos en España cuando correspondan a personas jurídicas o entidades no residentes que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea *y no operen a través de establecimiento permanente en España*" (el subrayado es nuestro). Véanse las excepciones a esta norma. Así mismo, el artículo 23.3.e).4 de la LIS establece que cuando el titular de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente sea un residente o un *establecimiento permanente*, los rendimientos e incrementos de patrimonio que provengan de estos valores quedarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades y en su caso, al sistema de retención a cuenta.

letra anterior". El segundo párrafo del inciso c) anterior indica que se encuentran sujetos a retención "los intereses y rendimientos de las obligaciones, bonos u otros títulos, emitidos por Entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, y que integren la cartera de valores de las Entidades a que se refiere el párrafo anterior...". De un lado tenemos pues la no obligación de retener para el caso de préstamos, mientras que de otro lado existe esta obligación cuando se trate de obligaciones, bonos u "otros títulos". En cambio, el inciso g) indica que no estarán sujetos a retención a cuenta los rendimientos de los depósitos en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas que se satisfagan a no residentes en España, "salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente...".

Respecto a los *pagos a cuenta*, el artículo 73 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, Ley 41/1994 de 30 de diciembre[330], establece en su primer párrafo lo siguiente: "En los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre del año 1995, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, por obligación personal, *así como los establecimientos permanentes de sociedades no residentes en España*, efectuarán un pago a cuenta de la liquidación correspondiente al ejercicio que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados del 20 por 100 de la cuota a ingresar por el último ejercicio cerrado cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en dichas fechas" (el subrayado es nuestro). Los pagos a cuenta que realice el establecimiento permanente podrán ser pues deducidos a efectos de determinar la deuda tributaria. Así mismo, el artículo 320.5.b) del RIS señala que pueden deducirse los pagos a cuenta realizados con ocasión de transferencias al exterior de los beneficios del mismo periodo, según lo señalado en el artículo 305.4 del RIS, pero al haber sido derogado este último artículo, queda sin vigencia lo señalado por dicho artículo.[331] Por

---

330 A partir de 1983 fue establecida la obligación del pago a cuenta de la cuota tributaria a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades. Esta obligación fue establecida por primera vez por el artículo 29 de la Ley 9/1983 de 13 de julio, Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983. Las posteriores leyes de Presupuestos han mantenido esta regulación inicial con algunos cambios. Así mismo, véase el apartado 2 del artículo 69 mencionado.

331 El artículo 305 del RIS fue derogado por la segunda disposición final del R.D. 1841/1991, que en su acápite dos establece que a la entrada en vigor del Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones Económicas con el Exterior, quedarán derogados los artículos 305 y 344 del RIS.

tanto, cada vez que el establecimiento permanente decida transferir rentas al extranjero, deberá tributar por el impuesto adicional o imposición complementaria sin necesidad de acreditar el pago previo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.[332]

b) Las deducciones por inversiones del artículo 26 de la LIS.

Los establecimientos permanentes con actividad continuada pueden aplicar las deducciones por inversiones y creación de empleo señalados en el artículo 26 de la LIS.[333] Al respecto, no podrán acogerse a la deducción por inversiones aquéllas que se realicen en elementos que se destinen a otros establecimientos permanentes o que no hayan de generar rentas imputables al mismo. En relación a la deducción por creación de empleo, el artículo 320.4 del RIS indica que en ningún caso se considerará, a efectos de mantenimiento o creación de empleo, la contratación de personal procedente del extranjero.[334]

c) Las bonificaciones a que tuvieren derecho.

Estas bonificaciones se encuentran señaladas en el artículo 25 de la LIS y entre las que podrían afectar a los establecimientos permanentes tenemos, por ejemplo, la bonificación del 50 por 100 de la parte que co-

---

332 La segunda disposición adicional del R.D. 1841/1991 de 30 de diciembre, indica que "sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre (R. 1991, 3013), sobre Transacciones Económicas con el Exterior, a partir de su entrada en vigor quedan sin efecto la necesidad de acreditar el pago del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter previo a la transferencia de rentas al exterior obtenidas por personas o entidades no residentes en España, así como las disposiciones hasta ahora vigentes sobre actuaciones de comprobación preferente en materia de obligación real de contribuir".

333 El artículo 26 de la LIS desde hace algún tiempo es modificado todos los años por la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado. Así, el artículo 74 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, Ley 41/1994 de 30 de diciembre, modifica el artículo 26 de la LIS, es decir, el régimen de deducción por inversiones y por creación de empleo aplicable a los ejercicios que se inicien dentro de 1995.

334 Observa González Poveda que esta última limitación "aunque puede estimarse lógica, no estaba contenida en la LIS, por lo que es discutible su legalidad" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 600).

rresponda a los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por las Entidades que operen "efectiva y materialmente" en Ceuta y Melilla o sus dependencias, en las condiciones establecidas por el RIS.[335] El artículo 25.b).2. de la LIS señala que esta bonificación quedará limitada exclusivamente a las Entidades residentes en los citados territorios por los beneficios o incrementos de patrimonio que justifiquen haber obtenido en los mismos y a las "Entidades no residentes o no domiciliadas en dichos territorios por los beneficios o incrementos de patrimonio que justifiquen haber obtenido en los mismos por medio de *establecimiento permanente* o establecimiento situado en los referidos territorios" (el subrayado es nuestro).

Por último, debe tenerse en cuenta que las distintas deducciones y bonificaciones deberán realizarse en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente que aplica las deducciones y bonificaciones, sin que resulten trasladables las circunstancias de otros establecimientos permanentes distintos que existieren en el territorio español correspondientes a la misma casa central. Esta regla concuerda con el principio del establecimiento permanente ya señalado, es decir, el considerar a cada establecimiento como una empresa distinta y separada. No pueden pues trasladarse las deducciones y bonificaciones de un establecimiento permanente a otro establecimiento distinto que pertenece a la misma sede central. Cabe señalar como es lógico, que en el caso en que la cuota líquida resulte inferior a las retenciones y pagos a cuenta de Impuesto, el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del exceso, de acuerdo con las normas generales aplicables para todos los sujetos pasivos.

---

335 El artículo 182 del RIS señala estas condiciones. Definitivamente esta bonificación sólo será aplicable a los establecimientos permanentes con actividad continuada ya que se requiere un ciclo mercantil completo. Esto se desprende de lo señalado por el citado artículo en su apartado 3 que dice: "Se entenderá por operaciones efectiva y materialmente realizadas en Ceuta y Melilla o sus dependencias, *aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos.* No se estimará que medien dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o afectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas o quebrantos" (el subrayado es nuestro).

1.1.5. Obligaciones formales.

Puede decirse que en general, los establecimientos permanentes con actividad continuada deben cumplir las mismas obligaciones formales que los sujetos pasivos por obligación personal. Estas obligaciones son principalmente las siguientes:

1.1.5.1. Domicilio fiscal.

El artículo 46.2 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, señala que las personas jurídicas que residan en el extranjero, es decir, las no residentes que desarrollen actividades en España, "tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios". Como se puede apreciar, se reafirma el criterio objetivo y pragmático de la efectividad del domicilio de la entidad, es decir, en aquel lugar en donde se encuentre la "efectiva" gestión de la misma.[336]

Así mismo, el artículo 8.4 de la LIS repite prácticamente lo expresado por la LGT cuando establece que los sujetos pasivos residentes en el extranjero tendrán su domicilio fiscal "en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España", añadiéndose que se les podrá aplicar "en cuanto resulte pertinente, las normas referentes a las entidades residentes en territorio español".[337] Esto último referido a las normas aplicables para la determinación del domicilio fiscal. Como puede verse, al margen de cierta variedad en la manera de referirse a los sujetos del impuesto, ya que la LGT se refiere a "personas jurídicas" mientras la LIS habla de "sujetos pasivos" y "entida-

---

336 El artículo 14.3 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, repite lo señalado por el artículo 46.2 de la LGT para las "personas o Entidades no residentes que operen en territorio español por medio de establecimiento permanente". El mencionado artículo también señala que en el caso de establecimientos permanentes a los que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 311 del RIS (diversidad de establecimientos permanentes), "el domicilio fiscal de cada uno de éstos será el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios correspondientes al mismo".

337 Ver: RIVIER, Jean-Marc: *Ponencia General*, sobre la residencia fiscal de las sociedades, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXIIa, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, les Pays-Bas, 1987, págs. 118 y ss.

des", prácticamente las dos normas establecen lo mismo, salvo lo referente a la aplicación de las normas para entidades residentes en lo que les fuera pertinente.

Así mismo, la regla señalada en el artículo 8.4 de la LIS es aplicable lógicamente a las entidades no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente. Esto se ve confirmado en el artículo 27.a) del RIS que repite la misma regla del artículo 8.4 de la LIS, pero señalando que es aplicable para el caso de sujetos pasivos residentes en el extranjero que operen en España a través de establecimiento permanente. Se entiende que el lugar en donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente, si es que es uno sólo, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos, es decir, que radique la efectiva gestión administrativa, etc. será considerado como su domicilio fiscal.

Como se ha podido apreciar, tanto la Ley como el Reglamento indican que son aplicables, en lo que resulte pertinente, las normas referentes a las entidades residentes en España en lo que al domicilio fiscal se refiere. Por tanto y para terminar con este punto, vamos a continuación a efectuar una breve referencia de las reglas aplicables a las entidades residentes en relación al domicilio fiscal que puedan también ser de aplicación a las entidades no residentes con establecimiento permanente en España.

1.1.5.1.1. Domicilio fiscal de las personas jurídicas residentes.

Con respecto a las personas jurídicas residentes, la LGT dispone en su artículo 45.1.b) que el domicilio, a efectos tributarios, será el de su domicilio social, "siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección."

La LGT opta por un criterio formal, esto es, fijar el domicilio fiscal de las personas jurídicas en el lugar de su domicilio social.[338] Pero a

338 En relación al domicilio, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (B.O.E. del 27 de diciembre) por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece en su artículo 6º lo siguiente:

la vez, este criterio depende de un requisito muy importante: que en dicho domicilio social se encuentre centralizada tanto la gestión administrativa como la dirección de los negocios. Y para mayor seguridad, reiterará la ley que "en otro caso" en el lugar en que radiquen dicha gestión o dirección. Aquí podemos notar, en relación a las personas jurídicas, esa diferencia entre el concepto civil de domicilio y el concepto utilizado en el Derecho Tributario.

Efectivamente, el artículo 41 del Código Civil Español señala que "cuando ni la Ley que las haya creado o reconocido, ni los estatutos o las reglas de fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas, se entenderán que lo tienen en el lugar en que se halle establecida su representación legal, o donde ejerzan las principales funciones de su instituto". Bajo este primer concepto se atiende más a la voluntad de la persona jurídica, es decir, tienen prioridad los estatutos o las reglas de fundación para luego, en defecto de éstos, referirse al lugar en que se encuentre establecida su representación legal o "donde ejerzan las principales funciones de su instituto". Prevalece pues la elección societaria. En cambio bajo el segundo concepto, es decir en el Derecho Tributario, se atiende más a un criterio objetivo, esto es, el lugar en que se encuentre "efectivamente" centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Necesariamente debemos recurrir a la Ley del Impuesto sobre Sociedades para complementar lo señalado por la LGT respecto al domicilio fiscal de las personas jurídicas. Esto debido a lo que la propia LGT indica en su artículo 21: "Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso,..." y es así que la LIS contempla normas adecuadas para el establecimiento del domicilio fiscal de las entidades afectas a este impuesto.

El artículo 8 de la LIS señala cuatro aspectos en relación al domicilio fiscal: su concepto, el cambio del domicilio fiscal, la posibilidad de cambio del mismo promovido por las Delegaciones de Hacienda y el do-

---

"1. La sociedad fijará su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en que radique su principal establecimiento o explotación.
2. En caso de discordancia entre el domicilio registral y el que correspondería conforme al apartado anterior, los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos".

micilio fiscal de los residentes en el extranjero al cual ya nos referimos al iniciar esta temática.

1.1.5.1.2. Concepto de domicilio fiscal en la LIS.

Con respecto al concepto de domicilio fiscal, el artículo 8.1 de la LIS establece que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, "siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección. En los supuestos en que resulte dudoso el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél en que radique el mayor valor del inmovilizado."

Como se puede apreciar en la LIS, al igual que en la LGT, prevalece el criterio práctico u objetivo de señalar como domicilio fiscal, el domicilio social a condición que allí se encuentre "efectivamente centralizada" la gestión administrativa y la dirección del negocio. De no ser así, prima el lugar de realización de la gestión o dirección. A pesar de esta precisión, el artículo en cuestión no es lo suficientemente claro. Utiliza una terminología bastante ambigua y general como por ejemplo, cuál es el alcance del concepto de "gestión administrativa", "dirección del negocio" y en especial el de "efectivamente centralizada". Este último concepto es muy importante que se determine claramente ya que de otra forma se estaría dando facilidades a posibles fraudes.

La solución a estas imprecisiones se encuentra, aparentemente, en el artículo 22 del Reglamento de la LIS. Decimos "aparentemente" porque, como se verá a continuación, el mencionado artículo tampoco llega a solucionar plenamente las ambiguedades e imprecisiones establecidas en el artículo 8.1 de la LIS.[339]

---

339 El artículo 22 del RIS señala lo siguiente: "Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquél en que concurran las siguientes circunstancias:
a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

El artículo 22 del RIS recurre a tres elementos para delimitar el concepto de dirección efectiva: contratación, llevanza de la contabilidad y domicilio fiscal de los administradores del negocio. La verdad es que más que solucionar las indeterminaciones expresadas en el artículo 8.1 de la LIS, éste artículo del reglamento nos aporta nuevas imprecisiones como son las siguientes:

- ¿Cuáles son los límites de la normalidad y la anormalidad cuando el artículo utiliza el término "normalmente" respecto a la contratación general? Además cabe preguntarse ¿qué es lo que se entiende por "contratación general", cuáles son sus alcances y limitaciones?

- Es en las sucursales o en "otros lugares" en donde puede verificarse la contratación general, "dada la naturaleza de las actividades ejercidas". De acuerdo a esto, no tendría sentido la alternativa planteada por el artículo 22.a) entre negocio general y el negocio de la sucursal o la que se desarrolle en otros lugares.

- Que "se lleve de modo permanente la contabilidad principal". Pues, ¿qué se entiende por "contabilidad principal"? ¿Quizá el lugar en donde se lleven los principales libros de contabilidad?

- ¿Cuál es el significado de poder "verificar y apreciar" las operaciones sociales?

- En cuanto al "número adecuado" de administradores domiciliados dentro del territorio, ¿cuál considera la legislación fiscal que debe ser el número adecuado de administradores o gerentes? ¿Quizá se refiera al número necesario señalado en los estatutos de la entidad para efectos de la toma de acuerdos por parte del directorio, o a lo indicado por la Ley de Sociedades Anónimas para la adopción de acuerdos cuando se trate de éste tipo de sociedades? Seguimos pues en la indeterminación.

---

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.
c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales."

Ante estas nuevas imprecisiones y ante la posibilidad de que no se den en un mismo lugar las tres circunstancias señaladas por el artículo 22, el RIS establece en su artículo 23 un orden de prioridad.[340]

El orden de prelación fijado por el artículo 23 del RIS para solucionar la problemática del domicilio fiscal sería el siguiente:

1° El lugar en donde coincida la contratación, la llevanza de la contabilidad y el domicilio fiscal de los administradores.

2° El lugar en donde coincidan la contratación y la llevanza de la contabilidad.

3° El lugar en donde coincidan ya sea la contratación o la llevanza de la contabilidad, con el domicilio fiscal de los administradores y el domicilio social de la entidad.

4° El lugar en donde coincida la contratación o la llevanza de la contabilidad con el domicilio social.

5° Como última alternativa y recogiendo lo señalado por el segundo párrafo del artículo 8.1 de la LIS, tenemos el lugar en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.

1.1.5.1.3. Cambio de domicilio fiscal.

El artículo 45.2 de la LGT establece la obligación del sujeto pasivo de poner en conocimiento de la Administración Tributaria, cualquier

---

340 El artículo 23 del RIS establece lo siguiente:
"1. Cuando en el domicilio fiscal no se den todas las circunstancias que se señalan en el artículo anterior, el domicilio fiscal se fijará aplicando, en el orden que se señalan, los siguientes criterios:
a) Donde coincidan las circunstancias a), b) y c) del artículo anterior.
b) Donde coincidan las circunstancias a) y b) del artículo anterior.
c) Donde coincidan las circunstancias a) o b) con la c) y el domicilio social.
d) Donde coincida la circunstancia a) o b) con el domicilio social.
2. Cuando por aplicación de las normas del apartado anterior no puede determinarse el lugar del domicilio fiscal, prevalecerá aquél en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable."

cambio de domicilio. Esto lo hará mediante declaración expresa y dicho cambio surtirá efectos a partir del momento de la presentación de la mencionada declaración.

Así mismo, el artículo 8.2 de la LIS establece la misma obligación ya señalada en la LGT, de poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal, en el ejercicio en que se produzca, "las variaciones que impliquen el cambio de domicilio", ya sea que éstas se produzcan dentro de la misma Delegación o en otra distinta. El artículo 24 de la RIS, además de repetir lo señalado por el artículo 8.2 de la LIS, añade tres novedades.[341]

La primera novedad es la que se refiere al caso de cambio de domicilio de una Delegación a otra. En este caso, las Delegaciones de Hacienda deberán de realizar las comprobaciones pertinentes siguiendo las indicaciones del artículo 25 de la RIS, artículo que fue derogado, al igual que el 26, por el Real Decreto 1041/1990 de 27 de julio por el que se regulan las declaraciones censales.

La segunda novedad que el artículo 24 establece es cuando el cambio de domicilio fiscal coincida con el señalado para efectos de notificaciones, el sujeto pasivo deberá de comunicarlo a todos los órganos de la Administración Tributaria en los que se encuentre pendiente la resolución de cualquier clase de expediente administrativo.

Y en tercer lugar tenemos que, en el caso del párrafo anterior, mientras el contribuyente no comunique a la Administración Tributaria del cambio de su domicilio fiscal, las notificaciones realizadas surtirán efecto en el anterior domicilio fiscal.

---

341 Véase al respecto la *Resolución del T.E.A.C. de 26.5.1993* (Carta Tributaria Nº 197, febrero de 1994, págs. 117 y ss.) en donde se resuelve que la Administración puede rechazar el cambio de domicilio fiscal pretendido por el sujeto pasivo si no se prueba que en el nuevo domicilio se lleva la gestión administrativa y la dirección de los negocios (Comentarios en Tribuna Fiscal Nº 41, marzo de 1994, págs. 30-32). Véase igualmente la *Resolución del T.E.A.C. de 14.4.1989* en: CISS Comunicación Nº 81, págs. 11-12. Comentarios sobre ambas resoluciones en: Carta Tributaria Nº 197, págs. 119 y ss.

Cabe señalar que el artículo 10.2.a) del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio (B.O.E. del 10 de agosto), mediante el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, indica que para poner en conocimiento a la Administración Tributaria del cambio de domicilio fiscal habrá que presentar una declaración al respecto indicando el nuevo domicilio.

1.1.5.1.4. Cambio de domicilio fiscal a instancias de la Administración.

El artículo 45.2 de la LGT comienza estableciendo que la Administración "podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario". Esta exigencia es fundamental a nuestro modo de ver. Es lógico que la Administración deba de exigir a los contribuyentes que señalen un domicilio fiscal. Es el nexo entre dichos contribuyentes y la Administración Tributaria. Tengamos en cuenta que la legislación fiscal española no contempla la posibilidad de notificar vía cedulón o vía publicación en el Boletín Oficial del Estado. Por lo tanto, le es necesario conocer el domicilio fiscal de los contribuyentes ya sea porque éstos se lo comuniquen o porque, a falta de esta comunicación, la propia Administración exija a los sujetos pasivos que señalen un domicilio a efectos tributarios.

Así mismo, la Administración podrá cambiar el domicilio fiscal cuando éste no reuna las condiciones adecuadas exigidas por la Ley. Este cambio a instancias de la propia Administración deberá de efectuarse "mediante la comprobación pertinente" de acuerdo al artículo 45.2 de la LGT. Esto significa que la Administración deberá comprobar que se den las circunstancias de hecho que señalan tanto el artículo 8 de la LIS como las prelaciones establecidas por el artículo 23 del RIS.

El artículo 8.3 de la LIS establece que las Delegaciones de Hacienda podrán promover el cambio de domicilio fiscal con una condición: la "previa audiencia del interesado en la forma reglamentariamente determinada". En el RIS, eran los artículos 25 y 26 los que establecían las pautas para que la Administración promoviera el cambio de domicilio. Decimos que establecían porque, como ya indicamos anteriormente, dichos artículos han sido derogados por la segunda Disposición Derogatoria del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales.

El citado Real Decreto establece la obligación, para todas las personas o Entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retenciones, de comunicar a la Administración Tributaria, a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de tales actividades. Se encuentran sujetas a ésta obligación tanto las personas o Entidades residentes en España como las que no siendo residentes actuen en territorio español por medio de establecimiento permanente, o satisfagan en dicho territorio rendimientos sujetos a retención. Como puede observarse, es una obligación formal que incluye tanto a residentes como a no residentes, con algunas excepciones que no mencionaremos para no extendernos innecesariamente. Entre los datos de contenido común del censo figuran, entre otros, el domicilio fiscal en España y la condición de persona o Entidad residente o no residente en territorio español. Para las personas o Entidades no residentes, el artículo 7.2.b) establece, inclusive, la obligación de indicar el domicilio fiscal en el Estado de su residencia. Cabe señalar que la norma remite a las disposiciones propias del IRPF y del IS en lo que se refiere a la definición de residente o no residente para una persona o Entidad.

Son los artículos 15 y 16 del Real Decreto en cuestión los que nos interesan. Entre otras cosas, el artículo 15 establece la facultad de la Administración Tributaria de recabar declaraciones censales y la ampliación de las mismas, así como la subsanación de los defectos advertidos, "pudiendo incorporar de oficio los datos que deban figurar en el censo". Indica que "los datos que figuren en el censo se rectificarán de oficio cuando así resulte de la resolución acordada en cualquier expediente de gestión tributaria". Añade que "la incorporación de oficio de los datos que deban figurar en el censo o la corrección de los datos declarados se practicará tras las comprobaciones oportunas y previa audiencia del interesado, a quien se notificará la correspondiente resolución, que será reclamable en vía económica-administrativa, previo el recurso de reposición si el interesado decidiera interponerlo". Termina dicho artículo indicando que "en particular, la Administración podrá rectificar el domicilio fiscal o tributario mediante la comprobación pertinente y de acuerdo con las normas recogidas en el artículo siguiente".

Para terminar, el artículo 16 establece todo el procedimiento a seguir cuando la Administración decide rectificar el domicilio fiscal de un

contribuyente. Cuando se produzca, a instancia de la Administración, el cambio de domicilio fiscal en el ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de Hacienda, el procedimiento se iniciará por acuerdo del correspondiente administrador o Delegado de Hacienda. Tan sólo cabe señalar que los acuerdos o resoluciones que pongan fin al expediente de cambio de domicilio fiscal, pueden reclamarse en vía económico-administrativa, previo recurso de reposición si el interesado decidiera interponerlo. Demás está decir que este procedimiento es aplicable tanto a los residentes como a los no residentes.

1.1.5.2. Obligación de nombrar representante.

Todos los sujetos pasivos no residentes en España tienen la obligación de nombrar una persona física o jurídica que los represente ante la Administración a efectos del Impuesto. En relación con los representantes de los establecimientos permanentes, el artículo 10.2 de la LIS es claro cuando indica que serán aquellos que figuren como tales en el Registro Mercantil[342] o en su defecto, es decir, subsidiariamente, quienes ten-

---

342 Cabe citar aquí las partes pertinentes de los artículos 261 y 264 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1597/1989 de 29 de diciembre, los cuales establecen respectivamente lo siguiente:
"Art. 261. Circunstancias de las inscripciones.- 1. En la inscripción que se practique en la hoja abierta a la sociedad, se hará constar el establecimiento de la sucursal, con indicación de:
...4º La identidad de los representantes nombrados con carácter permanente para la sucursal, con expresión de sus facultades.
2. En la primera inscripción de la hoja abierta a la sucursal se harán constar, además de las circunstancias anteriores, la identidad de la sociedad y el nombre y apellidos o denominación social de sus administradores, con indicación del cargo que ostenten".
"Art. 264. Inscripción de la primera sucursal establecida por sociedad extranjera.-
1. Las sociedades extranjeras que establezcan una sucursal en territorio español la inscribirán en el Registro Mercantil correspondiente al lugar de su domicilio, presentando a tal efecto, y debidamente legalizados, los documentos que acreditan la existencia de la sociedad, sus estatutos vigentes y sus administradores, así como el documento por el que establezca la sucursal.
2. En la primera inscripción de la sucursal, además de las circunstancias relativas a la sociedad que resulten de los documentos presentados, incluidos los datos registrales de la misma, así como el nombre, apellidos y cargo de sus administradores, se harán constar las circunstancias contenidas en el apartado primero del artículo 261."
Por último, creemos interesante la noción de sucursal que existe en el artículo 259 del Reglamento arriba mencionado, en especial la importancia que tiene la representación de la misma. El referido artículo establece lo siguiente:

gan la facultad para contratar en nombre de los mismos. Respecto a esto último, el artículo 309 del RIS añade que cuando las personas facultadas para contratar en nombre del establecimiento permanente no tuviesen su residencia habitual en España, la casa central se encontrará obligada a nombrar a una persona física o jurídica con domicilio y residencia en España para que los represente ante la Administación Tributaria.

Así mismo, se impone una sanción o multa pecuniaria que va desde las 25.000 pesetas hasta los 2.000.000 de pesetas para los casos de incumplimiento de la obligación de nombrar representante. Dicho incumplimiento se configurará como una infracción tributaria simple. En realidad, si bien es cierto que lo que quiere la Administración es poder contar con una persona a efectos de sus relaciones con el no residente, en especial si opera en españa sin establecimiento permanente, en la práctica es una obligación que se ha venido incumpliendo casi podría decirse, en general. No así en el caso de no residentes que operen con establecimiento permanente ya que al operar con dicho establecimiento, necesariamente deben de contar con un representante. De allí que establecer una multa para los casos de incumplimiento de la obligación de nombrar representante, más aplicable especialmente para los casos de no residentes sin establecimiento permanente, sea una medida casi diríamos sin aplicación en la práctica.[343]

"Art. 259. Noción de sucursal.- A efectos de los prevenido en este Reglamento, se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad."

343 Compartimos la opinión de González Poveda cuando señala respecto a la obligación de nombrar representante que "esta obligación, como ha venido sucediendo hasta ahora, se seguirá incumpliendo sistemáticamente por los no residentes, a pesar de la sanción con la que se les amenaza, difícil de hacer efectiva tratándose de personas sobre las que no se puede utilizar el procedimiento ejecutivo de recaudación. Sin embargo, es una amenaza para los no residentes con bienes inmuebles en España que no hayan nombrado representante, pues en este caso sí que existen bienes sobre los que iniciar un procedimiento ejecutivo" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 472-473). Véanse las críticas formuladas por Carmona Fernández a la obligación de nombrar representante (CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *La nueva responsabilidad solidaria de las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones*, op. cit., págs. 21-22).

El texto del artículo 10 de la LIS es pues similar al del artículo 22 de la LIR.[344] Al igual que en este último artículo, el artículo 10 de la LIS también establece un plazo de dos meses para poner en conocimiento de la Administración el nombramiento del representante. Surge la misma problemática referente al desconocimiento del plazo para nombrar al representante que se mencionó en el primer capítulo de este trabajo. Sin embargo, este problema puede aparentemente no tener tanta relevancia para los establecimientos permanentes ya que éstos deben necesariamente de indicar el nombramiento al momento de inscribirse en el Registro Mercantil, al menos en el caso de las sucursales. Sin embargo, decimos que "aparentemente" porque si bien es cierto que el nombramiento consta en el Registro Mercantil, subsiste la obligación de ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria. El problema es más grave para la entidad no residente sin establecimiento permanente, la cual puede permanecer indefinidamente sin representante.

Por último, debemos recordar lo mencionado en el capítulo anterior, respecto a la obligación establecida en el artículo 10 de la LIS, de nombrar un representante, persona física o jurídica con domicilio en España. La LIS está exigiendo pues que el representante tenga personalidad jurídica. Al señalarse este requisito se estaría invalidando lo establecido en el artículo 308 del RIS, el cual establece que los establecimientos per-

---

344 Antes de la reforma de 1991, "la LIS limitaba la obligación de nombrar representante a las entidades que operasen en España sin mediación de establecimiento permanente, quizá debido al hecho de que el establecimiento permanente de una sociedad extranjera está sujeto a un conjunto de formalidades que garantizan la existencia de personas responsables del cumplimiento de las obligaciones ante la Administración" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 471). Esto estaba plasmado en el texto del artículo 10 de la LIS, anterior a la mencionada reforma, cuando establecía que los sujetos pasivos no residentes en territorio español "que operen en España sin establecimiento permanente vendrán obligados a designar una persona, física o jurídica, con domicilio en España para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto". Este texto se mantiene en el artículo 28.1 del RIS. El actual texto del artículo 10 de la LIS establece en su apartado 2º lo siguiente: "A efectos de este Impuesto, se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos. Cuando estas personas no estuviesen domiciliadas en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior".

manentes "podrán asumir la condición de representante de su Entidad respecto de las rentas obtenidas por ella en territorio español que no sean imputables a dicho establecimiento". Ello debido a que los establecimientos permanentes carecen de personalidad jurídica distinta a la de su casa central. En todo caso, será la persona que represente al establecimiento permanente quien podrá asumir también la representación de la sede central pero no el establecimiento permanente en sí.[345]

1.1.5.3. Otras obligaciones formales.

a) Presentación de la declaración por el Impuesto en los mismos plazos y requisitos fijados para los sujetos pasivos por obligación personal.

En el caso que se produzca el cese de la actividad de un establecimiento, el plazo de presentación de la declaración es de veinticinco días a partir del día en que se produzca el cese, sin que se pueda autorizar su baja en el Indice de Entidades en tanto no haya sido presentada dicha declaración. La obligación de declarar conlleva la de practicar la autoliquidación del Impuesto o "liquidación a cuenta". Este importe deberá ingresar al Tesoro Público en el mismo acto de la presentación de la declaración.

Debemos mencionar también la obligación que tienen los establecimientos permanentes de presentar la denominada "declaración censal". Esta declaración se encuentra regulada por el Real Decreto 1041/1990 de

---

345 Baena Aguilar menciona un problema que se presenta en relación con los entes sin personalidad jurídica. Dice este autor lo siguiente: "Los entes sin personalidad (incluidas las Sociedades civiles, aunque la tengan) distintos de los establecimientos permanentes, que obtienen rentas en España, no son sujetos por obligación real. Sus rentas son atribuidas a los socios o partícipes, conforme al art. 10 de la L.I.R.P.F., por lo que dichos socios son los únicos sujetos pasivos del Impuesto. A ellos corresponde, por tanto, la obligación de nombramiento, cuando no residan en España, según las disposiciones comentadas, que deben anteponerse al art. 43.4 de la L.G.T. por razones de especialidad. Por consiguiente, si el ente realiza en España actividades mediante un establecimiento permanente, habrá que estar a las normas descritas para este supuesto. Si la actividad no puede calificarse como establecimiento permanente, el deber de designación de cada socio coincide con el general" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 213).

27 de Julio (B.O.E. del 10 de agosto) y consiste en la obligación de comunicar a la Administración Tributaria, a través de las mencionadas declaraciones censales, el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de las actividades a desarrollar en territorio español. Dichas actividades son las empresariales o profesionales o el satisfacer rendimientos sujetos a retención.[346]

Así mismo, con respecto a la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, la Orden de 31 de enero de 1992 (B.O.E. de 1 de febrero) por la que se dictan normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio devengados por obligación real, establece en el punto 1 del acápite uno de su artículo segundo, que la declaración de las rentas obtenidas en Es-

---

346 El artículo 1.2 de la referida norma establece que se encuentran obligadas a presentar estas declaraciones censales "tanto las personas o Entidades residentes en España como *las que, no siendo residentes, actúen en territorio español por medio de establecimiento permanente* o satisfagan en dicho territorio rendimientos sujetos a retención". Así mismo, el artículo 7 establece que, "en el caso de personas o Entidades no residentes en España, la inscripción o registro en el censo se referirá:
a) *A la propia persona o Entidad no residente en España* cuando ésta opere en territorio español *por medio de establecimiento permanente* o se limite a satisfacer rendimientos sujetos a retención, o
b) A *cada uno de los diversos establecimientos permanentes en España de una misma Entidad no residente en territorio español*, cuando aquéllas realicen actividades claramente diferenciables, cuya gestión se lleve de modo separado, siéndoles de aplicación lo dispuesto en el artículo 311 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En este caso, podrán agruparse bajo la denominación de cada establecimiento permanente uno o varios lugares fijos de negocios donde el obligado tributario realice actividades empresariales o profesionales.
2. En relación con las personas o Entidades no residentes, figurarán en el censo los siguientes datos:
(...)
c) *La clase de establecimiento permanente que constituyan en España*, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 306 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
(...)
3. Cuando una misma persona o Entidad no residente disponga en territorio español de *diversos establecimientos permanentes*, en el sentido del artículo 311 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el censo constarán:
a) La denominación dada al establecimiento permanente diferenciado al que la inscripción o registro se refiera, y
b) Los datos relacionados tanto en el artículo 4º como en el apartado anterior de este artículo, referidos, en su caso, al establecimiento de que se trate o a la persona o Entidad no residente titular del mismo" (los subrayados son nuestros).

paña por sujetos pasivos por obligación real "a través de un establecimiento permanente se realizará en la misma forma, plazos y modelos previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir".[347]

b) Obligación de llevar contabilidad separada.

Esta obligación está referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente, de acuerdo con las normas y principios establecidos por el RIS. La contabilidad separada es aplicable, como es de suponer, tanto entre la Entidad no residente y su establecimiento permanente como entre los diversos establecimientos permanentes en sí. Cada establecimiento deberá tener pues su propia contabilidad.

c) Otras obligaciones.

Los establecimientos permanentes con actividad continuada se encuentran también obligados al cumplimiento de todas las obligaciones de carácter contable, registral o formal a que se encuentran sometidos los sujetos pasivos por obligación personal. Así por ejemplo, se encuentran *obligados a retener e ingresar en el Tesoro*, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre Sociedades, respecto de los rendimientos de capital mobiliario que satisfagan a otras entidades que a su vez sean sujetos pasivos del mencionado impuesto.[348] Por último, cabe añadir que cada establecimiento permanente perteneciente a una misma entidad no residente poseerá un *Número de Identificación Fiscal (N.I.F.)* diferente en el caso de pluralidad de establecimientos, de acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto 338/1990.

---

347 Mediante Orden del 7 de febrero de 1994 (B.O.E. del 11 de febrero), se aprobaron los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero de 1993 y el 31 de diciembre del mismo año.

348 También estan obligados a retener e ingresar en el Tesoro cuando la entidad no residente con establecimiento permanente en España sea depositaria de valores extranjeros propiedad de entidades residentes en territorio español o tenga a su cargo la gestión de cobro de los rendimientos de dichos valores (art. 253 del RIS).

1.2. Tratamiento de los beneficios atribuidos al establecimiento permanente con actividad esporádica.

El sistema de tributación de los beneficios obtenidos por esta clase de establecimientos permanentes es optativo, es decir, de acuerdo con el artículo 324 del RIS, los establecimientos permanentes con actividad esporádica pueden optar por la aplicación de uno de los dos sistemas siguientes:

a) El sistema aplicable a los establecimientos permanentes con actividad continuada; o

b) El sistema correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español sin establecimiento permanente, con las particularidades que más adelante señalaremos.

La mencionada opción debe ejercerla el establecimiento al momento de inscribirse en el Indice de Entidades. Además, en el caso en que el establecimiento permanente no llevare contabilidad separada de su casa central por las rentas obtenidas en España[349] o en el caso que no precisare inscripción en el Registro Mercantil,[350] el establecimiento estará obligado a optar por el segundo sistema de tributación arriba señalado. Al respecto, María Eguinoa comenta que "el hecho de que el Reglamento exija aplicar la tributación correspondiente a rentas obtenidas sin EP cuando el mismo no necesite inscribirse en el Registro Mercantil choca con el propio concepto de EP, impidiendo la posibilidad de determinar la base imponible por el sistema general de ingresos menos gastos. Por tanto, para poder aplicar el sistema general, la entidad no residente se vería obligada a constituir una sucursal, lo que implicaría un cierto carácter de

---

349 Los comentaristas de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria indican que la aplicación obligatoria del régimen de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente a las entidades que carezcan de contabilidad separada, "debe entenderse referida exclusivamente a los establecimientos permanentes de actividad esporádica, pero no a aquéllos que por sus características están sujetos al régimen general y obligados taxativamente a llevar contabilidad separada. En estos casos, la ausencia de contabilidad determinaría la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases" (ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., págs. 371-372).

350 Véase la nota 343 del presente capítulo.

permanencia en nuestro país, característica que no es propia de un EP que surge como consecuencia de una obra de construcción o montaje de duración superior a doce meses".[351]

Los comentaristas de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria observan un problema en relación a la opción señalada. Indican que "esta opción plantea el problema del cambio en las condiciones de temporalidad del establecimiento. El Reglamento no dice nada al respecto". Añaden que "un establecimiento permanente proyectado como de actividad continuada puede cesar en sus actividades -cualquiera que sea la causa- antes de los tres años. En este caso, creemos que la sociedad no puede exigir que se le aplique con carácter retroactivo el régimen de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, alegando que este régimen hubiera producido cuotas inferiores a las resultantes del régimen general. Por el contrario, un establecimiento permanente proyectado para una actividad inferior a tres años puede prorrogarla a un periodo superior. En este caso no prevé el Reglamento la aplicación con carácter retroactivo del régimen general, aunque parece evidente que habrá de exigirse la aplicación del régimen general a partir del cuarto año".[352]

Estamos de acuerdo con los comentaristas y las soluciones planteadas. Definitivamente siempre en el ámbito empresarial, las condiciones de temporalidad de los establecimientos permanentes pueden variar por diversas razones, tanto económicas como políticas o sociales. El estable-

---

351 EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 15. No compartimos la opinión de Enrique Piedrabuena cuando afirma ante la pregunta de "¿qué significado tiene la frase 'no dispusiese de contabilidad separada o no precisare de inscripción previa en el Registro Mercantil', a efectos de optar por el régimen especial? *Respuesta*: No puede significar otra cosa que los establecimientos permanentes que dispusiesen de contabilidad separada y pueden inscribirse en el Registro Mercantil no pueden optar por el régimen especial y tienen que aplicar el régimen común" (PIEDRABUENA, Enrique: *La tributación de los no residentes en España - Interrogantes sin respuesta oficial,* Impuestos, Tomo II, Madrid, 1986, pág. 582). Nosotros opinamos que la opción es aplicable a cualquier establecimiento permanente con actividad esporádica. Es lo que se desprende del artículo 324.1 del RIS. Otra cosa es que no puedan ejercer dicha opción, como es lógico, los establecimientos que no dispusieren de contabilidad separada o no precisaren de inscripción en el Registro Mercantil, puesto que no conforman un establecimiento permanente.

352 ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pág. 371.

cimiento de una sucursal planificada para diez años por ejemplo, siguiendo los respectivos estudios de mercadeo y macroeconómicos, puede perder interés después de un tiempo determinado por diversas causas como pueden ser la baja de las ventas del producto en el mercado, continuos problemas laborales, las circunstancias políticas del país en que se encuentre la sucursal, etc. lo cual obligue a su cierre en un plazo menor al proyectado. Es algo que sucede muy frecuentemente en el ámbito de los negocios. En este caso, si se trata de un establecimiento permanente de actividad continuada y cesa su funcionamiento en menos de tres años, el régimen de aplicación es el que tuvo desde un principio. En el caso contrario de una sucursal, y decimos sucursal por ser el ejemplo clásico aunque podría tratarse de una oficina, fábrica, etc., que se establece por un tiempo relativamente corto como pueden ser dos años y en vista de la estupenda marcha del negocio se decide hacer una mayor inversión otorgándole mayor estabilidad e importancia prorrogando su existencia por un tiempo más largo, es perfectamente lógico y de justicia tributaria que a partir del cuarto ejercicio se le aplique el régimen para los establecimientos permanentes de actividad continuada.

Como se recordará cuando se estudió el concepto de esta clase de establecimientos, la característica fundamental, al margen del caso de realización de obras de construcción instalación o montaje de duración superior a doce meses, es la de "realizar una actividad que cierra un ciclo económico completo, pero limitado en el tiempo".[353] Pero sin dejar de lado esta apreciación, la verdad es que "la figura del establecimiento permanente con actividad esporádica tiene un carácter puramente instrumental a los sólos efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, sin que ello suponga una modificación o una ampliación de los supuestos legales de establecimiento permanente".[354] Esta afirmación es cierta. En el fondo, el establecimiento permanente con actividad esporádica no implica ninguna novedad en cuanto al concepto de establecimiento permanente se refiere. Su particularidad radica en la manera de determinar la base imponible como veremos a continuación.

---

353 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 79.

354 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 601. Véase de este mismo autor: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 129 y ss., así como las págs. 145-146.

De acuerdo al artículo 325 del RIS, la base imponible de esta clase de establecimientos, cuando se elija o se esté obligado a tributar por el sistema previsto para los beneficios obtenidos sin establecimiento permanente, se determinará siguiendo las siguientes reglas:

a) Se aplicará el tipo de gravamen al resultado de minorar los ingresos íntegros en el coeficiente de gastos que corresponda, una vez deducidos, en su caso, los sueldos y salarios pagados en España y debidamente declarados a efectos del IRPF. El coeficiente mencionado nunca llegó a establecerse pues con posterioridad a la promulgación del RIS, entró en vigor el artículo 16 del Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, el cual estableció a partir del 1 de enero de 1983 un nuevo régimen aplicable a las rentas percibidas por no residentes sin establecimiento permanente (esta norma fue derogada por la Ley 5/1983, de 29 de junio). Así mismo, mediante la Disposición Adicional Tercera de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983, la aplicación de las normas de este régimen fue considerada aplicable para los establecimientos permanentes con actividad esporádica que hubieren ejercido la opción del artículo 324 del RIS. Posteriormente esta norma fue derogada por la Orden de 31 de enero de 1992. Por tanto, serán aplicables a estos establecimientos la Ley 5/1983, de 29 de junio, con los tipos de gravamen señalados por el artículo 23.3 de la LIS, artículo que es modificado todos los años por la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado.

De acuerdo con estas normas, el sujeto pasivo aplicará el 25% sobre los importes íntegros devengados sin posibilidad de deducción deningún gasto o partida deducible que minore las cuantías brutas devengadas. En el caso que el establecimiento permanente con actividad esporádica realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje, derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España, tendrá éste el derecho de aplicar el tipo del 25% a la diferencia entre los ingresos y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos. En el caso de otras clases de rendimientos como, por ejemplo, incrementos de patrimonio, dividendos, intereses, alquileres, rendimientos de reaseguro, etc. éstos rendimientos tributarán de forma separada operación a operación por cada devengo, total o parcial, de dichos rendimientos o incrementos de patrimonio.

b) Sobre la cuota íntegra resultante serán aplicables tan sólo las siguientes deducciones:

- Las bonificaciones por préstamos o empréstitos concertados con Bancos e Instituciones Financieras extranjeras que pudieran corresponder, de acuerdo al artículo 183 del RIS; y

- Las retenciones practicadas sobre los rendimientos declarados.

c) No serán aplicables a los establecimientos permanentes con actividad esporádica las normas previstas en los convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin establecimiento permanente.[355]

El objetivo de esta regla es la de "preservar la calificación de establecimiento permanente de esta forma de opción... esta disposición surtirá, evidentemente, efectos en la medida en que, la figura en cuestión esté considerada como constitutiva de establecimiento permanente en el respectivo Convenio (lo que no sucederá en muchos casos...)".[356] Efectivamente, no debemos olvidar que por más que se le aplique a esta clase de establecimientos permanentes, ya sea por la opción ejercida o de modo obligatorio, el sistema de tributación para no residentes sin establecimiento permanente, siempre se trata de un establecimiento permanente,

---

355 Esta regla señalada por el artículo 325.3 del RIS era repetida en la Tercera Disposición Adicional de la Orden de 29 de julio de 1983 y actualmente se encuentra plasmada en la Primera Disposición Adicional de la Orden de 31 de enero de 1992, la cual señala que "en ningún caso resultarán aplicables a los establecimientos permanentes que hubieren ejercido el derecho de opción recogido en el artículo 324.1.b), del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, los *tipos* recogidos en los Convenios de doble imposición para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, de acuerdo con el artículo 325.3 de dicho Reglamento" (el subrayado es nuestro). Como bien aclara De Juan Peñalosa, "los Convenios no establecen 'tipos' impositivos, como dice la Orden Ministerial, sino que establece los límites a la imposición en la fuente. La distinción es nítida -y no merece aclaraciones- y consustancial con la naturaleza que tienen los Convenios de Doble Imposición, que -normalmente- contienen normas limitadoras de las soberanías fiscales en juego (no 'creadoras' de soberanía) y que dirimen los posibles conflictos de las legislaciones que entran en liza" (DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Cuestiones de fiscalidad internacional en España*, op. cit., pág. 104).

356 FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *La tributación por obligación real (I)*, op. cit., pág. 6.

es decir, existe un establecimiento permanente de los contemplados en el artículo 314 del RIS. Así mismo, es verdad que para que esta regla sea aplicable, la modalidad de establecimiento permanente deberá de estar contemplada en el respectivo convenio lo cual no sucederá en diversos casos ya que la conceptuación de establecimiento permanente prevista en el artículo 7.a) de la LIS es más amplia que la establecida en los convenios los cuales siguen más la linea del Modelo de la O.C.D.E. cuyo listado es más restrictivo.

De otro lado, lo que esta regla pretende evitar es que "cuando un residente de país con el que España ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición tenga un establecimiento permanente de los calificados como de actividad esporádica, y a las rentas obtenidas por el mismo aplique la legislación prevista para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento (aunque realmente se obtengan a través del mismo), no sea posible desagregar la renta global obtenida por el establecimiento en las distintas clases de rendimientos e incrementos de patrimonio que la componen y dar a éstos el tratamiento previsto en el convenio correspondiente para cada una de estas clases de renta: no sujeción, tributación plena o tributación limitada en la fuente a tipos reducidos previstos para dividendos, intereses, cánones, etc.".[357] Por tanto, deberá aplicárse los tipos previstos por la legislación española para cada uno de dichos rendimientos sin ser aplicable el convenio. Así mismo, no debemos olvidar que "las rentas del establecimiento permanente con actividad esporádica siguen siendo beneficios empresariales sujetos sin limitación a la ley española, aunque su base imponible se determine de una forma peculiar, idéntica a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España, rentas que en los convenios se tratan de una forma distinta a la de los beneficios de las empresas".[358]

Esta regla ha sido objeto de diversas críticas y comentarios. Así por ejemplo, Mateu de Ros Cerezo indica que se trata de "un precepto ilegal, ya que infringe el principio de jerarquía que impone la primacía de los Tratados Internacionales, ya que, precisamente, los Convenios de Doble

---

357 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 80-81.

358 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., págs. 601-602.

Imposición contienen una definición de establecimiento permanente en la que no cabe incluir la modalidad del 'establecimiento esporádico'".[359] No compartimos esta opinión ya que no creemos que el artículo 325.3 infrinja el principio de jerarquía de las normas, es más, creemos que confirma este principio. En nuestra opinión, este precepto no está indicando que ante un convenio de doble imposición tenga primacía el RIS sino que, las normas aplicables a los no residentes que operen sin establecimiento permanente señaladas en los convenios no serán aplicables a los establecimientos permanentes con actividad esporádica que hayan optado, o se encuentren obligados, a aplicar el régimen de rentas obtenidas sin establecimiento permanente ya que estos no residentes en realidad poseen un establecimiento permanente en España.

Así mismo, De Juan Peñalosa observa que "la primera lectura del artículo... produce un cierto sobresalto por cuanto declara, por vía reglamentaria, la no aplicación de los Convenios en determinados casos, lo cual supondría, a nuestro juicio, un choque frontal con el artículo 96 de la Constitución. Una lectura más atenta -muy atenta, porque el texto es de difícil comprensión y nosotros confesamos paladinamente no estar seguros de entenderlo- quizá revele que el precepto es simplemente inutil o superfluo y lo que quiere significar es que los Convenios determinan lo que es y no es establecimiento permanente con independencia de la sutil y plural clasificación que hace el Reglamento del I.S. y que, en consecuencia, si un no residente tiene establecimiento permanente en España de acuerdo con el Convenio que le resulte aplicable, eso no le permite poder ampararse en el Reglamento para optar por una tributación como 'no residente sin establecimiento permanente'".[360]

El citado autor haciendo referencia a la norma tercera de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 (la Orden de 31 de enero de 1992 repite la misma disposición como ya señalamos en relación al punto en cuestión por lo que son válidos los comentarios de este autor), indica que la referida Orden "intenta aclarar... da una pista sobre lo que se pretende.

---

359 MATEU DE ROS CEREZO, Rafaél: *La Tributación de los no residentes y su posible reforma (y II)*, op. cit., pág. 615.

360 DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Cuestiones de fiscalidad internacional en España*, op. cit., pág. 103.

El Reglamento del I.S. regula las actividades realizadas en España a través de lo que llama 'establecimientos con actividad esporádica' y otorga una opción -en esta especie de 'fiscalidad a la carta' que en tantas facetas se ha introducido en nuestra legislación a partir de la Reforma- para tributar como 'establecimiento' o bajo el régimen de 'sin establecimiento'. Para el supuesto en que el no residente se incline por tributar como 'sin establecimiento', la Orden recuerda al contribuyente que, aunque tribute como 'sin establecimiento', no por ello deja de tener establecimiento en España y debe atenerse a las consecuencias y no pretender acogerse a las normas de los Convenios que regulan las rentas obtenidas sin establecimiento".[361]

Creemos acertada esta posible interpretación de la regla en cuestión. Si bien es verdad que siempre el convenio va a primar sobre la norma del RIS, no debemos olvidar que el no residente con establecimiento permanente con actividad esporádica posee un establecimiento permanente en España al margen de la "opción" permitida por el RIS. De allí que no pueda aplicar las reglas de los convenios para las rentas obtenidas por los no residentes sin establecimiento permanente. Ante la existencia de un convenio, siempre le serán aplicables sus reglas al establecimiento permanente que el no residente posea en España, así hubiere optado éste por el régimen interno de rentas sin establecimiento permanente. Obviamente no podrá acogerse a las reglas del convenio aplicables a las rentas obtenidas sin establecimiento ya que en realidad sí posee un establecimiento permanente. Al convenio le es indiferente que la normativa interna española clasifique al establecimiento permanente como de actividad esporádica y que, en segundo lugar, le permita tributar como si no tuviera establecimiento permanente. Siempre será pues aplicable el convenio para evitar la doble imposición. Aunque la norma no es lo suficientemente clara, nuestra opinión es que esta podría ser la interpretación adecuada de lo señalado por el artículo 325.3 del RIS complementado por lo indicado en la Orden de 31 de enero de 1992.

Por último, Guijarro Zubizarreta, comentando la opción permitida a esta clase de establecimientos permanentes, señala, en nuestra opinión acertadamente, que "este régimen especial cae por su base cuando se tra-

---

361 Ibid., pág. 103.

ta de EP de sociedades en países con Convenio: en todo caso, cuando así lo dispone el Convenio, serán EP con todas sus consecuencias las obras de duración superior a doce meses, y no lo serán, por mucho que se establezca en el Reglamento, los servicios que duren más de 183 días. En este sentido, la mención del art. 325.3 Rgto. IS de que no son aplicables los convenios a este tipo de EP sólo puede entenderse en el sentido de que no podrán aplicarse los tipos reducidos previstos en los mismos si se optase por el sistema de 'rentas sin EP'".[362]

Cabe recordar que no será aplicable el régimen de compensación de pérdidas a los establecimientos permanentes que opten por el sistema de rentas obtenidas sin establecimiento permanente, ya que es incompatible con este sistema. Así lo señala el artículo 338 del RIS y el artículo 17.5 de la Ley 5/1983.

En relación a las *obligaciones formales* en esta clase de establecimientos permanentes, éstas serán las propias del régimen por el cual se hubiere optado o el de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, si se está obligado a dicho sistema. Es así que en el caso de haberse optado por el régimen de establecimientos permanentes con actividad continuada, se aplicará el régimen de declaraciones, periodo fiscal y devengo propio de esta clase de establecimientos permanentes. De otro lado, en el caso de encontrarse incluido en el régimen de

---

362 GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., págs. 216-217. Al respecto, añade este autor lo siguiente: "El carácter híbrido de esta modalidad obliga a pensar bien antes de elegir una u otra opción, cual será el tratamiento fiscal en el país de domicilio de la Casa Matriz. De hecho podría plantear problema de aplicación de crédito fiscal en el perceptor. Piénsese, por ejemplo, en rentas obtenidas a través de EP que pudieran tener la naturaleza de canon, ¿qué ocurriría en el país de destino si se opta por el régimen 'rentas sin EP" y no se aplica el tipo reducido?". Al respecto, Enrique Piedrabuena responde ante la pregunta siguiente: "¿Qué significado tiene la frase 'en ningún caso resultarán aplicables... los tipos recogidos en los Convenios de Doble Imposición, a que se refiere la disposición adicional tercera, 2 de la Orden de 19 de julio de 1983? *Respuesta*: Ninguno, desde que los establecimientos permanentes con actividad esporádica no están recogidos en los Convenios suscritos por España. Si hubiera colisión, que no la puede haber, el artículo 2,2 de la Ley 61/1978 y toda la legislación y reglamentación complementarias, hacen prevalecer los dichos Convenios sobre toda otra disposición" (PIEDRABUENA, Enrique: *La tributación de los no residentes en España - Interrogantes sin respuesta oficial,* op. cit., pág. 583).

rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, serán aplicables las normas que sobre periodo impositivo, devengo y declaraciones se apliquen a las Entidades incluidas en este régimen.

Respecto al *periodo impositivo*, debemos observar que no puede hablarse de la existencia de un "periodo impositivo" en el caso de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Esta afirmación del artículo 326 del RIS no tiene sentido.[363] El devengo del Impuesto en este régimen es instantáneo, se grava operación a operación por lo que no existirá un periodo impositivo como en el caso de los establecimientos permanentes de actividad continuada, en que existe un periodo impositivo en que se acumulan y compensan los diversos rendimientos e incrementos de patrimonio que se obtengan en el ejercicio. Siempre pues los resultados de un establecimiento permanente, sea o no de actividad esporádica, se van produciendo a lo largo de toda su existencia, periodificándose en ejercicios económicos. Por tanto, en cuanto a los establecimientos permanentes con actividad esporádica, podemos señalar que "debe interpretarse que esta remisión no es posible, las actividades realizadas por estos establecimientos son continuas en el tiempo, obteniéndose el beneficio de una forma gradual sin que sea posible gravar estas actividades operación a operación a medida que se producen ingresos. En consecuencia, debe entenderse que el devengo se produce el último día del periodo impositivo, coincidiendo éste, con su ejercicio económico que no puede exceder de 12 meses".[364]

---

363 El artículo 326 del RIS establece lo siguiente: "En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 324, resultarán aplicables las normas que sobre *periodo impositivo*, devengo y declaraciones se apliquen a las Entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente" (el subrayado es nuestro).

364 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 82. González Poveda coincide con esta afirmación cuando indica que "los rendimientos de los establecimientos permanentes de actividad esporádica deben considerarse devengados al final del ejercicio económico, que no podrá exceder de doce meses, y el devengo del impuesto se producirá el último día del periodo impositivo" (GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 603). La misma opinión es sostenida por los comentaristas de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria cuando señalan, en relación al artículo 326 del RIS, que "este artículo remite a las normas aplicables a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Sin embargo, en estas rentas no puede hablarse propiamente de periodo impositivo, ya que se consideran obtenidas en el mo-

Los establecimientos permanentes con actividad esporádica que apliquen el sistema de rentas obtenidas sin establecimiento permanente se encuentran exonerados, de acuerdo al artículo 327.1 del RIS, del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. Así mismo, todos los establecimientos permanentes con actividad esporádica, al margen del sistema de tributación en que se encuentren, deben mantener a disposición de la Administración Tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos, transferencias dinerarias al extranjero y pagos realizados por este Impuesto, así como, en su caso, los justificantes de las retenciones practicadas y declaraciones relativas a ellas. También se encuentran obligadas a inscribirse en el Indice de Entidades y a declarar su domicilio fiscal en España, así como todos los posibles cambios que pudieran experimentar a futuro.

Respecto a la declaración que deben presentar esta clase de establecimientos, el punto dos del acápite uno del apartado segundo de la Orden de 31 de enero de 1992 (B.O.E. del 1 de febrero) señala que cuando los establecimientos permanentes con actividad esporádica, de personas o Entidades no residentes en territorio español hagan uso de la opción recogida en el artículo 324.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, o bien, se encuentren en los supuestos previstos en el artículo 324.3 de la citada norma, serán de aplicación las normas propias para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente señaladas en al apartado primero de la referida Orden, excepto la referente al lugar de presentación e ingreso, que será la Delegación de la Agencia de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del establecimiento permanente. El apartado primero de la Orden en cuestión, como ya se estudió en su momento, aprueba el modelo de declaración 210 y establece el plazo de presentación de las declaraciones que será de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta.[365]

---

mento en que son exigibles los ingresos, mientras que los resultados de un establecimiento permanente, aunque se califique de actividad esporádica, se generan a lo largo del ejercicio económico y el impuesto se devenga a la finalización del mismo... Los rendimientos de los establecimientos permanentes sean o no de actividad continuada han de tener un periodo impositivo coincidente con su ejercicio económico y el impuesto se devengará el último día de dicho periodo" (ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pág. 373).

365 En relación al momento de devengo del impuesto, véase el artículo 339 del RIS, el cual remite al artículo 254.2 del RIS a efectos de establecer en qué momento se

Finalmente, queremos comentar brevemente una cuestión mencionada por Pérez Rodilla respecto a si los establecimientos permanentes con actividad esporádica deben o no inscribirse obligatoriamente en el Registro Mercantil. Se trata de una "cuestión realmente confusa, que admite diversas interpretaciones y de la que pueden derivarse implicaciones fiscales importantes... ya que de no existir esta obligación no se podría optar a los regímenes fiscales expuestos y se tributaría obligatoriamente por el régimen fiscal aplicable a las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente".[366] De un lado se argumenta que esta clase de establecimientos tiene carácter temporal respecto a su intención de permanencia en España. Al ser esta intención limitada en el tiempo, se interpretaría que no sería obligatoria su inscripción en el Registro Mercantil ya que la obligatoriedad de inscripción en el mencionado Registro sólo sería aplicable para aquellos establecimientos con permanencia ilimitada en el tiempo como son los de actividad continuada.

De otro lado, Pérez Rodilla opina que "siempre además, es posible inscribir en el Registro, aunque no sea obligatorio, un establecimiento con duración temporal limitada en el tiempo (inferior a 3 años, en función de la duración de la obra a realizar, etc.) al igual que cualquier sociedad española en las mismas condiciones. Aun admitiendo la opinión expuesta pensamos que para los establecimientos esporádicos que no fuera obligatoria su inscripción, si se realizara la misma podrían optar por los regímenes citados. Creemos que la necesaria inscripción en el Registro cumple un objetivo censal y de control fiscal que se salva si la inscripción se realiza aunque no sea obligatoria y que el problema planteado es más hipotético que real. Por todo ello la opción fiscal contenida en el apartado 3 del artículo 324 del RIS existe en la práctica y no se está obligado a tributar necesariamente por el régimen de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente".[367]

---

consideran exigibles los ingresos por la Entidad no residente en territorio español. Debemos recordar que el acápite cuatro del apartado primero de la Orden de 31 de enero de 1992, establece el momento en que las rentas se entenderán devengadas.

366 PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 82-83.

367 Ibid., pág. 83.

Nos encontramos de acuerdo con el referido autor en el sentido de que un establecimiento permanente con actividad esporádica, es decir, con una duración temporal limitada en el tiempo, puede inscribirse en el Registro a pesar de no encontrarse obligado a ello. El Reglamento del Registro Mercantil no impide la inscripción de los establecimientos que no se encuentren obligados a inscribirse. Lo único que señala en su artículo 4.1 es que la inscripción "tendrá carácter obligatorio, salvo en los casos en que expresamente se establezca lo contrario".[368] Así mismo, el artículo 81 del citado Reglamento establece que "será obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil de los siguientes sujetos:... k) Las sucursales de sociedades extranjeras. l) Las sucursales extranjeras que trasladen su domicilio a territorio español. m) Las demás personas o entidades que establezcan las leyes".

Como se puede apreciar, el Reglamento se refiere únicamente a la figura de las sucursales de sociedades extranjeras. Podría interpretarse que al ser las sucursales las únicas modalidades de establecimientos permanentes obligadas a inscribirse, ya que el Reglamento no menciona otros tipos de establecimientos permanentes, las demás modalidades no estarían obligadas a inscribirse. Por tanto, un establecimiento permanente con actividad esporádica que operase en España bajo la figura de una obra de construcción, o de una fábrica o de una oficina por ejemplo, no se encontraría obligada a inscribirse y estaría obligada a tributar como si obtuviera rentas sin mediación de establecimiento permanente. No así en el caso de una sucursal en que sí estaría obligada a su inscripción por lo que tendría derecho a ejercer la opción señalada por el artículo 324.1.b) del RIS y sólo en ese caso. No compartimos pues la opinión de Pérez Rodilla en el sentido de considerar que si un establecimiento permanente con actividad esporádica se inscribe en el Registro, no estando obligado a ello como el caso de una obra de construcción por ejemplo, ya podría ejercer la opción mencionada. El artículo 324.3 es claro en ese sentido ya que indica que es obligatoria la opción b) del apartado 1 cuando el esta-

---

368 El artículo 15 del Código de Comercio establece en su primer párrafo lo siguiente: "Los extranjeros y las compañías constituidas en el extranjero podrán ejercer el comercio en España con sujeción a las Leyes de su país, en lo que se refiera a su capacidad para contratar, y a las disposiciones de este Código, en todo cuanto concierna a la creación de sus establecimientos dentro del territorio español, a sus operaciones mercantiles y a la jurisdicción de los Tribunales de la nación".

blecimiento permanente "*no precisare* de inscripción previa en el Registro Mercantil", es decir, cuando no se encuentre obligado a inscribirse. Creemos pues que en este caso sí se estaría obligado necesariamente a tributar como si no existiese establecimiento permanente. De no ser así, el artículo 324.3 del RIS no tendría sentido alguno.

1.3. Tratamiento de los beneficios atribuidos a los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo.

Ya mencionamos en el capítulo precedente que con anterioridad a la LIS, el artículo 20.2 del Texto refundido estimaba los beneficios imputables al establecimiento permanente que no cerraba ciclo mercantil "por comparación con los resultados que normalmente arrojen otras empresas residentes en España que desarrollen la misma o similar actividad".[369] El RIS en su artículo 329 establece un sistema diferente al mencionado para la determinación de la base imponible de esta clase de establecimientos. Se trata de un sistema más objetivo que no deja, como en el sistema anterior, mucha libertad o facultad al sujeto o ente que realizaba la estimación del beneficio tributario. El apartado 2 del mencionado artículo indica que la base imponible se determinará "aplicando el porcentaje que señale el Ministerio de Hacienda sobre los gastos del establecimiento permanente". Al respecto, Baena Aguilar indica que "al no existir un precio de venta (a lo sumo, podría hablarse de un precio de transferencia entre centros productivos vinculados), el Regl. IS calcula la base del establecimiento aplicando un porcentaje de beneficio sobre sus gastos, en lugar de regular la forma de estimar las operaciones entre la central y el establecimiento permanente, lo que hubiese sido técnicamente más correcto y acorde con las reglas de valoración de la Ley del Impuesto".[370]

---

369 En la Orden de 17 de junio de 1981 (B.O.E. de 18 de julio), por la que se aprueba la doctrina expuesta en las contestaciones a consultas de carácter vinculante en relación con el Impuesto sobre Sociedades, la consulta Nº 13 propuso para la determinación del rendimiento de un establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil, antes de la aparición del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el método comparativo del artículo 20.2 del Texto Refundido o el criterio de la rentabilidad homogenea, "según se determine reglamentariamente". Al final el RIS eliminó este sistema adoptando el criterio objetivo del margen sobre gastos o "mark-up".

370 BAENA AGUILAR, Angel: *La ilegal determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil.* Comentario a la Senten-

Este sistema ha sido causa de diversas críticas, a las cuales nos sumamos, siendo la principal de éstas la que señala que en ésta clase de establecimientos se estarían gravando gastos y no beneficios, que es lo propio del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades. "Es evidente, que la simple realización de un gasto en España no supone la obtención de una renta, por lo que debe condenarse toda práctica viciosa que trate de someter a gravamen a una sociedad no residente por el sólo hecho de realizar un gasto en España".[371] Inclusive, como se recordará, en los tex-

---

cia de la Sección Primera de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ País Vasco de 7 de enero de 1993. Ponente: D. Roberto Saiz Fernández, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 19, setiembre 1993, pág. 23. El referido autor, trayendo a colación un comentario al respecto de Quinta Bermudez (*Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1984, pág. 998), menciona en nota a pie de página dos de los métodos posibles para estimar la rentabilidad del establecimiento: a) El criterio de la rentabilidad homogénea: en que el beneficio obtenido en España guarda igual proporción con los gastos realizados localmente que el beneficio mundial y los gastos mundiales; y b) El criterio del margen sobre costes o "mark-up", en donde los gastos realizados en España producirán, de hacerse por una empresa separada, una rentabilidad proporcional a su importe. Así mismo, indica los inconvenientes del primer método señalando que "el criterio de rentabilidad homogénea resulta en principio más atractivo, por su mayor similitud con el sistema de estimación directa. Pero presenta varios inconvenientes:
- dos establecimientos que realizacen iguales actividades y con igual volumen de gastos podrían resultar diferentemente gravados según el importe de los resultados mundiales.
- los criterios de calificación e imputación de gastos empleados por la entidad pueden diferir de los admitidos por la normativa fiscal española.
- plantearía problemas en el caso de que el resultado mundial fuese negativo.
- no tiene en cuenta que la rentabilidad de las distintas fases de la actividad empresarial es generalmente distinta" (Ibid., pág. 23).

371 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 604. Véase del mismo autor: *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 134 y ss. Así mismo, Guijarro Zubizarreta plantea diversas críticas en relación con esta clase de establecimientos. Al respecto, señala lo siguiente: "Esta clase de EP supone la introducción de un sistema de determinación de la base imponible en función de los gastos incurridos por el establecimiento en España, lo cual podría plantear desde el principio un problema de legalidad, dados los conceptos establecidos en la ley. En efecto, la Ley 61/1978 establece como hecho imponible la 'obtención de renta', inexistente en el supuesto reglamentario, y además establece las formas de determinación de la base imponible, entre las que no se encuentra la determinación en función de los gastos". Y en relación a los convenios de doble imposición comenta el referido autor lo siguiente: "En general, parece claro que este tipo de EP estará incluido en la relación de supuestos que, de acuerdo con el propio convenio, quedan excluidos de tributación como EP, y, aún más, incluso no estando excluidos debería

tos de casi la totalidad de los convenios de doble imposición firmados por España, no se consideran establecimientos permanentes a las actividades de carácter preparatorio o auxiliar ya que no son susceptibles de generar ningún beneficio propio, distinto al que pueda obtener la casa central. Por tanto, en el caso de establecimientos permanentes que no cierren ciclo mercantil de países con los que España tenga un convenio, en aplicación de éste, no podrán ser gravados por el Impuesto aquellos establecimientos que tan sólo se dediquen a la realización de actividades de carácter auxiliar o preparatorias de una actividad principal realizada fuera de territorio español.[372]

Nos encontramos totalmente de acuerdo con las críticas formuladas a esta modalidad de establecimiento así como con el planteamiento señalado por la O.C.D.E. en su modelo. No podemos considerar incluido dentro del concepto de establecimiento permanente al lugar fijo de negocios que se dedique tan sólo a la realización de actividades preparatorias o auxiliares. Y en todo caso, si bien puede tratarse de un establecimiento permanente conceptualmente hablando, no puede sometérsele a gravamen sobre

---

ser de aplicación el principio de no discriminación antes citado. A pesar de ello, pueden surgir dudas sobre si esta forma de determinación de la base imponible quedaría encuadrada dentro del 'sistema de reparto' de los beneficios sociales contemplados en el art. 7,4 del Modelo de la OCDE y en diversos Convenios españoles (entre ellos Alemania, Japón y Suiza). Dicho precepto establece que 'mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus partes', podrá también determinar de esta manera los beneficios imponibles en el ámbito del Convenio. Lo cierto es que, de acuerdo con los comentarios al Modelo de la OCDE, la redacción del artículo del Convenio está pensado en el supuesto de fijarse un sistema de distribución de los beneficios totales de la empresa en base a diferentes fórmulas. En cambio, el sistema español no hace referencia alguna a los beneficios sociales, siendo de aplicación con carácter objetivo, incluso, en el supuesto de una sociedad en pérdidas. No puede, por tanto, pensarse que el sistema previsto estaría amparado por los Convenios que incluyen tal precepto" (GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., págs. 217-218).

372 Hay que tener en cuenta, como destaca Cubillo Valverde, que "la amplitud de los términos en que está concebido el artículo 328 incluye, sin duda, todas las actividades en que se den las condiciones indicadas, sin distinguir aquellas que son esenciales y significativas en el marco general de la entidad extranjera, de las que son meramente preparatorias o auxiliares" (CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Rentas empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 157). Ver los Comentarios al párrafo 4 del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E. de 1992.

unos beneficios que en la realidad no existen, es decir, sin una base efectiva que los sustenten. Peor aún es hacerlo tributar sobre los gastos que dicha clase de establecimientos efectue.[373]

El sistema para determinar la base imponible consiste en aplicar sobre la totalidad de los gastos el porcentaje del 15 por 100. Dicho porcentaje fue establecido por el apartado primero de la disposición adicional segunda de la Orden de 31 de enero de 1992 (B.O.E. del 1 de febrero).[374]

---

373 Al respecto, Fsc. Xavier Echeverria indica lo siguiente: "Vemos pues que si el espíritu del Impuesto sobre Sociedades es gravar la obtención de beneficios, esta obtención de rentas, de ninguna manera puede ser cuantificada a través de los gastos producidos, máxime cuando al tratarse de este tipo de establecimiento permanente el volumen de ingresos, no de contraprestaciones, sólo puede ser para la cobertura de gastos. Estamos en presencia de un establecimiento permanente cuya 'base imponible legal' es negativa, y en cambio, la 'base imponible reglamentaria' es siempre positiva" (ECHEVERRIA i NOCI, Fsc. Xavier: *La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones*, op. cit., pág. 79). María Eguinoa también critica este sistema indicando que "con esta normativa el Reglamento incurre en extralegalidad, ya que la Ley del impuesto no contempla entre las formas de determinación de la base imponible del impuesto su determinación en función de los gastos incurridos por el EP. El problema surge de considerar como EP establecimientos en los que no existe hecho imponible, ya que no obtienen ninguna renta gravable en España, sino que se limitan a realizar actividades auxiliares de la casa matriz, sin producir ningún beneficio separado o independiente" (EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 15). Así mismo, Enrique Piedrabuena responde dos preguntas al respecto: "¿Qué base legal tienen los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil? *Respuesta*: Ninguna, ya que no tienen amparo o reconocimiento en Ley alguna, ni siquiera en Decreto-ley. Aún más, se gravan de hecho gastos realizados en España, todo lo contrario de la sujeción de ingresos obtenidos por no residentes en España. De contrario, podría argüirse que se estaría presumiendo *(sic)* ingresos en España por el ejercicio de una actividad de autoconsumo sucursal-casa-matriz". Y "¿Puede aplicarse impuesto si la casa matriz es residente en un país que ha suscrito un Convenio con España? *Respuesta:* No, ya que tales establecimientos no tienen reconocimiento en Convenio alguno" (PIEDRABUENA, Enrique: *La tributación de los no residentes en España - Interrogantes sin respuesta oficial,* op. cit., pág. 583).

374 El indicado porcentaje es el mismo que el establecido por la disposición adicional segunda de la Orden de 29 de julio de 1983, derogada por la Orden de 31 de enero de 1992. Ver al respecto las *Consultas de 11.7.1984 y 15.10.1990.* La primera Consulta hace referencia a una sociedad de nacionalidad americana con sucursal en España cuya actividad consiste en obtener datos o información sobre comercialización y prestar ayuda respecto a la promoción de cigarrillos. Los servicios de la sucursal son llevados a cabo en función de los planes e instrucciones recibidos por la casa

Estos gastos deberán de valorarse por su cuantía íntegra, sin que resulte admisible cualquier minoración o compensación. Así mismo, el apartado segundo de la norma mencionada establece que esta clase de establecimientos determinarán su base imponible adicionando, al resultado de aplicar el porcentaje mencionado sobre el total de los gastos incurridos durante el ejercicio, "aquellos ingresos de carácter accesorio, como intereses y alquileres, que no constituyen su objeto esencial, por su cuantía íntegra".[375] A esta clase de establecimientos les son de aplicación las normas generales relativas a los incrementos y disminuciones de patrimonio. Por tanto al beneficio obtenido de la manera mencionada habrá que añadirle los incrementos y disminuciones de patrimonio que sean imputables al establecimiento.[376]

---

central, destinándose estos servicios al uso de la misma, sin que se produzca contraprestación alguna, además de la cobertura de los costes de estos servicios por medio de remesas al exterior, así como canalizando a través de su contabilidad, los pagos que realicen por cuenta de la casa central debidos a la publicidad que necesariamente debe realizarse para la promoción de los productos. La sucursal diferencia dos tipos de gastos: a) Los gastos incurridos para su propio funcionamiento como tal (gastos de administración, generales y de amortización); y b) los gastos de publicidad realizados por la casa central y pagados mediante la sucursal, actuando ésta como mediador de pago. En este caso, la sucursal se dedica exclusivamente a la realización de estudios de comercialización para su casa central por lo que no percibe ninguna clase de contraprestación, además de las actividades de mediador de pago por los contratos de publicidad en nombre y por cuenta de la central, por lo que es considerada un establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil y por tanto la base imponible de establecerá aplicando el coeficiente del 15%. La segunda consulta hace referencia a una empresa británica que actúa en España por medio de un establecimiento permanente, de acuerdo a los requisitos establecidos en el artículo 5º del Convenio Hispano-Británico de 21.10.75. Por ser un establecimiento permanente sus rentas podrán ser gravadas en España. Al no poderse determinar claramente los beneficios que correspondan al establecimiento, éste puede tratarse como un establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil por lo que su base imponible se determinará aplicando el tipo del 15% a los gastos (CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., págs. 85-87).

375 Como observa Baena Aguilar, esta regla, que ya era recogida por la Orden de 29 de julio de 1983, implica una "quiebra de los principios de legalidad y de jerarquía normativa" (BAENA AGUILAR, Angel: *La ilegal determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil*, op. cit., pág. 22).

376 Guijarro Zubizarreta plantea "otras dificultades en la aplicación del sistema" relativo a los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil, tales como: "a) Qué gastos deben considerarse a efectos de aplicar el porcentaje previsto de be-

Cabe añadir que es muy difícil que al aplicarse el porcentaje del 15% existan bases imponibles negativas. Ello sólo podría ocurrir en el caso de que existan disminuciones patrimoniales que excedan del resultado de la actividad empresarial del establecimiento permanente. De darse esta situación, sería posible la aplicación del régimen de compensación de pérdidas cuando el importe de las disminuciones patrimoniales sea superior al importe conjunto del 15% de la base imponible calculada.

No puede negarse la ilegalidad en la que, con respecto a la determinación de la base imponible de esta clase de establecimientos permanentes, cae el RIS. Al respecto observa Baena Aguilar que "el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades incurre en ilegalidad manifiesta, pues la Ley 61/1978 establece como hecho imponible la obtención de renta y además establece las formas de determinación de la base imponible. La forma de valorar un componente de dicha base -la renta procedente de operaciones vinculadas- se contiene en el artículo 16 de dicha Ley, que adquiere operatividad por la aplicación de alguno o varios, entre otros, de los métodos indiciarios contenidos en el art. 169 del Reglamento. Pero una cosa es que la Administración decida la aplicación del 'margen comercial habitual en operaciones similares', en la cuantía que crea adecuada al caso concreto (criterio que podría, en su caso, ser impugnado por el particular) y otra distinta que el Reglamento, con rango insuficiente, venga a fijar, con carácter general, la base imponible del establecimiento en el 15 por 100 del importe de los gastos. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no puede establecer un impuesto nuevo sobre el gasto".[377]

---

neficio. En principio sólo deben computarse los gastos propios y directos del EP (administración, alquileres, salarios, gastos generales), pero no deben incluirse otros gastos que el EP realice por cuenta y en beneficio exclusivo de su casa matriz, como, por ejemplo, gastos de publicidad. b) Cómo adicionar a la base imponible los ingresos de carácter accesorio a que se refiere la Orden... ya que dicha orden establece que se incorporen por su cuantía íntegra... Sin embargo, en distintos supuestos de ingresos que no constituyen el objeto esencial se habrá incurrido en determinados costes que exigirán el mantenimiento de una cuenta de explotación separada. c) Qué ocurre en los supuestos frecuentes de EP de una sociedad que a nivel mundial únicamente constituye el soporte publicitario o de información de un grupo de sociedades, que actúa por medio de otras sociedades en el mismo territorio" (GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., pág. 218).

377 BAENA AGUILAR, Angel: *La ilegal determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil*, op. cit., pág. 24. Añade

Efectivamente, podría argumentarse que el método del "margen comercial habitual en operaciones similares" es un método para valorar el precio de las operaciones vinculadas y se encuentra señalado, entre otros, por el artículo 169.1.g) del RIS siendo facultad de la Administración Tributaria la elección de "alguno o varios" de los métodos señalados en el mencionado artículo. Pero una cosa es que la Administración tenga la facultad de elegir un determinado método y otra cosa es que el artículo 329 del RIS lo elija, fijándolo con carácter general para los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil.

Al respecto, la jurisprudencia se ha pronunciado de manera contradictoria. Así por ejemplo, debemos mencionar la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de octubre de 1991*. En esta sentencia, la Entidad demandante, una sociedad no residente que posee en España un establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil, estima que los preceptos reglamentarios aplicables al establecimiento, el artículo 329.2 del RIS en especial, son ilegales por lo que debe declararse la anulabilidad de la resolución impugnada. En cambio la Administración considera aplicable el artículo 329.2 del RIS y por lo tanto, aplicar el 15% sobre los gastos efectuados a efectos de establecer la base imponible del establecimiento. La Sala aclaró que no es de su competencia el enjuiciar la legalidad de los preceptos reglamentarios aplicados al ser esto competencia del Tribunal Supremo de acuerdo con el artículo 14.1.A.a) de la Ley de Jurisdicción Contenciosa. Considerando previamente el artículo 10 de la LGT, así como los artículos 11 de la LIS y 329 del RIS, determinó lo siguiente:

"El contraste de los preceptos legales citados pone de relieve, que en tanto en la Ley la base imponible viene constituida por la renta que se

---

el referido autor que como consecuencia de lo señalado, "el rendimiento de estas estructuras empresariales debe valorarse conforme al dictado de la Ley, lo que implica:
- en el IRPF, el sometimiento al régimen de estimación directa u objetiva, según el caso; y, de cualquier forma, estimar las operaciones entre el establecimiento y su central realizadas entre personas independientes (art. 8 Ley 18/1991, RCL 1991, 1452). Entre los métodos indiciarios aplicables para esta estimación cabe, lógicamente, el margen comercial habitual en operaciones similares.
- en el Impuesto sobre Sociedades, el sometimiento al régimen de estimación directa, con especial relevancia del art. 16 de su Ley reguladora" (Ibid., pág. 24).

genere en el periodo de imposición, que, a su ver, se conforma por las distintas partidas, positivas o negativas, que la integren, en el reglamento la base imponible la constituye, exclusivamente, un tanto por ciento de los gastos del establecimiento. No parece imposible que el reglamento habilite un mecanismo indiciario de atribución de ingresos a los establecimientos que no cierran ciclo mercantil, con lo que rechazamos la argumentación de la actora tendente a afirmar que no hay hecho imponible, pero el que esta atribución de ingresos se convierta en atribución de base imponible, eliminando de raíz las eventuales partidas negativas, *entendemos que constituye una regulación que si no está en contradicción con la ley que debe prestar la cobertura legal necesaria, implica una regulación independiente y autónoma de la establecida en la ley, y que por la norma reglamentaria en que se encuentra contenida se halla en abierta oposición con lo dispuesto en el artículo décimo de la Ley General Tributaria*, que también hemos citado con anterioridad" (los subrayados son nuestros).[378]

Sin embargo, la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de enero de 1993* [379] estableció lo contrario, es decir, que "no puede estimarse que el artículo 329 del Regl. IS infrinja los principios de legalidad, reserva de ley o jerarquía normativa, sino que, en su cumplimiento, desarrolla las previsiones de la LIS 61/1978, de 27 de diciembre, del IS". Esta sentencia es interesante ya que el objetivo del Tribunal era demostrar que el artículo 329 del RIS no vulnera el principio de reserva de ley y que, así mismo, el artículo 330.2 no vulnera el principio de jerarquía normativa. La parte recurrente alega que el artículo 329.2 del RIS estaría estableciendo un régimen de determinación de la base imponible en estimación objetiva singular, lo cual infringiría lo dispuesto por el artículo 20.1 de la LIS así como los artículos 47 y 48 de la LGT.

---

378 Definitivamente, como señalan los comentarios a esta jurisprudencia, "el RIS se ha extralimitado. Ha creado una figura que no está en la Ley y referente a un tema que es materia reservada a la Ley. Este método de determinación de la cuota tributaria no es legal" (Carta Tributaria Nº 181 págs. 91, 94-95). En el mismo sentido se pronuncia la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid Nº 445/1993 de 6 de mayo*, en: Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 17, págs. 988-990.

379 Quincena Fiscal, Nº 9, marzo de 1993, págs. 56-59.

De un lado, el Tribunal después de hacer referencia al Tribunal Constitucional en su Sentencia 6/1983, de 4 de febrero sobre el principio de legalidad, a los artículos 31.3, 133.1 y 133.3 de la Constitución Española y a los artículos 10, 47 y 49 de la LGT, concluye que para la determinación de la base imponible de cualquier tributo del Estado, habrá de respetarse el principio de reserva de Ley tanto en su aspecto material como formal. Pero de otro lado también señala que el art. 329 del RIS "dispone la aplicación del porcentaje que se señale por el Ministerio de Hacienda sobre los gastos del establecimiento permanente, para determinar la base imponible; *sin que, de ello, haya de deducirse que se está aplicando un régimen de estimación objetiva singular, ni siquiera de forma analógica...*". Y añade el Tribunal más adelante que "conforme determina el artículo 11.3 LIS, la base imponible se constituirá por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos de patrimonio. *Y es, precisamente para la determinación de aquellos rendimientos para lo que se aplica el porcentaje del art. 329.2 Regl. IS* pues, respecto de los incrementos y disminuciones serán de aplicación las normas generales -art. 329.3 Regl. IS-". Concluye el Tribunal indicando que "deber ser por tanto rechazada la tesis que defiende el demandante, ya que admitir que el art. 329.2 Regl. IS introduce el sistema de estimación objetiva singular *supone desconocer no sólo la naturaleza y mecanismos del propio sistema*, sino el de estimación directa, cuya aplicación proclama el art. 20 LIS, *además de ignorar la especificidad de las Sociedades con establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil*, lo que nos llevaría a tener que aceptar la aplicación de las previsiones del Reglamento en el Régimen General para la determinación de los rendimientos netos, *vaciando de contenido el sometimiento de estas Entidades sujetas por obligación real que obtendrían siempre cifras negativas a la hora de determinar la base imponible*" (los subrayados son nuestros).

No estamos de acuerdo con el contenido de esta sentencia, entre otras razones, porque, ¿a qué "rendimientos" se refiere la sentencia? No tiene sentido ésta cuando el Tribunal señala que "estas Sociedades con establecimiento permanente que no cierran un ciclo mercantil -sujetos pasivos por obligación real-, para dar cumplimiento a la voluntad del legislador de someterlas a tributación, requieren de un tratamiento específico, por cuanto que sus *rendimientos son negativos*". ¿Es que existen "rendimientos negativos"? Si son negativos entonces no se trataría de rendimientos sino más bien de pérdidas. Otra cosa es que los "resultados" de

esta clase de establecimientos sean negativos ya que rendimientos no tienen. Preferimos suponer que la sentencia utiliza el término "rendimientos" como sinónimo de "resultados". Ya en párrafos anteriores se hizo referencia a la aplicación, por medio del artículo 329 del RIS, de métodos indiciarios a esta clase de establecimientos y su posible ilegalidad. Así mismo, cabría preguntarse respecto a la terminología utilizada por el Tribunal, ¿en qué consiste la "especificidad" de las Sociedades con establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil? o ¿cuál es el "contenido" de estas Entidades que siempre van a obtener cifras negativas al momento de determinar su "base imponible"? Son interrogaciones que nacen del breve análisis de la sentencia en cuestión. Pero en todo caso, nosotros sí creemos que el RIS en este aspecto ha desbordado sus propias limitaciones legislando una materia reservada a Ley.

La deuda tributaria en esta clase de establecimientos se determinará aplicando el tipo impositivo del 35%, es decir, el tipo de gravamen general, a la base imponible. El artículo 330.2 del RIS señala que no serán aplicables a esta clase de establecimientos, las deducciones y bonificaciones reguladas en el régimen general, con excepción a nuestro entender de las retenciones que las Entidades hubieren soportado, en su caso, por los ingresos de carácter accesorio, como el caso de intereses por ejemplo, en que el establecimiento permanente hubiere actuado como sujeto activo de retenciones. Esta regla, en opinión de González Poveda, es ilegal ya que "estos sujetos pasivos tienen evidentemente derecho a las deducciones y bonificaciones que según la ley puedan corresponderles (las mismas que a los establecimientos permanentes de actividad continuada). El hecho de que la base imponible se determine empleando procedimientos objetivos como hace el RIS en este caso, no es motivo suficiente para no aplicar bonificaciones o deducciones por inversiones establecidas legalmente sin esta limitación. Los incentivos fiscales, técnicamente no deben aplicarse cuando se emplean métodos objetivos de determinación de bases imponibles, pero no es el reglamento el cauce adecuado para limitar un beneficio fiscal".[380] Compartimos esta opinión pues consideramos que

---

380 GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 605. Véase del mismo autor: *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 146. Esta crítica es también formulada por los comentaristas de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pág. 376).

son de aplicación estas deducciones a esta clase de establecimientos. No vemos ninguna razón válida para su no aplicación.

En relación con el ejercicio económico, éste coincidirá con el de la casa central del establecimiento permanente y la declaración a presentar por el Impuesto será, según el punto 3 del acápite segundo, del artículo segundo de la Orden de 31 de enero de 1992, la "ajustada al modelo aprobado para los sujetos pasivos por obligación personal, de acuerdo con el artículo 332 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", esto es, presentarán su declaración bajo las mismas formas y plazos establecidas para los establecimientos permanentes con actividad continuada.[381]

Finalmente queremos señalar que somos partidarios de una concepción unificada o única de establecimiento permanente por lo que no estamos de acuerdo con la clasificación contenida en el RIS.[382] Dicha clasificación ha ocacionado dificultades y problemas en la determinación de la tributación de los establecimientos permanentes. Así tenemos que "el problema inicial surge del intento de dividir el concepto de EP, encasillándolo en tres modalidades diferentes con su propia fiscalidad...

---

381 Observa Pérez Rodilla que "nada se dice sobre otras obligaciones de carácter registral y contable pero, cabe pensar, que deberán llevarse los registros contables suficientes que permitan comprobar la cuantía y concepto de los gastos incurridos, así como la verificación de los otros ingresos accesorios obtenidos en el ejercicio económico dentro del mismo establecimiento" (PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág. 84). Nos parece bastante lógica esta observación.

382 Cubillo Valverde, al criticar el artículo 328 del RIS y el concepto de establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil, señala que la consideración de las actividades auxiliares o preparatorias como determinantes de esta clase de establecimientos rompe con la doctrina consagrada y con los criterios que informan las normas fiscales internacionales de los países evolucionados. Indica este autor que "todos los casos comprendidos en el párrafo 4 del artículo 5° del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. que no se consideran establecimientos permanentes, quedan incluidos, en cambio, en el artículo 328 del Reglamento del I.S.". Y añade que "esta discordancia de nuestra legislación se hubiera evitado al considerar... a los establecimientos permanentes como figura única, sin la clasificación que contiene el citado texto reglamentario, formulando después las excepciones en los casos de actividades preparatorias o auxiliares. De haber sido así, obvio es que nuestra fiscalidad, en la parcela que examinamos, sería más técnica; y ello sin contrapartida perceptible, porque los establecimientos permanentes a los que me estoy refiriendo deben tener una significación económica pequeña" (CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Rentas empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 157).

Problema que puede acrecentarse para los órganos gestores de la empresa al no existir 'fuerza atractiva' del EP sobre las actividades que la propia sociedad no residente pueda realizar en el territorio español (art. 311 Rgto. IS). De esta manera podría darse el caso de que una misma sociedad no residente estuviera sometida a los tres regímenes especiales de EP, sin contar con la posibilidad de tributar directamente por las rentas obtenidas en España sin mediación de ninguno de los EP que actuaran en el territorio".[383]

Así mismo, Baena Aguilar comenta, refiriéndose al establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil, que se trata de una figura, "al igual que el resto de las modalidades de establecimiento permanente existentes en el Impuesto sobre Sociedades, 'creada' por el Reglamento del Impuesto, pues no se contempla ni en la Ley 61/1978, ni en el Convenio de Modelo de la OCDE..." y cita a pie de página el Dictamen del Consejo de Estado al artículo 313 del Proyecto (hoy artículo 306) del Real Decreto 2631/1982, el cual contempla la clasificación de establecimientos permanentes y que entendió que la Ley en su artículo 7 sólo distingue a dos clases de establecimientos: los establecimientos para una actividad permanente y los establecimientos para una actividad ocacional o temporal, indicando el referido autor que esto "no quiere decir que la clasificación reglamentaria sea ilegal, sino que, además de confusa, es probablemente innecesaria".[384]

Al respecto, creemos que toda la problemática de los establecimientos permanentes y su clasificación tripartita se resume en estas palabras de Mateu de Ros Cerezo cuando afirma que el RIS ha querido "abordar con fórmulas a la par originales y herméticas una materia que

---

383 GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, op. cit., pág. 214. Añade el referido autor que ésta sería una situación extrema por lo que "en cada circunstancia el no-residente deberá plantearse la opción de si actuar a través de un sólo EP o varios (de la misma o diferente naturaleza), tanto por razones comerciales como fiscales. Téngase en cuenta, por ejemplo, que la recuperación de retenciones, la deducción por inversiones no utilizada o el derecho de compensación de pérdidas no es trasladable de uno a otro EP aunque sean jurídicamente parte de la misma sociedad".

384 Dictamen Nº. 44.426, de 30 de setiembre 1982, págs. 84 y 85; citado por BAENA AGUILAR, Angel: *La ilegal determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil*, op. cit., pág. 21.

por su internacionalidad no debe ser abordada más que en consonancia con los Tratados Internacionales suscritos por España y con las soluciones imperantes en el área política y económica de la que formamos parte. La normas contenidas en los artículos 306 y siguientes del Reglamento del Impuesto no sólo parecen haber sido redactadas con el mayor distanciamiento respecto del Derecho Convencional Internacional, sino que en algún caso (art. 325,3) infringen tal Derecho y, por ende, el principio de jerarquía, básico en el ordenamiento jurídico".[385]

Definitivamente, una materia como la conceptuación y tratamiento de los beneficios empresariales de los establecimientos permanentes, debe ir en constante armonización con la evolución de la legislación internacional de los Convenios y Modelos internacionales en materia fiscal, especialmente en estos momentos en que la fiscalidad internacional cobra cada vez mayor relevancia, como ya lo señalamos en otra parte de nuestro trabajo, dejando para un segundo plano a las legislaciones nacionales. El RIS no ha sabido guardar esta armonización con el Derecho Internacional Convencional, de allí que esto afecte al ámbito de las inversiones extranjeras en España y la forma de realizarlas. Ante un panorama tan confuso, el inversor puede, como es lógico, modificar o inclusive retirar su inversión del territorio nacional para destinarlo a otro Estado con una legislación más adecuada o coherente, salvo que se encuentre amparado

---

385 MATEU DE ROS CEREZO, Rafaél: *La Tributación de los no residentes y su posible reforma (y II)*, op. cit., págs. 599-600. Como ejemplo de la insuficiencia del esquema del RIS, este autor se refiere a los rendimientos obtenidos por no residentes como consecuencia de actividades de naturaleza intelectual (servicios profesionales, actividades docentes y artísticas, etc.), no ligados ordinariamente a una sede física fuera del estado de residencia. Sostiene el autor que para estos casos podría ser de aplicación el establecimiento permanente con actividad esporádica, pero observa acertadamente que "se ha olvidado aquí que *el criterio fundamental para definir al establecimiento permanente como centro de explotación fiscalmente individualizable es, junto a la base física, la autonomía de gestión y funcionamiento de la unidad o centro operativo*. Esta realidad no suele existir en el caso de servicios profesionales prestados en otro país por un no residente sin establecimiento permanente en el mismo, que formarían parte del conjunto de actividades que la empresa o el particular profesional pueda prestar, simultanea y continuadamente, en varios países desde la oficina o sede sita en uno de los Estados" (el subrayado es nuestro). Así mismo, Mateu de Ros Cerezo denomina a los establecimientos permanentes con actividad esporádica y a los que no cierran ciclo mercantil como establecimientos permanentes "atípicos".

en la existencia de un convenio de doble imposición en donde las reglas son más claras.[386]

2. Los establecimientos permanentes de las personas físicas.

Hasta ahora hemos venido estudiando al establecimiento permanente bajo el supuesto de que el titular de dicho establecimiento es un persona jurídica, Sociedad o Entidad no residente en España. Vamos a referirnos en este apartado al tratamiento que fiscalmente reciben los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes en España de personas físicas no residentes en territorio español. Para ello tendremos que recurrir a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su Reglamento, en adelante LIR y RIR respectivamente, así como a la LIS y su Reglamento.[387]

---

386 María Eguinoa critica la clasificación tripartita del establecimiento permanente cuando señala que "esta clasificación, que se entiende innecesaria por gran parte de la doctrina, ha ocacionado tradicionalmente no pocas dificultades e incertidumbres al empresario no residente a la hora de planificar entre sus costes la tributación española de su actividad" (EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, op. cit., pág. 12).

387 Al respecto ver: ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César y FONSECA CAPDEVILA, Enrique: *El nuevo Impuesto a la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., págs. 54 y ss.; PEREZ ROYO, Ignacio: *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1991; PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., págs. 83 y ss.; RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 46 y ss.; FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 12 y ss.; GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, op. cit., págs. 429-430; *Tributación de no residentes*, op. cit., págs. 146-148; DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* op. cit., págs. 215 y ss.; MAROTO SAEZ, Amelia: *Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF*, op. cit., págs. 173 y ss.; CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* op. cit., págs. 1175 y ss. Así mismo, puede consultarse las siguientes obras de carácter general: COMENTARIOS A LAS LEYES FINANCIERAS Y TRIBUTARIAS: *Impuesto a la Renta sobre las Personas Físicas*, Tomo III, Edersa, Madrid, 1983 y el Tomo IV sobre la Reforma del I.R.P.F. (Ley 48/1985 de 27.12), Edersa, Madrid, 1947, págs. 7 a 14; PARRONDO AYMERICH, Jaime y RAMIREZ MEDINA, Eduardo: *Comentarios al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ceade, Madrid, 1991, págs. 47 y ss.; SANCHEZ PINILLA, Federico: *Notas al Impuesto sobre la Renta de*

2.1. Determinación de la base imponible.

Como se recordará, en el primer capítulo de este trabajo se hizo una breve referencia a la obligación real de contribuir en lo que a los establecimientos permanentes se refiere. Mencionamos la novedad introducida por el artículo 16.2.1 de la LIR en el sentido de considerar que los establecimientos permanentes de las personas físicas tributan "por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero".[388] Conociendo pues el ámbito de las rentas sujetas a gravamen obtenidas por un establecimiento permanente de una persona física, vamos a considerar en este punto cuales son las reglas aplicables para la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes en territorio español.

Debemos comenzar por analizar la remisión efectuada por el artículo 16.2.1 del LIR cuando indica que "para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades". Podemos preguntarnos, ¿cuáles son los alcances de esta remisión? ¿a qué se refiere el Legislador al utilizar el término "calificación"? Compartimos la opinión de diversos autores que consideran el término "calificación" como la intención del Legislador que "pretende, de alguna manera, coordinar la tributación de las rentas obtenidas por no residentes a través de establecimiento permanente con la regulación del Impuesto sobre Sociedades, por entender que la figura del establecimiento permanente es más propia del impuesto societario".[389]

---

las Personas Físicas, Instituto de Empresa, Madrid, 1989, págs. 80 y ss.; LACASA SALAS, José Hernani y DEL PASO BENGOA, Jesús María: *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, op. cit., págs. 545 y ss.; y XXXVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo*, IEF, Madrid, 1991.

388 Ver: DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., págs. 215 y 216. Para César Albiñana y Enrique Fonseca, la mención de las rentas obtenidas en el extranjero por los establecimientos permanentes significa que se "ha incrementado el ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta" (ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César y FONSECA CAPDEVILA, Enrique: *El nuevo Impuesto a la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 60). En nuestra opinión la LIR simplemente a esclarecido este punto.

389 RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 47-48. De otro

Efectivamente, se trata de un simple tener en cuenta las reglas aplicables a los establecimientos permanentes incluidas en la LIS. Sin embargo, ¿significa esto la aplicación a la LIR de la clasificación en tres clases o modalidades de establecimientos señalada por el artículo 306 y siguientes del RIS? Creemos que no debe ser aplicable esta clasificación por diversas razones pues de un lado, cada una de las modalidades de establecimiento permanente señaladas por el RIS se caracteriza por la aplicación de un régimen tributario diferente y ésta no es, al parecer, la intención del legislador de la LIR ya que el artículo 18.6 de la misma indica que tratándose de rentas obtenidas por no residentes con establecimiento permanente en España, "serán de aplicación las reglas contenidas en la Sección 3a. del capítulo 1° del Título Quinto de esta Ley", es decir, los artículos 40 a 43 de la LIR referentes a los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales.[390]

Cabe mencionar que, como es lógico, la remisión a la LIS sí incluiría la aplicación del artículo 7.a) referente al concepto de establecimiento permanente en la LIS.[391] Sin embargo, tratándose de personas físicas no residentes con establecimientos permanentes, debemos observar que, al contrario de lo que sucede en los modelos internacionales, la LIS no distingue entre establecimiento permanente y la denominada base fija de ne-

---

lado, Carbajo Vasco comenta lo siguiente: "Sin embargo, la expresión utilizada en el artículo 16, dos, 1°, *in fine*, de la Ley... es incorrecta, pues 'calificar' parece referirse a definir, cuando lo pretendido, según el 'Libro Blanco', es que las reglas de tributación de los no residentes operando en España a través de establecimiento permanente sean idénticas en los dos gravámenes personales (ver, asímismo, el art. 18, seis). Además, esta remisión en bloque al I.S. no resuelve, ni mucho menos, todos los problemas, ya que la regulación básica de la cuestión, contenida en los artículos 306 a 332 del R.I.S., responde a principios diferentes a los de la Ley 18/1991 y plantea ciertas dudas en su aplicación, como, por ejemplo, la utilidad y legalidad de los tres tipos de establecimiento permanente..." (CARBAJO VASCO, Domingo: *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 1192).

390 Esta es la posición de Pérez Rodilla, Baena Aguilar y Echeverría i Noci entre otros.

391 Véase la *Contestación a Consulta de 8.2.1988* en la que se indica que no constituye establecimiento permanente la mera obtención de rentas del capital mobiliario o inmobiliario por personas o entidades no residentes. Sí puede constituir establecimiento permanente si se obtienen dichas rentas a través de una organización empresarial (CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G., y SERRET DE MURGA, I.: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, op. cit., pág. 78.).

gocios. Por tanto, puede concluirse que los profesionales no residentes que, por ejemplo, posean en España una oficina o una agencia para ofrecer sus servicios, poseerán un establecimiento permanente para la legislación interna española, mientras que en el caso que existiera convenio de doble imposición, dichos profesionales poseerán una base fija de negocios. En todo caso, la LIS no menciona a las bases fijas de negocios lo cual revela una falta de coordinación o armonización al respecto con la legislación internacional vigente contenida en los convenios y modelos.

De otro lado, todo esto indica que los establecimientos permanentes de personas físicas determinarán la base imponible del impuesto como si se tratara de personas residentes sujetas por obligación personal de contribuir lo cual incluye la aplicación del método de estimación directa u objetiva dependiendo del caso. Hay que tener en cuenta que al ser de aplicación la normas de las actividades empresariales o profesionales, el artículo 42 del LIR, al hacer referencia al método de estimación directa, confirma esta posición de no considerar aplicable a la LIR la clasificación del RIS, ya que la única modalidad de establecimientos permanentes a los que se podría aplicar este método serían los de actividad continuada con lo que descartaríamos las otras dos modalidades, esto es, los establecimientos permanentes de actividad esporádica y aquellos establecimientos que no cierren ciclo mercantil. Por tanto, "los establecimientos permanentes de personas físicas sólo pueden ser de 'actividad continuada', pues únicamente les es aplicable el régimen general de determinación de rendimientos. Pero dicho regimen general es el del IRPF, no el del Impuesto sobre Sociedades, independientemente de que aquél remita parcialmente a éste".[392] Es así que podemos concluir, de acuerdo con esta postura, que "calificación" no es lo mismo que "clasificación".

---

392 BAENA AGUILAR, Angel: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 242. Sobre la remisión de la LIR a la normativa de la LIS añade este autor lo siguiente: "Subsiste, sin embargo, la duda sobre si la remisión al Impuesto sobre Sociedades para la calificación del establecimiento permanente incluye las normas reglamentarias del Impuesto sobre Sociedades en punto a la individualización de establecimientos permanentes. Nada parece apoyar una respuesta afirmativa, en tanto la propia normativa del IRPF no se pronuncie explícitamente sobre este extremo. La única vía de interpretación existente es la literalidad del artículo 16 de la Ley, según el cual las personas físicas que operen en España mediante establecimiento permanente 'tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento permanente'. De lo que se deduce que las

En relación al criterio adoptado por la LIR para la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes de personas físicas, sabemos que tanto el modelo de la O.C.D.E. como la LIS recogen el criterio de la vinculación efectiva. La LIR no dice nada al respecto por lo que de la interpretación del artículo 16 de la LIR podemos deducir que en el caso que existan rentas no imputables al establecimiento permanente, éstas no deberán formar parte de la base imponible. Así mismo, la LIR no indica nada en lo referente a la existencia de diversos establecimientos permanentes pertenencientes a una misma persona física no residente. Consideramos que serán de aplicación los criterios señalados por el artículo 311 del RIS, es decir, la Administración Tributaria deberá demostrar la existencia de una diversidad de establecimientos permanentes pertenecientes a una misma persona física, que tributan de modo independiente uno de otro, que realizan actividades claramente diferenciables y cuyas gestiones se lleven de manera separada. No debemos olvidar que la diversidad de establecimientos permanentes, en el caso de las personas físicas no residentes, tiene importante relevancia al momento de establecer su base imponible ya que por ejemplo, de acuerdo a la LIS, no podría compensar pérdidas o aplicar beneficios fiscales entre dichos establecimientos. Estamos de acuerdo con Baena Aguilar cuando señala que esta situación debió de haber sido prevista con rango de Ley, de acuerdo con el artículo 133.1 de la Constitución Española y el artículo 10.a) de la LGT, concluyendo que "por la exigencia del principio de legalidad, la base imponible del sujeto pasivo no residente que opera en España con establecimiento permanente está constituida por la cuantía de la renta mundial obtenida por dicha mediación, sin que quepa: -Ni añadir los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por el mismo sujeto en España, pero sin mediación de establecimiento. - Ni dividir dicha renta en función de la existencia de más de un centro productor".[393]

---

rentas del sujeto pasivo no imputables al establecimiento, si existen, no se sumarán a la obtenida a través de la base de negocios. Y ello permite imaginar, al menos en teoría, una diversidad de establecimientos, pero el IRPF carece de criterios para delimitar esa diversidad. No basta, a mi entender, con que la Disposición Adicional Tercera del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establezca que, en lo no regulado expresamente, las normas del Reglamento resultarán aplicables, con carácter subsidiario, a las personas físicas que desarrollen actividades económicas. Hacen falta criterios legales, pues la pluralidad o no de establecimientos permanentes repercute de forma decisiva sobre el hecho imponible de esta obligación" (Ibid., loc. cit.).

393 Ibid., pág. 332.

Como ya indicamos, de acuerdo al artículo 18.6 de la LIR, serán aplicables a los establecimientos permanentes de personas físicas las reglas para la determinación de los rendimientos de actividades empresariales o profesionales señaladas en los artículos 40 a 43 de la LIR. De acuerdo con lo anterior, podemos indicar diversas consecuencias:

a) En primer lugar, la persona física no residente que opere en España mediante establecimiento permanente sólo obtendrá rendimientos de actividades empresariales o profesionales, es decir, se descartan los otros cuatro componentes de rentas: rendimientos del trabajo, del capital, incrementos de patrimonio y las rentas imputadas en transparencia fiscal. Se trata pues exclusivamente de renta empresarial, es decir, la que proviene de la actividad de la empresa en sí. En este sentido, la regla del artículo 18.6 de la LIR es coherente con la actividad del establecimiento. Las demás rentas que obtenga el sujeto pasivo no serán incluidas en la base imponible del establecimiento.

b) En segundo lugar, la aplicación de las normas para los rendimientos de actividades empresariales o profesionales implican que los establecimientos permanentes de personas físicas para la determinación de su rendimiento neto deberán de seguir el método de estimación directa u objetiva cuando sea el caso.[394] Son aplicables pues las mismas reglas de las personas físicas residentes.

c) En tercer lugar, ¿cabría preguntarse si es aplicable a los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes el principio de contabilidad separada? Opinamos que sí es aplicable. Ello se desprende del contenido de los artículos 41 y siguientes de la LIR. Efectivamente, el artículo 41.1 de la LIR señala que para la determinación del rendimiento neto deben computarse la totalidad de los ingresos en los que se encuentran incluidos el autoconsumo, las subvenciones y "demás transferencias". Así mismo, entre los gastos computables deberán de incluirse todos los gastos necesarios para la obtención de los indicados ingresos

394 Debemos señalar que el método de estimación objetiva señalado en los artículos 17 a 30 del RIR es perfectamente aplicable a los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se indican en los artículos mencionados del RIR.

así como el importe del deterioro sufrido por los bienes de donde procedan dichos ingresos.[395]

Respecto a los incrementos y disminuciones de patrimonio, éstos se incluirán cuando sean derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las actividades empresariales o profesionales, incluyéndose en su caso, el que resulte de la transmisión "intervivos" de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.[396] Por último, será aplicable el valor normal de mercado en el caso de bienes o servicios objeto de la actividad, cuando el sujeto pasivo los ceda o preste a terceros de forma gratuita o de igual forma los destine al uso o consumo propio. Inclusive, en el caso de que exista una contraprestación que sea notoriamente inferior al valor normal de mercado, se atenderá a éste último. Por tanto, de lo señalado se deduce que el establecimiento permanente tiene que llevar necesariamente una contabilidad distinta y separada, es decir, independiente de la casa central. No podría el establecimiento permanente cumplir con lo indicado en las normas mencionadas para determinar su rendimiento neto sin una contabilidad separada ya que dicho establecimiento es considerado en la misma forma que bajo la obligación personal

---

395 El artículo 42.2 de la LIR señala que se consideran gastos deducibles las cuotas satisfechas a Corporaciones, Colegios profesionales, Cámaras y Asociaciones empresariales o patronales legalmente constituidas y las cotizaciones a Mutualidades obligatorias de funcionarios, distintas de las mencionadas en el artículo 28 de la LIR referentes a los gastos deducibles por rendimientos del trabajo, y a los Colegios de Huérfanos o instituciones similares. También se consideran gastos deducibles el 1 por 100 sobre el importe de los rendimientos íntegros por gastos necesarios de difícil justificación, cuando se trate de actividades profesionales. El Gobierno tendrá la facultad de adaptar este porcentaje a las características de determinadas actividades profesionales sólo en el caso en que resulte insuficiente para incluir los gastos específicos de las mismas. En cambio, de acuerdo al artículo 42.1 de la LIR, no serán considerados gastos deducibles las donaciones y las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos laborales y Mutualidades, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte. Cabe mencionar que de acuerdo al artículo 20.2.b) de la LIR, las donaciones podrán ser deducidas de la cuota.

396 Véanse los artículos 41.3 y 41.4 de la LIR sobre la afectación de los elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos así como sobre la transmisión de los mismos. Así mismo, debemos mencionar los artículos 3 y 4 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (B.O.E. del 17 de diciembre) que exime las transacciones asimilables a las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad realizadas en favor de una Sociedad, siempre que los elementos transmitidos queden afectos al establecimiento y no se transfieran al exterior.

de contribuir. Ciertamente que, al igual que sucedía con los establecimientos permanentes de actividad continuada en la LIS, existirán algunas diferenciaciones las cuales señalaremos más adelante.

d) En cuarto lugar debemos indicar que, de la misma forma que sucedía en la LIS, al ser considerado el establecimiento permanente como un sujeto distinto e independiente de la casa central, será necesario que hagamos algunas observaciones en lo que a la deducción de gastos se refiere. Al igual que ocurre con los establecimientos permanentes de personas jurídicas, en el presente caso tendremos que distinguir entre diversos tipos de gastos: de un lado tenemos los gastos realizados por el propio establecimiento permanente, que como todo gasto, debe de estar justificado de acuerdo a lo señalado por la Ley para las personas sujetas a obligación personal de contribuir. De otro lado tenemos aquellos gastos realizados por la casa central siempre y cuando sean para los fines del establecimiento permanente. Cabría añadir aquellos ingresos y gastos fruto de las operaciones que realiza el establecimiento con su sede central.

Respecto al primer grupo de gastos, aquellos gastos efectuados por el propio establecimiento para la realización de sus fines u objetivos, es lógica su deducción. Deben de figurar contabilizados y perfectamente justificados con los comprobantes respectivos a fin de poder comprobar la efectividad del gasto. En relación al segundo grupo de gastos, los efectuados por la casa central en beneficio del establecimiento,[397] es pertinente lo comentado respecto a la deducción de gastos del establecimiento permanente de personas jurídicas, es decir, que de acuerdo al artículo 13.n) de la LIS, sólo serán deducibles los gastos de dirección y generales de administración con los requisitos indicados por el artículo 317 del RIS. Estos gastos son deducibles para los establecimientos permanentes de las personas físicas en virtud de la remisión efectuada por el artículo 42 de la LIR el cual indica que para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales, serán de aplicación, sin perjuicio de lo previsto para el método de estimación objetiva, las

397 Este aspecto, como otros más, es demostrativo de la relación de dependencia del establecimiento permanente respecto de su sede central, lo cual significa una excepción en relación con el principio de contabilidad separada. Ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español*, op. cit., págs. 102 a 104.

normas del Impuesto sobre Sociedades. Así mismo, estos gastos conforman un ingreso para la casa central, de allí que se encuentren gravados por el artículo 19.1.d) del LIR con el 14%, como si se tratara de renta obtenida sin mediación de establecimiento permanente.[398]

En lo referente a aquellos ingresos y gastos fruto de las operaciones que realiza el establecimiento con su sede central, cabe recordar lo señalado por el artículo 16.3 de la LIS, norma que es válida para los establecimientos permanentes de las personas físicas en virtud de la remisión efectuada por los artículos 8 y 16 de la LIR, el cual indica que en el caso de operaciones entre sociedades vinculadas, la valoración de las mismas se realizará "de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes". Esta regla es aplicable "a las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España", de acuerdo con el mismo artículo en su apartado 4.a).[399] La aplicación de esta regla a los establecimientos permanentes tiene como finalidad evitar los posibles precios de transferencia entre el establecimiento y su sede central.[400] De otro lado, el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 16 de la LIS establece el ajuste unilateral por parte de la Administración Tributaria.[401]

---

398 Es de aplicación pues el artículo 317 del RIS en toda su extensión, incluyendo como es lógico la no deducibilidad del coste de los capitales propios así como los intereses y cánones a favor de la casa central. Vease lo señalado respecto de los establecimientos permanentes de personas jurídicas en cuanto a los posibles gastos no mencionados por la LIS y que podrían ser considerados deducibles ya que el propio artículo 42 de la LIR, al remitir a la LIS, nos conduce al artículo 13 de la misma el cual indica que es deducible todo gasto necesario para la obtención de los ingresos del sujeto pasivo. Sobre el concepto de gasto necesario y la jurisprudencia al respecto, véase: MAGRANER MORENO, Francisco J.: *Una reflexión en torno al estado actual del concepto de gasto necesario (a propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 28 de abril de 1993)*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 22, octubre de 1993, págs. 15-21.

399 Esta nueva redacción del artículo 16.3 de la LIS que incluye a los establecimientos permanentes, fue introducida por la Disposición Adicional 5ta. de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

400 Véase el artículo 9 del Modelo de la O.C.D.E. de 1992 y sus respectivos Comentarios. Así mismo, véase a: DELGADO HERNANDEZ, María Amparo: *Problemas de determinación de algunas partidas que integran la Base Imponible de los establecimientos permanentes en España: Precios de Transferencia*, Gaceta Fiscal Nº 78, junio de 1990, págs. 191 y ss.

401 El artículo 16.3 de la LIS, en su segundo párrafo, señala lo siguiente: "Cuando la Administración deba proceder, fuera del plazo voluntario de declaración, a ajustar la

¿Es aplicable esta regla a los establecimientos permanentes de personas físicas? opinamos que sí es aplicable. Si bien es cierto que el artículo 16.4.a) de la LIS hace referencia a las operaciones realizadas por una "sociedad" no residente con sus establecimientos permanentes en España, creemos, como ya lo indicamos, que esta regla es también aplicable a los establecimientos permanentes de las personas físicas ya que el propio artículo 8 de la LIR así lo indica, además de la remisión del artículo 16 de la misma Ley.[402]

e) En quinto lugar, en lo referente a la imputación de los ingresos y gastos, son de aplicación a los establecimientos permanentes de las personas físicas las normas respectivas en la LIS (artículo 22) y en el RIS (artículos 51 y 88 a 90). Ello se desprende de lo señalado por el artículo 56.6 de la LIR.[403]

f) En sexto lugar, debemos indicar que a los establecimientos permanentes de las personas físicas no les es aplicable la clasificación de la

---

valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, el ajuste no podrá suponer minoración de ingresos ni incremento de gastos o de costes para ninguna de las partes". Al respecto, Baena Aguilar comenta que "con dicho precepto sólo se pretende gravar la renta 'real' del establecimiento (es decir, la renta resultante de la ficción que consiste en configurar como sujeto independiente a algo que no lo es), independientemente de la doble imposición (no económica, en este caso, sino jurídico-internacional) que se cause a su titular". Y añade que "el ajuste también debe ser unilateral cuando la casa central transfiere un bien o presta un servicio al establecimiento por un precio notablemente superior al de mercado: una parte de lo que recibe lo recibe como precio y otra por su condición vinculada (al igual que la prestación de servicios del establecimiento a la casa central a precios notoriamente inferiores a los pactados por personas independientes, lo que se produce es una transferencia de beneficios)" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 172-173).

402 El artículo 8 de la LIR, referente a operaciones vinculadas, establece lo siguiente: "La valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

403 El artículo 56.6 de la LIR señala lo siguiente: "Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42 de esta Ley en relación con la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales"; y el artículo 42 mencionado indica en su primer párrafo que son aplicables las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de estas actividades. De allí la aplicación de los artículos 22 de la LIS así como los artículos 51 y 88 a 90 del RIS.

renta en regular o irregular, como sí lo hace la LIR para las rentas sujetas a la obligación personal de contribuir. En la obligación real de contribuir, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, existe una sola base imponible a la cual le será aplicable un sólo tipo de gravamen. Al no efectuarse la distinción entre rentas regulares e irregulares, no les será tampoco aplicable el régimen de compensaciones señalado en los artículos 57 a 60 de la LIR para éstas dos clases de rentas.

g) De lo señalado anteriormente también se concluye que será aplicable el régimen de compensación de pérdidas, indicado en la LIS (artículo 18) y en el RIS (artículos 156 a 163 y 318), para los establecimientos permanentes de personas físicas.[404] Por tanto, podrán compensar sus bases imponibles negativas en los cinco ejercicios siguientes, sin olvidar que en el caso de los establecimientos permanentes, éstos sólo podrán compensar las bases imponibles negativas con las positivas del mismo establecimiento, respetándose así el principio del establecimiento permanente así como el de contabilidad separada.

h) Por último, para la determinación de la base liquidable del establecimiento permanente de las personas físicas, son aplicables las reducciones, con sus respectivas limitaciones, señaladas en el artículo 71.1 de la LIR.[405] Sin embargo, no serán aplicables las deducciones indicadas en

---

404 Ello se desprende *a contrario sensu*, de lo señalado por el artículo 18.5 de la LIR cuando indica que los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente "no tendrán derecho a compensación de ningún tipo en relación con las mismas". Por tanto, los sujetos pasivos por obligación real con establecimiento permanente sí podrán hacer uso de este derecho.

405 El artículo 42.1.c) *in fine* de la LIR, establece diversos conceptos no deducibles para la determinación del rendimiento neto de las actividades profesionales y empresariales, "sin perjuicio de lo previsto en esta Ley para la determinación de la base liquidable regular". Es así que, de acuerdo con el artículo 71 de la LIR, "la parte regular de la base imponible se reducirá, exclusivamente, en el importe de las siguientes partidas:

1. Las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos Laborales y Mutualidades, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte y las aportaciones realizadas por los partícipes en Planes de Pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo dependiente. Como límite máximo de esta reducción se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

el apartado 2 del referido artículo ya que el incluirlas significaría no ir de acorde con la naturaleza propia de la obligación real de contribuir que es básicamente objetiva, pues no se toman en consideración los aspectos personales y familiares de la persona física no residente. Al constituir la obligación real un tributo distinto al de la obligación personal, siguiendo a Pont Mestres[406] y de acuerdo con el artículo 1.2 de la LIR, no serían aplicables las deducciones propias de la obligación personal a la obligación real. Así mismo, esta particularidad estaría en concordancia con lo señalado en los modelos y convenios internacionales para evitar la doble imposición, ya que en el artículo referente al principio de no discriminación se indica que no se puede obligar a un Estado Contratante, amparándose en el mencionado principio, a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.[407]

2.2. Determinación de la cuota íntegra.

La cuota íntegra de los establecimientos permanentes de las personas físicas, de acuerdo con el artículo 19.2 de la LIR se determina aplicando sobre la base liquidable el tipo del 35%. Esta es una muestra más de la

---

a) El 15 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo, empresariales y profesionales percibidos individualmente en el ejercicio.
b) Setecientas cincuenta mil pesetas anuales.
2. Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo, satisfechas ambas por decisión judicial".

406 PONT MESTRES, Magin: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 45, 227 y ss. En todo caso, "no se trata tampoco de gastos necesarios para la actividad, que son los únicos admisibles para determinar el rendimiento neto de esta modalidad impositiva" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 176).

407 Al respecto, los Comentarios al artículo 24, párrafo 4, del Modelo de la O.C.D.E., señalan que lo que se pretende es "evitar que esas personas obtengan ventajas superiores a las de los residentes gracias al cúmulo de deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares que le serían concedidas, por un lado, en el Estado del que son residentes por aplicación de la Ley interna y, por otro, en el otro Estado en virtud del principio de igualdad de trato" (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de Convenio...*, op. cit., págs. 215-216.

personalización del establecimiento permanente lo cual se desprende de la intención del Legislador de equiparar el tratamiento de los establecimientos permanentes con el de una sociedad sujeta por obligación personal.

Así mismo, cabe mencionar que en el segundo párrafo del artículo 19.2, en conjunto con el artículo 72 del RIR, se constituye para los establecimientos permanentes de las personas físicas el denominado Impuesto Adicional sobre los establecimientos permanentes ya estudiado anteriormente.[408] Se trata pues de un tributo distinto ya que su hecho imponible es diferente al gravado por el Impuesto sobre Sociedades. Se grava la transferencia al extranjero de las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes en cuestión. El tipo aplicable es el mismo que el señalado por el artículo 23.4 de la LIS para los establecimientos permanentes de las personas jurídicas, es decir, el 25%.[409]

---

408 Ver: MAROTO SAEZ, Amelia: *Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF*, op. cit., págs. 175 a 177. Así mismo, observa Pont Mestres que este impuesto es con cargo a los establecimientos permanentes vinculados a una persona física residente en un país sin convenio para evitar la doble imposición o residente en los Estados Unidos de América ya que, si el sujeto pasivo reside en Canadá, Reino Unido o Suecia, entre otros países, el tipo de gravamen se verá reducido por el respectivo Convenio al 15%. La mayoría de los convenios proscriben este tipo de imposición complementaria (PONT MESTRES, Magin: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 242). Al respecto, ver las críticas formuladas por RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 52-53; y FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 18-20.

409 Como se recordará, en virtud del artículo 22 de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre, se estableció que "las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes, por *entidades* que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, no se someterán a tributación alguna por causa de de su transferencia al extranjero" (el subrayado es nuestro). Esta norma hace referencia tan sólo a las "entidades" excluyendo aparentemente a las personas físicas. Al respecto compartimos la opinión emitida, en nota a pie de página, por Baena Aguilar en el sentido de que "no parece haber razón para negar esta exención al titular del establecimiento cuando es persona física" (BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F.y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 146).

2.3. Determinación de la cuota líquida.

Para la determinación de la cuota líquida de los establecimientos permanentes de personas físicas, el artículo 20 de la LIR, en su apartado dos, señala las deducciones a practicar de la cuota íntegra "en los mismos términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir". Estas deducciones son las siguientes:[410]

a) Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial.

Esta deducción es la señalada por el artículo 78.5 de la LIR, el cual nos remite a la LIS en donde será aplicable el artículo 26, con igualdad de porcentajes y límites de deducción, así como las posibles modificaciones sobre la misma. Para los sujetos pasivos por obligación real que se encuentren en régimen de estimación objetiva de bases imponibles, esta deducción les será aplicable sólo cuando así se establezca en el Reglamento y teniendo siempre en cuenta las características y obligaciones formales del mencionado régimen.[411]

---

410 Ver: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Novedades en la tributación de no residentes*, op. cit., págs. 87-88; RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y RUBIO GUERRERO, Juan J.: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 53-54; FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, op. cit., págs. 24-25; y DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., págs. 223-224.

411 En relación a la deducción por creación de empleo, existe una contradicción entre lo indicado por el artículo 26 de la LIS y lo señalado por los artículos 222.2 y 320.4 del RIS. Estos últimos artículos exigen que los nuevos trabajadores que incrementen la plantilla deberán de ser de nacionalidad española ya que, a efectos de la deducción, no se considerará la contratación de personal procedente del extranjero. El artículo 26 de la LIS no establece que la nacionalidad de los trabajadores contratados deba ser la española. Esta problemática fue tratada por la *Contestación de 27 de julio de 1989* en la que la D.G.T. determinó que no procede la deducción por la contratación de trabajadores de nacionalidad extranjera así pertenezcan a Estados miembros de la Comunidad Económica Europea. Esta discriminación, en nuestra opinión, vulnera el principio de reserva de Ley así como los artículos 13.1, 14, 31.3 y 133 de la Constitución Española, entre otros. Con posterioridad a esta Contestación, la *Circular de la D.G.T. 3/1992*, de 14 de octubre, intentó "solucionar" esta problemática admitiendo la deducción por contratación de trabajadores nacionales de Estados miembros de la Comunidad Económica Europea. Sin embargo, además de carecer del rango necesario para solucionar el problema, la mencionada Circular no solucio-

b) Deducción por donativos.

Estos son los donativos señalados en el artículo 78.6 de la LIR.[412]

c) Deducción por dividendos percibidos de sociedades.

Esta deducción es perfectamente lógica ya que de no efectuarse se estaría produciendo una doble imposición sobre los mismos. Hasta el ejercicio 1994 inclusive, de acuerdo con el artículo 78.7.a) de la LIR, era deducible el 10% del importe de los dividendos percibidos siempre que hubiesen tributado efectivamente sin bonificación ni reducción alguna, por el Impuesto sobre Sociedades.[413]

Sin embargo, la ley 41/1994 modificó el artículo 78.7 de la LIR a partir del ejercicio 1995 omitiendo mencionar la deducción por dividendos.

d) Deducción por rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por establecimientos permanentes situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias.

En relación a esta deducción, cabe señalar que la LIR al mencionar esta deducción en su artículo 20.2.d), no indica ninguna limitación al respecto, es decir, que "las rentas bonificables no son sólo las rentas obteni-

---

na el problema en sí al no hacer referencia a la contratación de trabajadores extranjeros en general e incluir tan sólo a los trabajadores miembros de países comunitarios. Por tanto, se siguen vulnerando las normas antes mencionadas de la Constitución.

412 Hay que tener en cuenta que las donaciones no son considerados gastos deducibles a efectos de la determinación del rendimiento neto del establecimiento permanente (artículo 42 de la LIR), pero sí serán considerados gastos deducibles para la determinación de la cuota líquida. Este artículo ha sido modificado por el artículo 62 de la Ley 41/1994 del 30 de diciembre, Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

413 Al respecto, cabe señalar que a efectos de la deducción del 50% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a las rentas obtenidas por ingresos en Ceuta y Melilla, se consideran entre los ingresos obtenidos en dichos territorios a los rendimientos del capital mobiliario consistentes en dividendos, cuando procedan de beneficios obtenidos en dichos territorios.

das en Ceuta y Melilla, sino en cualquier lugar, siempre que sean imputables al establecimiento allí situado".[414]

Por último, no debemos olvidar que la LIR en su artículo 80 señala unos límites a determinadas deducciones. Es así que será aplicable a los establecimientos permanentes de las personas físicas las limitaciones señaladas por el referido artículo a la deducción por donativos, en la que se fija la base máxima de la mencionada deducción en el 30% de la base liquidable del sujeto pasivo. Así mismo, también se establece un límite a la deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial. Respecto a esta última deducción, el artículo 80.2 de la LIR establece que los límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la íntegra en las deducciones señaladas en los apartados 1 al 4 del artículo 78 de la LIR. Pero como ninguna de dichas deducciones afecta a los establecimientos permanentes, podemos decir que la cuota sobre la que se calcularán los límites establecidos en la LIS será la cuota íntegra del no residente.

2.4. Determinación de la cuota diferencial.

Debemos comenzar señalando que en la obligación real de contribuir, la cuota líquida siempre va a coincidir con la cuota diferencial. El artículo 20.2 de la LIR además de las deducciones establecidas para determinar la cuota líquida mencionadas en el acápite anterior, establece una última deducción en su inciso e). Es así que la cuota diferencial de los establecimientos permanentes de las personas físicas se determinará deduciendo de la cuota líquida los pagos fraccionados, las retenciones soportadas por el establecimiento así como los pagos a cuenta propios de

---

414 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F.y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 199. Sin embargo, debemos delimitar los alcances de esta opinión. De la lectura del artículo 37.1 del RIR se desprende que para que proceda la deducción, las rentas en general deben de haber sido "obtenidas" en Ceuta y Melilla, no así en "cualquier lugar". Esto quiere decir que, al menos, en lo que a rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario del establecimiento permanente se refiere, éstas deben de proceder de beneficios obtenidos o de bienes inmuebles situados en dichos territorios. Tratándose de rendimientos empresariales o profesionales, si corresponden a establecimientos permanentes situados en los mencionados territorios, será válida la deducción con rentas bonificables obtenidas de cualquier lugar, además de Ceuta y Melilla, no así en otras clases de rendimientos.

las actividades empresariales o profesionales efectuados durante el ejercicio, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros.

Respecto a la referencia efectuada por el artículo 20.2.e) de la LIR a la Ley 14/1985, de 29 de mayo, esta norma hace referencia en su artículo 6.3 a los Activos Financieros con Retención en Origen cuya retención no sea deducible y que continuen en circulación al 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigencia de la LIR.[415]

En resumen, compartimos la opinión de Baena Aguilar cuando señala que "el capítulo de deducciones en la cuota es, para los sujetos pasivos por obligación real, necesariamente reducido. No en vano, la limitada extensión del aspecto espacial del hecho imponible y sus consecuencias -gravamen de una renta parcial- determina una (*sic*) inevitable grado de objetivación del Impuesto: si la adaptación al principio de la capacidad contributiva es diferente, pues no se tiene en cuenta la capacidad económica total del sujeto pasivo, el legislador considera que tampoco tiene sentido considerar sus circunstancias personales y familiares. Recuérdese... que la subjetivación de los impuestos reales puede ser injusta, pues sólo tienen en cuenta rentas parciales, no la capacidad económica total, por lo son (*sic*) tendencialmente objetivos. De esta forma, la obligación real se aparta explícitamente en la nueva Ley del carácter subjetivo predicado en general para el I.R.P.F. (art. 1.2). Con todo, las diferencias entre las deducciones admisibles en cada una de las modalidades de obligación real son notables".[416]

Por último, cabe señalar que al igual que con los establecimientos permanentes de entidades no residentes, se ha omitido la deducción por doble imposición internacional para los establecimientos permanentes de

---

415 Ver el artículo 18.3 del Reglamento de la indicada Ley, aprobado por Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre. Cabe señalar que la Disposición Adicional 13 de la LIR ha derogado los artículos mencionados de la referida ley y reglamento, además de otros artículos relativos a los A.F.R.O.S. Sin embargo, dicha disposición adicional ha conservado el régimen de los A.F.R.O.S. hasta que sean totalmente amortizados, prohibiéndose tanto su renovación o prórroga total o parcial.

416 BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., pág. 197.

personas físicas. Al respecto, son pertinentes los comentarios y críticas efectuados sobre esta omisión anteriormente. Sin embargo, en el caso de los establecimientos permanentes de personas físicas, esta omisión es más grave. Si bien en la legislación anterior, el artículo 30 de la Ley 44/1978 consideraba aplicable la deducción por doble imposición internacional únicamente para los sujetos pasivos por obligación personal, ya que se consideraba que solamente se encontraban gravados los rendimientos obtenidos por un establecimiento permanente en territorio español, la actual LIR en el artículo 16.2.1 ha resuelto la discusión en doctrina y ha considerado que cuando los sujetos pasivos por obligación real operen en España mediante establecimientos permanentes, éstos deberán tributar por la totalidad de la renta imputable, háyase obtenido en territorio español o en el extranjero. De allí que la omisión sea más grave pues expresamente se mencionan las rentas obtenidas por el establecimiento fuera de España y aún así no es considerada la deducción por doble imposición internacional.[417]

2.5. Gestión y liquidación del Impuesto.

2.5.1. El domicilio fiscal.

Como se recordará, el artículo 46.1 de la LGT establece para los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses cada año natural, la obligación de nombrar representante con domicilio en territorio español "a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública". Esto quiere decir que el domicilio fiscal de las personas físicas no residentes en España, es el domicilio de su representante en España.

---

417 Ver: MAROTO SAEZ, Amelia: *Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes*, Impuestos N° 13, julio de 1991, págs. 27 y ss. En este artículo, la autora "pone de manifiesto las diferencias que existen entre dos impuestos personales para unos mismos hechos imponibles y que se traducen, en última instancia en una mayor o menor cuota a pagar" (Ibid., pág. 19). Existen pues diferencias en la normativa de no residentes establecida en el IRPF y en el IS, aún teniéndose en cuenta que el citado trabajo se elaboró antes de la aprobación de la Ley 18/1991, de 6 de junio por lo que se hace referencia a la legislación anterior del IRPF. En especial, caben destacar las diferencias entre las deducciones a nivel de cuota aplicables a los establecimientos permanentes de personas físicas y las aplicables a los establecimientos permanentes de personas jurídicas, así como las diferencias entre el cese de la actividad de un establecimiento permanente y el cese de la residencia de una persona física.

Sin embargo, el artículo 14.3 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, establece que el domicilio fiscal de las personas físicas no residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, será el del "lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España".[418] Esta norma repite pues lo señalado por el artículo 46.2 de la LGT, referente a las personas jurídicas residentes en el extranjero que desarrollan actividades en España. El artículo 14.3 citado establece, como es lógico, la aplicación de lo señalado por el artículo 46.2 de la LGT, a las personas físicas no residentes que operen en España por mediación de establecimiento permanente.[419]

2.5.2. Obligación de nombrar representante.

Al igual que en el caso de las entidades no residentes, el artículo 22 de la LIR repite la misma regla señalada por el artículo 10 de la LIS al establecer para los sujetos pasivos no residentes la obligación de nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España para que los represente ante la Administración a efectos del Impuesto. Igualmente, el sujeto pasivo o el representante deberá poner en conocimiento de la Administración el nombramiento, debidamente acreditado, en al plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo. No vamos a repetir la problemática que implica esta obligación de poner en conocimiento porque ya ha sido tratada anteriormente cuando se ha estudiado en el primer capítulo la representación de las personas no residentes sin establecimiento permanente.

Respecto a las personas físicas no residentes con establecimiento permanente, al igual que en el caso de entidades no residentes con establecimiento permanente, se considerarán representantes de dichos establecimientos quienes figuren como tales en los Registros Mercantiles o

---

418 En lo que respecta a lo que debe entenderse por el lugar en donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de los negocios en España, nos remitimos a los artículos 21 y siguientes del RIS.

419 El artículo 14.3 mencionado añade que para los establecimientos permanentes a los que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 311 del RIS (diversidad de establecimientos permanentes), "el domicilio fiscal de cada uno de éstos será el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios correspondientes al mismo".

subsidiariamente, aquellos sujetos que figuren facultados para contratar en nombre de los mismos. Si estas personas no se encuentran domiciliadas en España se deberá nombrar una persona jurídica o física con domicilio en España para que ejerza la representación. Así mismo, se establece una multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas cuando no se cumpla con dicho nombramiento.

2.5.3. Obligaciones formales.

A continuación, vamos a referirnos a las diversas obligaciones formales que recaen sobre los establecimientos permanentes de personas físicas.[420] Básicamente podemos resumir estas obligaciones en tres grupos: la obligación de presentar y suscribir declaración, el deber de autoliquidar, retener e ingresar el tributo y las obligaciones formales en sí, como por ejemplo, poseer el documento de identificación (N.I.F.), efectuar la declaración censal, cumplir con los deberes contables, etc.[421] Veamos brevemente cada una de estas obligaciones:

a) Obligación de declarar.

Todas las personas físicas no residentes que realicen negocios en España por mediación de establecimiento permanente se encuentran obligadas a presentar y suscribir declaración por el Impuesto en cuestión. No les seran aplicables los límites cuantitativos que exonera de esta obligación ya que ésta es sólo aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal.[422] La mencionada declaración deberá efectuarse en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. Además de cumplimentar la totalidad de datos que les afecten contenidos en las declaraciones, se deberá de acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el referido Ministerio.

---

420 Véase al respecto: BAENA AGUILAR, Angel: *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., págs. 612 y ss.

421 Dominguez Rodicio señala que los sujetos pasivos por obligación real se encontrarán también afectados por todo el apartado de infracciones y sanciones previstas en la Ley General Tributaria (DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 224).

422 Véase el artículo 96.1.b) de la LIR así como los artículos 38 y 39 del RIR.

La obligación de declarar es confirmada por el párrafo 1, del apartado uno, del artículo segundo de la Orden de 31 de enero de 1992, la cual establece que la declaración de las rentas obtenidas en España por sujetos pasivos por obligación real a través de un establecimiento permanente se realizará de la misma forma, plazos y modelos previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir.

b) Deber de autoliquidación del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 97 de la LIR, los sujetos pasivos, al tiempo de presentar la declaración del Impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Economía y Hacienda. Además, el importe resultante se podrá fraccionar en la forma que establece el LIR. Cabe mencionar que el deber de autoliquidar puede ser cumplido por el propio sujeto pasivo no residente o por su representante nombrado al efecto.

c) Obligación de retener e ingresar.

En relación a las retenciones u otros pagos a cuenta, el artículo 98.1 de la LIR establece la obligación de retener e ingresar a las entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente así como a autoliquidar e ingresar el importe del Impuesto en el caso de pagos periódicos o fraccionados.[423]

d) Otras obligaciones formales.

Tenemos las siguientes:[424]

- Obligación de las personas físicas y jurídicas no residentes con establecimiento permanente en territorio español de obtener el *Número de Identificación Fiscal (N.I.F.)*. En el caso de personas físicas con establecimiento permanente en España, cada persona física poseerá un sólo N.I.F.

---

423 Véanse los artículos 40, 41, 42.1.c) a 44 del RIR.

424 Al respecto véase: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., págs. 186 y ss.

así disponga de más de un establecimiento permanente. Sin embargo, en el caso en que una Entidad no residente posea varios establecimientos permanentes en España, cada establecimiento permanente tendrá su propio N.I.F. diferente, esto en los casos en que exista diversidad de establecimientos con los requisitos señalados por el artículo 311 del RIS.[425]

- Al igual que las Entidades no residentes con establecimiento permanente en España, existe la obligación de parte de las personas físicas no residentes que posean establecimiento permanente en España de efectuar la denominada *declaración censal*, de acuerdo con el artículo 1 y siguientes del Real Decreto 1041/1990 de 27 de julio (B.O.E. del 10 de agosto). La obligación incluye tanto a la persona no residente con establecimiento permanente en territorio español como a cada uno de los establecimientos permanentes que éste posea, siempre que realicen actividades claramente diferenciables y cuya gestión sea llevada de modo separado, siéndoles de aplicación el artículo 311 del RIS. En este caso, podrán agruparse bajo la denominación de cada establecimiento permanente uno o varios lugares fijos de negocios donde el obligado tributario realice actividades empresariales o profesionales.

Cabe destacar que entre los datos que deben figurar en el censo, el inciso c) del apartado 2 del artículo 7 del Decreto Real anteriormente mencionado indica que debe indicarse la clase de establecimiento permanente que se constituya en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 306 del RIS. Ya señalamos anteriormente las razones por las cuales no consideramos aplicable a los establecimientos permanentes de personas físicas la clasificación tripartita de éstos efectuada por el RIS. Por tanto, este requisito no es aplicable a los establecimientos permanentes de personas físicas ya que éstos operarían en España, en todo caso, con establecimientos permanentes con actividad continuada.

---

425 Este mandato se encuentra indicado por el Real Decreto 338/1990, que en su artículo 8 señala lo siguiente: "*Identificación de determinados establecimientos permanentes*.- Cada establecimiento permanente en España de una misma Entidad no residente en territorio español tendrá diferente Número de Identificación Fiscal cuando reuna los requisitos previstos en el apartado primero del artículo 311 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2.631/1982, de 15 de octubre".

- Por ultimo, debemos mencionar diversas *obligaciones de tipo contable* señaladas en el artículo 101 de la LIR. Entre las más importantes debemos destacar, en primer lugar, la obligación de conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.[426] En segundo lugar, los empresarios cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa, se encuentran obligados a llevar contabilidad ajustada a lo señalado por el Código de Comercio.[427] En tercer lugar, los demás sujetos pasivos deberán de llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan y en la forma que se determine por el Ministerio de Economía y Hacienda. Por último, cabe recordar que en el caso en que una persona física no residente, con establecimiento permanente en España, pretenda beneficiarse de un convenio de doble imposición, éste deberá acreditar que es residente del país convenido.

426 A estos efectos, los justificantes y documentos acreditativos deberán de cumplir con los requisitos señalados por el R.D. 2402/1985 para las facturas y documentos análogos expedidos por empresarios y profesionales.

427 Ver el artículo 67 del RIR respecto a las obligaciones contables y registrales para los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa.

CAPITULO IV

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACION PERUANA DEL IMPUESTO A LA RENTA.

A. CONCEPTO.

Mediante Decreto Supremo No. 122-94-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de setiembre de 1994, se promulga el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta. Es en este reglamento, en adelante RIR, en donde aparece el concepto de establecimiento permanente que adopta la legislación peruana, ya que la Ley del Impuesto a la Renta, en adelante LIR, aprobada por Decreto Legislativo No.774, si bien hace referencia en diversos artículos al establecimiento permanente, no llega sin embargo a establecer un concepto del mismo.

Efectivamente, el artículo 3 inciso a) del RIR señala un concepto de establecimiento permanente el cual pasaremos a analizar a continuación. La primera parte del referido artículo establece lo siguiente:

"Son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes:

a) Constituye establecimiento permanente distinto de las sucursales y agencias:

1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fá-

bricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o movil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.
2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas.
3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas".

1. Definición genérica.

Pasemos a analizar la definición de establecimiento permanente contenida en el RIR para, a continuación, referirnos a los supuestos no considerados como establecimientos permanentes.

Antes de analizar la definición de establecimiento permanente contenida en el RIR, debemos mencionar que la norma en cuestión principia efectuando una referencia expresa a las sucursales y agencias. Ya en diversos artículos de la LIR se menciona especialmente a las "sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes" (artículo.7.e). Así mismo, en el artículo 14.h) se menciona a las sucursales, agencias "o cualquier otro establecimiento permanente en el país". Sin embargo, la LIR aparentemente no guarda una homogeneidad en la conceptuación del establecimiento permanente ya que el art.12 en su último párrafo distingue entre "sucursales o establecimientos permanentes en el país de empresas extranjeras" cuando puede decirse que el establecimiento permanente constituye el género y la sucursal, una de las especies. La LIR debería referirse simplemente a los establecimientos permanentes en general, sin efectuar ninguna distinción especial al mencionar, además de los establecimientos permanentes, a las sucursales y agencias, lo cual puede conducir a una confusión de conceptos.

En segundo lugar, el numeral 1 de la norma en cuestión incluye tanto una definición general de establecimiento permanente -parecida a la

definición genérica establecida en el Modelo de la O.C.D.E. y en el de la ONU- así como un listado de diversas organizaciones o lugares que constituyen establecimientos permanentes.

En cuanto a la definición genérica, ésta incluye el elemento de fijeza, característico de los establecimientos permanentes, así como la existencia de un lugar de negocios, esto es, que las actividades de la empresa extranjera deben de efectuarse en dicha instalación fija de negocios. La definición, en nuestra opinión, no es acertada cuando menciona "la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior".

De un lado, emplear el término "empresa", como hacen los modelos, no es lo más acertado. El concepto de "empresa" es muy variado y puede llevar a confusión. Lo mismo para el término "sociedad". Lo más apropiado hubiera sido emplear únicamente el término "entidad". Así mismo, cabe mencionar que se trata de establecimientos permanentes de entidades constituidas en el exterior, es decir, no domiciliadas en el país. No es el caso, por ejemplo, de la sucursal en Piura de un empresa constituida en Lima y por tanto domiciliada en Perú.

De otro lado, la norma no indica nada en relación a que si la actividad a desarrollar por la instalación fija de negocios deba ser o no productiva, esto es, que contribuya efectivamente a la obtención de beneficios por la entidad extranjera. Al parecer, la legislación peruana ha adoptado la "teoría de la pertenencia económica" en donde basta la mera existencia de una estructura económica desde la cual se desarrolle una determinada actividad, para que se considere que existe un establecimiento permanente, aunque éste no contribuya de manera directa en los beneficios de la casa central. Se descarta pues la teoría contraria, esto es, la de la realización.[1] Sin embargo, hemos dicho que sólo aparentemente la ley peruana adopta la primera teoría, ya que, al igual que sucede con el Modelo de la O.C.D.E., al momento de determinar los casos que no constituyen establecimientos permanentes, esto es, aquellos que realicen actividades

---

1 Como se recordará, la denominada "Teoría de la realización" indica que sólo existirá un establecimiento permanente cuando la instalación que se ha creado en el otro Estado contribuye a los beneficios de la casa central al tener un carácter netamente productivo.

auxiliares o preparatorias, se está optando implícitamente por la teoría de la realización al exigirse que los establecimientos permanentes realicen actividades productivas, esto es, que contribuyan a los beneficios de la casa central y no que simplemente realicen actividades auxiliares o preparatorias. A este tipo de actividades nos referiremos un poco más adelante.

2. Los supuestos de establecimientos permanentes.

En cuanto a la lista de supuestos de establecimientos permanentes mencionados en el segundo párrafo del art.3.a.1 del RIR, la legislación peruana ofrece ciertas particularidades, al menos si la comparamos con los modelos internacionales como el de la O.C.D.E. o el de la ONU inclusive.

Debemos comenzar diciendo que los supuestos de establecimientos permanentes señalados por el RIR se encuentran supeditados, como es lógico, a que dichos establecimientos cumplan con las características indicadas en la definición genérica. Sin embargo, al contrario de lo que sucede en los modelos, el listado en cuestión sí es limitativo, esto es, que de acuerdo al RIR, sólamente se consideran establecimientos permanentes a los supuestos allí mencionados, siempre y cuando cumplan con las condiciones especificadas en la definición general. No sucede como en el Modelo de la O.C.D.E., en donde su artículo 5.2 indica que la expresión establecimiento permanente comprende "en especial" las sedes de dirección, etc. con lo que no constituye un listado limitativo sino que deja abierta la posibilidad de que a futuro existan nuevas formas de establecimientos permanentes. Lo mismo ocurre en la Convención Modelo de las Naciones Unidas en donde su artículo 5.2 indica que "en particular, se consideran establecimientos permanentes...", con lo cual no se limita a los supuestos del listado.

En cuanto a los supuestos de establecimientos permanentes en el RIR, debemos observar que taxativamente se mencionan los siguientes:

a) Los centros administrativos;
b) Las oficinas;
c) Las fábricas;
d) Los talleres;

e) Los lugares de extracción de recursos naturales; y
f) Cualquier instalación o estructura, fija o movil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.

Como puede apreciarse, el listado en cuestión no incluye a las sucursales y agencias al haberlas mencionado ya la norma al principio. En realidad no encontramos ninguna razón válida para que no se mencione en el listado a las sucursales y agencias, y en cambio, se las mencione al principio de la norma. Si bien es cierto que tanto la sucursal como la agencia constituyen el establecimiento permanente clásico, por decirlo de alguna manera, ello no es razón para que no se las incluya en el listado. Diferenciarlos del resto de establecimientos permanentes, como hace la LIR, puede conducir a una cierta confusión conceptual o a que se establezca una diferenciación en cuanto al resto de establecimientos permanentes, sin que en realidad exista diferencia conceptual alguna.

De otro lado, analizando el listado en sí, podemos observar en primer lugar, que se menciona a los "centros administrativos". Dicho término, tomado del artículo 5.2.a de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, reemplaza el de "sedes de dirección" empleado por el Modelo de la O.C.D.E. En cambio, los Convenios del Pacto Andino se refieren a "una oficina o lugar de administración o dirección de negocios" (art.7.a). Así mismo, la ley peruana distingue entre centro administrativo y oficina. Se ha seguido pues el criterio utilizado tanto por el Modelo de la O.C.D.E. como por el de la ONU, esto es, entender que todo centro administrativo es una sede de dirección, distinto al concepto de oficina. Tan sólo los Convenios del Pacto Andino incluyen como sinónimos a las oficinas, centros administrativos y sedes de dirección o dirección de negocios.

En segundo lugar, la ley peruana, al igual que los modelos internacionales, también incluye a las fábricas y talleres. Además, considera como establecimientos permanentes a los lugares de extracción de recursos naturales. Sin embargo, al contrario de los modelos, no se hace ninguna referencia expresa respecto a las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras, plantaciones o barcos pesqueros. La normativa tampoco define lo que se puede entender por "lugares de extracción de recursos naturales". Bien es cierto que por ello puede entenderse una mina, una cantera o un pozo de petróleo; pero en todos estos casos ya estamos hablando de instalaciones. Y precisamente el último supuesto comprendido en la nor-

ma considera establecimientos permanentes a "cualquier instalación o estructura, fija o movil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales".

Entonces ¿Cuál es la diferencia entre unos y otros, es decir, entre los "lugares" de extracción de recursos naturales y "cualquier instalación o estructura, fija o movil" para el mismo fin? Creemos que aquí la norma no es clara. En todo caso, se debió hacer referencia, como lo hacen los Convenios del Pacto Andino, a "un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero" (art.7.d); o adoptar la redacción de los modelos de la O.C.D.E. y ONU cuando mencionan a "las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales".

Obsérvese que la normativa peruana, en realidad, está refiriéndose a lo mismo, esto es, que cualquier "instalación o estructura, fija o movil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales" constituye también un "lugar de extracción de recursos naturales". Así por ejemplo, un pozo de petróleo constituye una instalación fija que explota un recurso natural, como es el petróleo y a su vez constituye un lugar de extracción de un recurso natural. Así mismo, un barco pesquero puede constituirse en una instalación movil utilizada tanto para explorar si existe pesca en determinada zona del mar, como también puede utilizarse para explotar una determinada zona una vez hallado el cardumen de peces.[2] Y así lo entienden los modelos de la O.C.D.E., ONU y Pacto Andino cuando indican que las minas, pozos de petróleo, canteras, etc. constituyen, entre otros, lugares de extracción de recursos naturales. Somos de la opinión que el RIR no debió efectuar una distinción que complica y confunde a su vez la determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente.

Creemos que la redacción efectuada por los modelos de la O.C.D.E. y ONU es la más adecuada ya que comprende "cualquier otro

---

2 Véase al respecto: MEDRANO CORNEJO, Humberto: *Los Criterios de Vinculación en el Impuesto a la Renta,* **Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario**, No.20, junio de 1991, pág. 23.

lugar de extracción de recursos naturales". En todo caso, se pudo añadir a esta redacción el término "exploración" ya que extraer significa en la práctica explotar un lugar, por medio de una instalación o estructura fija o movil, y explorar no significa extraer necesariamente.

3. Los agentes dependientes.

El numeral 2 del artículo 3.a del RIR, considera que existe un establecimento permanente, cuando una persona actúa en el país a nombre de una entidad constituida en el exterior, esto es, si esta persona obstenta poderes otorgados por la entidad extranjera y ejerce habitualmente en el país tales poderes, negociando contratos a nombre de dicha entidad. Así mismo, el numeral 3 del mismo artículo indica que si esta persona mantiene habitualmente en el país, existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de la entidad extranjera, constituye una establecimiento permanente de dicha entidad.

Esta modalidad de establecimiento permanente, es decir, el agente con estatuto dependiente que actúa a nombre y por cuenta de una entidad extranjera, es también contemplado, como se recordará, en los modelos internacionales, con ciertas variantes. El numeral 2 repite casi textualmente parte del quinto párrafo del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E., también contemplado por el Modelo de la ONU, y el numeral 3 repite casi la totalidad del artículo 5.5.b de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, no incluido en el Modelo de la O.C.D.E.

Sin embargo, el texto del artículo 5.5.b de la Convención, incluye una frase que no repite el artículo 3.a.3 del RIR, esto es, cuando se indica que constituye establecimiento permanente la persona que actúa en un Estado Contratante a nombre de una empresa de otro Estado Contratante y "no tiene esos poderes", pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa. La Convención establece pues una condición, esto es, que la persona no tenga poderes y ejerza con habitualidad actos de comercio a nombre de la empresa no domiciliada. La normativa peruana excluye esta condición. Creemos que no es relevante la omisión ya que, si tiene poderes y efectúa actos de comercio, como los mencionados, a nombre de la entidad no domiciliada, no existe ningún problema ya que en virtud de dichos poderes, el representante

puede hacerlo. De otro lado, de no tener poderes una persona y efectuar actos de comercio a nombre de dicha entidad, tácitamente está representando a ésta y por tanto, constituyéndose en establecimiento permanente de la misma.

4. El caso particular de la Agencia.

El artículo 3.d del RIR establece ciertos requisitos para el establecimiento permanente que actúa bajo la forma de agencia. Señala la norma que, existirá establecimiento permanente en el caso de agencia, cuando "media un contrato de agencia que implica la existencia de un establecimiento permanente calificado con arreglo a este artículo".

De acuerdo con esta norma, para que una agencia sea considerada como establecimiento permanente, debe, en primer lugar, existir un contrato de agencia de por medio. En este punto, el RIR se sale de los parámetros establecidos en los modelos internacionales, O.C.D.E. y ONU, ya que éstos no mencionan para nada al contrato de agencia y al agente que resulta de este contrato, ya que consideran esta situación incluida dentro del agente dependiente, el cual sería considerado como un establecimiento permanente, o dentro del agente con estatuto independiente, el cual no sería considerado como establecimiento permanente. Cabe señalar que los Convenios del Pacto Andino consideran a la agencia o local de compras o de ventas (arts.7.e y f) así como a los agentes o representantes (art.7.i) sin distinción, como establecimientos permanentes.

Sin embargo, del artículo 3 del RIR, se desprenden hasta cuatro situaciones a efectos de establecer si un agente constituye o no un establecimiento permanente:

a) En primer lugar, el caso del agente con estatuto dependiente, es decir, el agente que consta de poderes, se entiende que en virtud de un contrato de mandato, para concertar contratos en nombre de la entidad no residente. En este caso existirá un establecimiento permanente.

b) En segundo lugar, tenemos el caso del agente que, sin tener los poderes anteriormente mencionados, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas

en el país a nombre de la entidad no residente. En este segundo caso también existirá un establecimiento permanente.

c) En tercer lugar, tenemos el caso mencionado en el artículo 3.b.5 del RIR, esto es, que se considera que no existe establecimiento permanente, en el caso de la entidad no residente en el país que realiza operaciones comerciales por intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro "representante independiente", siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. Sin embargo, la misma norma establece que cuando dicho representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de la entidad no constituida en el país, no será considerado como representante independiente en el sentido anteriormente mencionado y, por tanto, existirá un establecimiento permanente.

d) Por último, debemos distinguir el caso del agente que, en virtud de un contrato de agencia, se constituya en establecimiento permanente de una entidad no residente en el país, siempre y cuando cumpla con las condiciones mencionadas para ello en el propio artículo 3 del RIR.

Es la situación de este último caso el que no queda claro en el RIR. Efectivamente, para Garrigues por ejemplo, el contrato de agencia es una simple modalidad del contrato de comisión mercantil al igual que el contrato de corretaje. Para el mencionado autor, el contrato de agencia es un contrato de duración contínua cuyo objeto es la promoción o conlusión de otros contratos por parte del agente, a cambio del pago de una retribución por parte del representado. Se trata de un contrato de naturaleza mercantil, acordado entre dos empresarios mercantiles dentro de una relación de confianza. Entre las obligaciones del agente tenemos principalmente la de estar obligado a promover o concluir contratos en interés del representado. Ello significa que "el agente no tiene que esperar a recibir encargos concretos del empresario en cuyo nombre actúa, sino que tiene la obligación positiva de esforzarse en promover o concluir todos los contratos posibles en nombre y por cuenta de aquél, buscando cuantas

ocasiones propicias se presenten mediante la adecuada vigilancia del mercado".[3]

Así mismo, otras obligaciones del agente son: cooperar a la ejecución de los contratos con terceros; seguir las instrucciones del representado; informar al mismo del resultado de los negocios en curso; y defender los intereses del representado. De otro lado, entre las obligaciones del representado tenemos principalmente la de pagar la retribución convenida, obligación que es pues inherente a la naturaleza misma de la agencia. También debe el representado compensar los gastos efectuados por el agente así como facilitarle los elementos necesarios para su gestión.

Por tanto, las agencias constituyen establecimientos permanentes en el caso, por ejemplo, de una agencia en el país de un Banco extranjero, en donde el agente tiene facultades para abrir cuentas de ahorro, cuentas corrientes, conceder lineas de crédito etc. o el caso de una agencia de una Compañía aérea que no opera al Péru y sin embargo, tienen un agente de viajes facultado para expedir boletos de la referida Compañía, ofrecer tours organizados por dicha Compañía, etc. Estos son por lo general, los casos de agencias típicas. Distinto sería el caso del agente representante de múltiples empresas, que goza de un estatuto independiente y que por tanto, no constituye un establecimiento permanente de las entidades no residentes representadas por él; o el caso del agente con estatuto dependiente, esto es, el agente que posee poderes específicos para contratar en nombre de la entidad no residente o que sin tener dichos poderes mantiene habitualmente existencias en el país para negociarlas a nombre de la entidad no residente.

Existen pues diferencias muy sutiles entre los agentes con estatuto independiente, como el comisionista, por ejemplo, y los agentes instituidos como tales en virtud de un contrato de agencia. En el primer caso, el agente es, por lo general, representante de diversas entidades no constituidas en el país y trabaja para ellas de acuerdo con los objetivos de cada representada a cambio de una comisión por sus gestiones. En el segundo caso, el agente trabaja en exclusividad para su representada, en virtud de

---

3 GARRIGUES, Joaquín: *Curso de Derecho Mercantil,* Editorial Porrua S.A., Tercera Edición, México, 1981, Tomo II, pág. 120.

un contrato de agencia, en un lugar fijo en donde desarrolla su actividad de agente, a cambio de una retribución. Se puede decir que existe una cierta dependencia del agente en relación con su representada. De allí que constituya para el RIR un establecimiento permanente de la misma. La distinción no es pues sencilla. Dependerá de cada caso ya que, en el caso del agente con estatuto independiente, no debe olvidarse que si el 80% de sus actividades las realiza a nombre de una sóla entidad no residente, ya se constituiría en establecimiento permanente de dicha entidad.

B. EXCEPCIONES AL CONCEPTO GENERAL.

Al igual que los Modelos de la O.C.D.E. y de la ONU, el RIR también establece ciertas actividades no consideradas como constitutivas de un establecimiento permanente en el país. Estas actividades son principalmente las de naturaleza auxiliar o preparatorio efectuadas a nombre de entidades no residentes. Debemos observar, sin embargo, que teniendo en cuenta que el Perú forma parte del Pacto Andino, el RIR no ha adoptado la posición recogida en los Convenios del Pacto Andino, esto es, la de considerar como establecimientos permanentes a las instalaciones en donde se realicen actividades de naturaleza auxiliar o preparatorio (art.7.h).

1. Actividades con carácter auxiliar o preparatorio.

El artículo 3 inciso b) del RIR, en sus primeros cuatro numerales, establece algunos casos de actividades consideradas como auxiliares o preparatorias. Como ya se indicó al analizar el Modelo de la O.C.D.E., estas actividades constituyen excepciones al concepto general de establecimiento permanente ya que se establecen una serie de supuestos que, a pesar de constituir instalaciones fijas de negocios, se exceptúan al considerarse que no persiguen de una manera directa una rentabilidad determinada en el sentido de obtener unos beneficios económicos concretos. Así mismo, no pueden considerarse establecimiento permanente si sus actividades son de tal carácter que permiten suponer que la instalación de negocios no es un establecimiento permanente, esto es, que no se cumple con la definición genérica del mismo.

El primer caso considerado como de actividad auxiliar o preparatorio es el del uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, es decir, a la entidad no residente (numeral 1). Al igual que en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, no se incluye la "entrega" de bienes o mercancias como sí lo hace el Modelo de la O.C.D.E. Ello significa que un almacén utilizado para ese fin constituiría un establecimiento permanente.

El segundo caso contemplado como de actividad auxiliar o preparatorio es el del mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición (numeral 2). Aquí el RIR adopta textualmente el contenido del artículo 5, numeral 4, inciso b) del Modelo ONU excluyendo la "entrega" de dichas existencias, concepto que sí adopta el Modelo de la O.C.D.E. Debemos percatarnos que tanto el RIR como el Modelo ONU adopta el término "existencias" mientras que el Modelo de la O.C.D.E. hace referencia a "un depósito de bienes o mercancías". Creemos que el empleo del término "existencias" es más apropiado.

El tercer y último caso contemplado por el RIR es el del mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para "abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior" (numeral 3). Como ya mencionáramos anteriormente, no vemos razón alguna para que el RIR distinga entre empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior ya que se entiende que siempre un establecimiento permanente se encuentra vinculado a una entidad no residente o no domiciliada en territorio peruano. Más aún cuando en los dos casos anteriores, la norma ha utilizado el término "empresa" para referirse a la entidad no domiciliada, concepto que también es utilizado por los Modelos y Convenios internacionales aunque, como ya se indicó, nosotros preferimos el término "entidades". En este tercer caso, el RIR también incluye, como actividad auxiliar o preparatorio, la obtención de información para la entidad no domiciliada. Para este último caso creemos que son pertinentes los ejemplos contenidos en los Comentarios del Modelo de la O.C.D.E. cuando mencionan a las instalaciones utilizadas exclusivamente para hacer publicidad, suministrar información, efectuar investigaciones científicas o vigilar la ejecución de un contrato relativo a una patente o a un "know-how" en el caso que estas actividades tengan

carácter auxiliar o preparatorio. Muchos de estos conceptos son incorporados en los diversos convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Cabe añádir en relación con este tercer caso, que el RIR repite casi al pie de la letra lo señalado al respecto por el Modelo de la O.C.D.E. y el Modelo ONU.

Por último y al igual que sucede en los modelos, el numeral 4 del artículo 3 del RIR también incluye como una especie de regla general el que no constituyen establecimiento permanente el mantenimiento de un lugar fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, "cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar". Cabe recordar que las actividades de la instalación fija de negocios deben ser ejercidas para la entidad no domiciliada. Ello significa que si trabaja también para terceros ya no se encontrará incluida dicha instalación en este caso.

Estos pues son los únicos casos contemplados por el RIR como de actividades auxiliares o preparatorios. Repárese que la normativa peruana, al igual que el Modelo ONU, no contempla el caso del mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenencientes a la empresa no domiciliada con el único fin de que sean transformadas por otra empresa. Este caso sí es considerado por el Modelo de la O.C.D.E. Del mismo modo, la normativa peruana tampoco incluye el caso del ejercicio de actividades combinadas como almacenar o exponer o entregar bienes o mercancías, con cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio. El caso de las actividades combinadas tampoco son incluidas por el Modelo ONU.

2. Los agentes con estatuto independiente.

El segundo caso contemplado en el RIR como no constitutivo de un establecimiento permanente (art.3.b.5), es el del agente independiente. La norma indica que no constituye establecimiento permanente cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por intermedio de un corredor, comisionista general o cualquier otro "representante independiente", siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades.

Puede observarse que la norma prácticamente repite el contenido del párrafo 6 del artículo 5 del Modelo de la O.C.D.E. Cabe recordar, como señalamos cuando se estudió este caso en el Modelo de la O.C.D.E., que esta "independencia" puede comprobarse, por ejemplo, en función de la amplitud de las obligaciones que afecten al agente frente a la empresa o también en función de si el riesgo del empresario es soportado por la persona o empresa que representa. En este caso es muy importante la autonomía existente entre el agente y la empresa representada.

Sin embargo, la norma en cuestión contiene un párrafo no contemplado en el Modelo de la O.C.D.E. Dicho párrafo establece que no obstante lo indicado, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de una empresa, "no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral". El párrafo 7 del artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene una regla similar pero sin especificar un porcentaje como lo hace la norma peruana. Dicho Modelo establece simplemente que cuando ese representante "realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa" no será considerado como representante independiente. Creemos que la normativa peruana es más adecuada ya que es más viable establecer si el representante realiza o no más del 80% de sus actividades a nombre de la empresa no domiciliada, ya sea en base a su facturación por ejemplo, que establecer en qué casos un representante realiza "todas o casi todas" sus actividades en nombre de la empresa. Cabe añadir que los Convenios del Pacto Andino no distinguen entre agente dependiente o independiente (art.7.i).

3. Contribuyentes no domiciliados que obtengan rentas netas de fuente peruana señaladas en el art. 48 de la LIR.

El numeral 6 del artículo 3.b) del RIR establece que no constituye establecimiento permanente la sóla obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta.[4] Como

---

4 El artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta presume de manera absoluta, es decir, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país que desarrollen las actividades señaladas en el mencionado artículo, obtienen rentas netas de fuente peruana igual a determinados porcentajes que dicho artículo establece. Así por ejemplo, para las actividades de seguros se establece un porcenta-

señala la referida norma, la "sola" obtención de las rentas netas de fuente peruana indicadas en el artículo 48 de la LIR no significa que quien las obtenga constituya un establecimiento permanente de una entidad no domiciliada. Sin embargo, existen ciertas incongruencias entre lo señalado por los artículos 3.b.6 del RIR y el 48 de la Ley, en relación con el artículo 7.e) de la misma.

Efectivamente, de acuerdo con el artículo 7.e) de la LIR, se consideran domiciliadas en el país a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú, de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso "la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana". Aquí se puede apreciar una primera incongruencia en relación con los establecimientos permanentes ya que, de un lado, el primer párrafo del artículo 6 de la LIR indica que los contribuyentes domiciliados están sujetos al impuesto por la totalidad de las rentas gravadas que obtengan ya sea en el país o en el extranjero, esto es, por sus rentas de fuente mundial y, de otro lado, el artículo 7.e) establece que en relación a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes, la condición de domiciliados les alcanza en cuanto a su renta de fuente peruana. Por tanto, se considera a los establecimientos permanentes como domiciliados pero solo en cuanto a su renta de fuente peruana, esto es, como si fuera no domiciliado (art. 6 segundo párrafo).

En segundo lugar, el artículo 48 de la LIR es aplicable a contribuyentes no domiciliados. Si de un lado, interpretamos que los establecimientos permanentes son contribuyentes domiciliados, no les sería aplicable lo señalado por este artículo. Pero si, de otro lado, los consideramos no domiciliados, esto es, que sólo se encuentran afectos a su renta de fuente peruana, sí les sería aplicable el mencionado artículo. Asumiendo esta última interpretación, existe, en tercer lugar, una incongruencia en el mismo artículo 48 y el artículo 3.b.6 del RIR ya que, de un lado, este último artículo indica que no constituyen establecimiento permanente la sola obtención de rentas netas de fuente peruana señalada en el artículo 48 de la LIR y, sin embargo, dicho artículo menciona en su segunda

---

je del 7% sobre las primas, para el alquiler de aeronaves se fija una tasa de 60% de los ingresos brutos obtenidos, etc.

parte una presunción, no solamente aplicable a los contribuyentes no domiciliados sino también a las sucursales y agencias de empresas extranjeras que desarrollen determinadas actividades señaladas en el mencionado artículo, esto es, a establecimientos permanentes.[5]

Por tanto, en el caso de sucursales o agencias de empresas extranjeras que, de acuerdo con el artículo 48 de la LIR, realicen determinadas actividades en el país como, por ejemplo, transporte aéreo, fletamento o transporte marítimo, agencias internacionales de noticias, distribución de películas cinematográficas, etc. son establecimientos permanentes y se presume que obtienen rentas netas de fuente peruana de acuerdo a los porcentajes indicados en dicho artículo. Obviamente, dichos establecimientos deberán cumplir con los requisitos indicados en el artículo 3 del RIR para constituirse en establecimientos permanentes.

4. Contratistas y subcontratistas de la industria petrolera no domiciliados en el país.

El artículo 3.b.7. del RIR considera que no constituyen establecimientos permanentes el caso de los contratistas y subcontratistas a que se refiere el primer párrafo del inciso e) del artículo 48 de la LIR.[6] En este

---

5 Cabe mencionar que el tercer párrafo del artículo 48 de la LIR indica que los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que hace referencia este artículo, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes indicados en dicho artículo. Así mismo, el artículo 27.e) del RIR señala que las presunciones establecidas en el artículo 48 de la Ley serán de aplicación a las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país de empresas extranjeras, sólo respecto de las rentas de carácter internacional que se realicen parte en el país y parte en el extranjero. Dicho régimen no podrá extenderse a otras rentas que generen las sucursales, agencias o establecimientos permanentes.

6 El primer párrafo del inciso e) del artículo 48 de la LIR establece lo siguiente:
"Los contribuyentes no domiciliados en el país y las *sucursales o agencias* de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que se hace referencia a continuación, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establece para cada una de ellas: ...e) Operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte de la industria petrolera: veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de los *contratistas de servicios* y

caso, la norma excluye del concepto de establecimiento permanente a los *contratistas y sub-contratistas de servicios,* no domiciliados, dedicados a la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera. La exclusión obedece a que se trata de "trabajos específicos, bajo contratos celebrados en el Perú o en el extranjero".

Para conocer mejor los alcances de esta exclusión, es necesario hacer una breve referencia a la legislación petrolera. De acuerdo con el artículo 9 de la Ley No.26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, el término *"Contratista"* comprende tanto al contratista de los Contratos de Servicios como al licenciatario de los Contratos de Licencia, a menos que se precise lo contrario. Asímismo, el artículo 10 de la referida norma entiende por *Contrato de Servicios* al celebrado por Perupetro S.A. (el "Contratante") con el Contratista para que éste ejercite el derecho de llevar a cabo actividades de exploración y explotación o explotación de Hidrocarburos en el área de Contrato, recibiendo el Contratista una retribución en función a la Producción Fiscalizada de Hidrocarburos. Por este último concepto se entiende a los Hidrocarburos provenientes de determinada área, producidos y medidos bajo términos y condiciones acordados en cada Contrato (artículo 9).[7]

Al tratarse de trabajos realizados bajo contrato, se entiende que son trabajos efectuados durante un tiempo o plazo determinado por lo que asumimos que entre las posibles razones por las cuales el RIR no considera establecimientos permanentes estos casos es que no se cumpliría con los requisitos de fijeza y permanencia propios de los establecimientos permanentes, ya que se trataría de un trabajo efectuado por un tiempo limitado.

No compartimos la exclusión de estos casos adoptada por el RIR. Si bien es verdad que el artículo 22 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos establece los plazos máximos para los mencionados contratos, estos pla-

---

sub-contratistas, ambos no domiciliados en el país, que efectúen trabajos específicos, bajo contratos celebrados en el Perú o en el extranjero".

7 Además del Contrato de Servicios, el artículo 10 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos incluye al Contrato de Licencia. Este Contrato es el celebrado por Perupetro S.A. con el Contratista y por el cual éste obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar Hidrocarburos en el área de Contrato, en mérito del cual Perupetro

zos son, en nuestra opinión, lo suficientemente amplios como para considerar la existencia de un establecimiento permanente. El artículo mencionado indica plazos que varían desde los siete (7) años hasta los cuarenta (40) años dependiendo del contrato y de la fase acordada, es decir, exploración o explotación.[8]

La exploración o explotación de yacimientos petrolíferos, al igual que en la minería, requiere mucho tiempo e inversión. Se realizan, por lo general, en diversos puntos determinados de acuerdo a cada Contrato (Lote, etc.) o, en todo caso, en un lugar determinado, fijo, en donde se desarrolla una actividad de exploración o explotación de un recurso natural. De allí que somos de la opinión que se dan todos los requisitos para la existencia de un establecimiento permanente.[9] Así lo consideran la ma-

---

S.A. transfiere el derecho de propiedad de los Hidrocarburos extraidos al Contratista, quien debe pagar una regalía al Estado.

8 El artículo 22 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos establece lo siguiente:
"Los Contratos contemplarán dos fases: la de exploración y la de explotación, salvo que el Contrato sea uno de explotación en cuyo caso tendrá una sola fase u otras modalidades de contratación autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas.
Los plazos máximos de los Contratos serán:
a) Para la fase de exploración hasta siete (7) años, contados a partir de la fecha efectiva establecida en cada Contrato, pudiendo dividirse esta fase en varios periodos conforme se acuerde en el mismo. Esta fase podrá continuar hasta el vencimiento del plazo señalado, no obstante haberse iniciado la producción de los Hidrocarburos descubiertos.
b) Para la fase de explotación:
1) Tratándose de petróleo crudo hasta completar treinta (30) años, contados desde la fecha efectiva del Contrato. En el caso previsto en el artículo 23, el plazo del Contrato podrá extenderse para incluir el periodo de retención que se acuerde.
2) Tratándose de gas natural no asociado y de gas natural no asociado y condensados hasta completar cuarenta (40) años, contados a partir de la fecha efectiva del Contrato. En los casos previstos en los artículos 23 y 24 el plazo del Contrato podrá extenderse para incluir los periodos de retención que se acuerden.
La suma de los periodos de retención no podrá ser mayor de diez (10) años."
Los artículos 23 y 24 de la Ley en cuestión se refieren al caso que el Contratista realice un descubrimiento de Hidrocarburos, de gas natural no asociado o de gas natural no asociado y condensados. En estos casos el plazo de los contratos puede extenderse. Mayor razón aún para que una empresa Contratista que realiza trabajos de exploración o de explotación petrolera sea considerada como establecimiento permanente.

9 Cabe mencionar que el artículo 15 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos indica lo siguiente: "*Las empresas extranjeras, para celebrar contratos al amparo de la presente Ley, deberán establecer sucursal* o constituir una sociedad conforme a la Ley

yoría de los modelos internacionales ya analizados así como la mayoría de convenios para evitar la doble imposición. Creemos que razones de otra índole, quizá por la especialidad del tratamiento de estos contratos, pueden constituir las causas para que la legislación peruana excluya estas operaciones del concepto de establecimiento permanente.

5. Los establecimientos permanentes y las empresas vinculadas o filiales.

Por último, el artículo 3.c) del RIR señala que el hecho que una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, "controle a una sociedad domiciliada o realice operaciones comerciales en el país, no bastará por sí solo para que se configure la existencia de un establecimiento permanente, debiendo juzgarse dicha situación con arreglo a lo establecido en los incisos a) y b) del presente artículo".

Al igual que hace el Modelo de la O.C.D.E. y el de la ONU[10], la legislación peruana diferencia el concepto de establecimiento permanente del concepto de filial. Como es lógico, no basta que una entidad no domiciliada controle a una entidad domiciliada en el Perú para considerar a ésta última como establecimiento permanente de la primera. Deben de darse los requisitos contenidos en la definición genérica de establecimiento permanente así como no encontrarse incluida entre las excepciones como, por ejemplo, una filial que cumple con los requisitos generales pero que se dedica a actividades de naturaleza auxiliar o preparatorio.

General de Sociedades, fijar domicilio en la capital de la República del Perú y nombrar Mandatario de nacionalidad peruana. Las personas naturales extranjeras deberán estar inscritas en los Registros Públicos y nombrar apoderado de nacionalidad peruana, con domicilio en la capital de la República del Perú". Ello significa que en el caso de que una empresa extranjera constituyera una sucursal y operara como contratista de acuerdo con la Ley en cuestión, dicha sucursal no constituiría un establecimiento permanente de la empresa extranjera, según lo señalado por el artículo 3.b.7 del RIR.

10 Cabe recordar que el artículo 5 párrafo 7 del Modelo de la O.C.D.E. incluye el término "controle", es decir, no sólo menciona la situación de una empresa domiciliada controlada por una no domiciliada, situación que menciona la legislación peruana, sino que también incluye el caso de que la empresa domiciliada controle a la no domiciliada.

Una filial será considerada establecimiento permanente de su matriz cuando, por ejemplo, ésta otorgue poderes a la primera de tal manera que la filial concluya contratos a nombre de la matriz. Ello quiere decir que para que una filial sea considerada establecimiento permanente, además de cumplir con los requisitos generales contenidos en el artículo 3.a).1, debe darse cualquiera de las situaciones contenidas en los incisos a).2 y 3, así como no encontrarse incluido dentro de las excepciones del inciso b) del artículo 3.

Cabe mencionar que la norma en cuestión incluye también el caso de "operaciones comerciales" efectuadas en el Perú por una entidad no domiciliada. Se entiende que se trata de entidades no domiciliadas vinculadas económicamente con entidades domiciliadas en territorio peruano ya que el inciso c) del artículo 3 del RIR trata expresamente la relación entre establecimientos permanentes y "empresas vinculadas". De otra manera no tendría sentido la mención a las operaciones comerciales que una entidad no domiciliada efectúe en el Perú.

C. CRÍTICAS AL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN PERUANA.

En comparación con el concepto de establecimiento permanente plasmado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades española así como en los modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición, tenemos varias observaciones que hacer respecto al concepto de establecimiento permanente en la legislación peruana.

En general, podemos afirmar que nos encontramos ante un concepto muy restrictivo de establecimiento permanente. A un país en vías de desarrollo como el Perú, en donde la inversión extranjera es necesaria y por tanto beneficiosa, no le es conveniente un concepto restrictivo de establecimiento permanente. Al contrario, siendo el Perú un país que aplica el criterio del domicilio y siendo los establecimientos permanentes considerados por la LIR como domiciliados, gravándose la renta que obtengan de fuente peruana (art.7.e LIR), le es más conveniente al Perú tener un concepto amplio de establecimiento permanente para así poder gravar en territorio peruano las rentas que obtengan dichos establecimientos.

Sin embargo, el RIR no incluye diversas modalidades consideradas por los modelos, los convenios de doble imposición y la legislación española, como establecimientos permanentes. Estas modalidades que hubieran podido ser perfectamente incorporadas por la legislación peruana como establecimientos permanentes serían las siguientes:

1. Las obras de construcción, instalación o montaje; o los proyectos de instalación así como las operaciones temporales de montaje o inclusive las actividades de inspección o supervisión en relación a unas obras de construcción o proyectos de instalación o montaje. El plazo recomendado hubiera sido el de seis meses, es decir, que se configuraría un establecimiento permanente en el caso que se superase el mencionado plazo.

2. En relación a los lugares de extracción de recursos naturales, hubiera sido más conveniente si el Reglamento mencionara expresamente como establecimientos permanentes a las minas, pozos de petróleo o de gas, servicios o instalaciones en relación con la prospección petrolífera y las canteras. Así mismo, al mencionar el artículo 3.a.1. del RIR que también constituyen establecimiento permanente cualquier instalación o estructura, fija o movil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales, siendo el Perú un país pesquero por naturaleza, hubiera sido oportuno mencionar el caso de las bolicheras o embarcaciones de pesca en general (barcos arrastreros por ejemplo), para considerarlos como establecimientos permanentes.

3. En tercer lugar, creemos conveniente la introducción en la legislación tributaria peruana de las empresas aseguradoras como establecimientos permanentes, al igual que hace la Convención Modelo de las Naciones Unidas en el sexto párrafo de su artículo 5. Este párrafo considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo en lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al cual pueda aplicársele las reglas propias de esta clase de representantes. En el caso peruano, sería el caso contemplado en el artículo 3.b.5 del RIR.

4. Por último, consideramos que hubiera sido oportuno introducir el caso de las empresas de servicios, tal como lo indica el Modelo ONU. El artículo 5.3.b) del mencionado Modelo considera establecimiento permanente la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un periodo o periodos que en total execedan de seis meses, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

De otro lado, la LIR opta por aplicar a los establecimientos permanentes un criterio que podríamos denominar híbrido ya que, si bien formalmente los conceptúa como domiciliados, a su vez, reciben un tratamiento como si fuesen no domiciliados. Efectivamente, el artículo 7.e) de la LIR considera *domiciliadas en el país* a las "sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso *la condición de domiciliadas alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana*".

La contradicción radica en que el articulo 6 de la LIR establece, en primer lugar, que se encuentran sujetas al Impuesto a la Renta, *la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que,* conforme a las disposiciones de la LIR, *sean considerados domiciliados en el país.*[11] Luego, en segundo lugar, indica que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, *"de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana".*

Por tanto, si bien el artículo 6 de la LIR clasifica como no domiciliados a los establecimientos permanentes y especifica que el impuesto recaerá sólo sobre las rentas de fuente peruana que perciban, sin embargo, el artículo 7 los clasifica como domiciliados *"en cuanto a su renta de*

---

11 El artículo 6 de la LIR opta por el criterio del domicilio "sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora".

fuente peruana". De allí que podamos concluir que en el caso de los establecimientos permanentes, dentro de los cuales incluimos a las sucursales y agencias, a pesar de ser considerados en un principio como domiciliados con las consecuencias tributarias que ello conlleva, deberá tratárseles como si fuesen no domiciliados, tributando exclusivamente por su renta de fuente peruana. Creemos que la nueva LIR debió corregir esta contradicción que puede conducir a errores y a diversas interpretaciones ya que existen diversos artículos de la LIR aplicables exlusivamente a los contribuyentes domiciliados. Tal es el caso del artículo 49 (compensación de resultados provenientes de distintas fuentes productoras de renta peruana), artículo 50 (arrastre de pérdidas) y el artículo 51 (compensación de resultados provenientes de fuentes productoras de renta extranjera) por ejemplo.

CONCLUSIONES

1. Si bien es cierto que los impuestos sobre la renta son en principio impuestos personales, el hecho de gravar por obligación real a las personas no residentes, no desnaturaliza estos impuestos. La tributación de los residentes es más personalizada al contemplarse todas las circunstancias que afectan al sujeto pasivo. Así mismo, puede evaluarse de una manera más adecuada la capacidad contributiva de estas personas al gravárseles por sus rentas de fuente mundial. En cambio, en el caso de las personas no residentes, su tributación no será tan personalizada por lo que no constituirá una manifestación global de su capacidad contributiva al gravarse tan sólo las rentas provenientes de territorio español.

Sin embargo, existe dentro de la obligación real de contribuir dos modalidades muy distintas de tributación las cuales podrían conformar dos impuestos distintos. De un lado un sistema de tributación muy especial que afecta a todos los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente en España y de otro lado, un sistema de tributación completamente diferente al primero que afecta a los sujetos pasivos no residentes que operan en España por mediación de un establecimiento permanente. Dentro del primer sistema, el hecho imponible consiste en la obtención instantánea de rendimientos e incrementos de patrimonio en territorio español. Bajo el segundo sistema, el hecho imponible consiste en la obtención continuada de renta durante un periodo limitado de tiempo.

En el primer régimen de tributación, el periodo impositivo carece de relevancia ya que se trata de hechos imponibles aislados o esporádicos. Se tributará pues separadamente por cada devengo total o parcial de determinados rendimientos e incrementos de patrimonio, esto es, se

instaura el denominado principio de separación de rentas. No se admiten deducciones de ninguna clase, salvo en casos excepcionales. La base imponible sobre la cual se aplican los tipos efectivos coincide exactamente con las cuantías devengadas, es decir, se gravan los importes brutos obtenidos sin que exista la posibilidad de deducir gasto o partida alguna que las minore. Al lado de un tipo único aplicable en general a todos los rendimientos existirán otros tipos impositivos aplicables a determinadas clases de rendimientos. Así mismo, existirá un tratamiento fiscal homogéneo de los no residentes sin establecimiento permanente independientemente de la naturaleza jurídica que posean, es decir, las normas serán aplicables tanto a las personas físicas como jurídicas. Por último, se formarán bases imponibles diferentes para cada categoría de rentas ya que cada base imponible será gravada con un tipo específico señalado por la ley.

En el caso de no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, el tratamiento de éstos es muy similar a la de los residentes sujetos por obligación personal de contribuir. Por tanto, se trata de dos regímenes diferentes en donde tanto el hecho imponible como la base imponible y la deuda tributaria se determinan por reglas completamente distintas. Estas diferencias sustanciales surjen a raíz de la existencia de un establecimiento permanente en España. De allí la importancia de la determinación de la existencia o no de dicho establecimiento ya que de ello dependerá el régimen tributario al cual se sujetará el no residente.

2. Existen dos posiciones distintas y contrapuestas en cuanto a la concepción del establecimiento permanente en el ámbito de la doble imposición internacional. La primera concepción es la que otorga el derecho a gravar la totalidad de las rentas, correspondientes a una persona física o jurídica, al Estado en donde domicilie el sujeto pasivo. Este es el criterio de la residencia. La segunda concepción otorga el derecho a gravar la totalidad de las rentas al Estado en donde dichas rentas se produzcan. Se trata del criterio de la fuente. La opción de uno u otro criterio dependerá de varios aspectos aunque principalmente se deba a criterios políticos y económicos.

Teniendo en cuenta estos dos criterios de conexión, serán los países en vías de desarrollo los que optarán por aplicar el criterio de la fuente

mientras que los países desarrollados optarán por el criterio de la residencia. Estas posturas se verán reflejadas en los diversos modelos de convenios para evitar la doble imposición y recomendaciones elaborados por diversos organismos internacionales, así como en los variados convenios bilaterales firmados entre los Estados. Así mismo, de las mencionadas posturas dependerá el concepto de establecimiento permanente que se adopte tanto en la legislación interna de cada Estado como a nivel de convenio internacional.

Los países desarrollados, inversores de capital por lo general, buscarán gravar los rendimientos en el lugar de la sede social de la empresa. En cambio, los países en vías de desarrollo, perseguirán mantener los beneficios obtenidos por las empresas extranjeras, dentro de su soberanía. De allí que al establecerse el concepto de establecimiento permanente en los diversos convenios modelos para evitar la doble imposición, existan en algunos modelos elaborados por países en vías de desarrollo, un concepto de establecimiento permanente mucho más amplio que el concepto plasmado en los convenios modelo elaborados por organismos internacionales, cuya mayoría la conforman países desarrollados. Tal es el caso del Convenio Modelo de la O.C.D.E., por ejemplo, que utiliza básicamente el criterio de la residencia. Otros modelos de convenios intentan lograr un equilibrio empleando tanto el criterio de la residencia como el de la fuente. Tal es el caso de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Por último, otros modelos emplearán exclusivamente el criterio de la fuente como en el caso de los Convenios del Pacto Andino.

3. La definición abstracta de establecimiento permanente recojida en el Modelo de la O.C.D.E. incluye, en primer lugar, la existencia de un lugar fijo de negocios. Ello significa que la entidad no residente, para constituir un establecimiento permanente en otro Estado, deberá de poseer un lugar de negocios así como el derecho a utilizar dicho lugar. Esta utilización deberá ser mantenida con un cierto grado de permanencia. El lugar de permanencia hace referencia a cualquier objeto físico susceptible de ser utilizado comercialmente para servir como base de una actividad empresarial o de negocios. Ello incluye oficinas, edificios, maquinarias, barcos, aeronaves, inmuebles, etc.

Esta instalación de negocios ha de ser en principio fija, esto quiere decir que la instalación deberá estar en un lugar determinado, sin que

esto signifique estar unido materialmente al suelo. Así mismo, es importante la intencionalidad de permanencia al momento de crear un establecimiento permanente. Además, las actividades de la empresa deben de realizarse en esa instalación fija de negocios. Esto hace referencia a la existencia de personal de la empresa en la instalación, ya sea el propio empresario o las personas que tienen con la empresa relaciones de asalariados tales como empleados, obreros, representantes contratados, etc. Por último, la actividad a desarrollar por la instalación fija de negocios no tiene que ser necesariamente productiva, es decir, que contribuya a la obtención de beneficios por la empresa no residente. El Modelo de la O.C.D.E. adopta pues la "teoría de la pertenencia económica", en contraposición a la "teoría de la realización". De acuerdo con la primera teoría, bastará la simple existencia de una estructura económica desde la cual se desarrolle una determinada actividad para que se considere que existe un establecimiento permanente aunque éste no contribuya de manera directa en los beneficios de la empresa no residente. Cabe añadir que el establecimiento permanente comenzará a existir a partir del momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de una instalación fija de negocios. Así mismo, en relación a la lista que a modo de ejemplos de establecimientos permanentes indica el Modelo, siempre deben ser considerados éstos teniéndose en cuenta los presupuestos de la definición general o abstracta de establecimiento permanente.

Los mencionados requisitos pueden verse cuestionados en la actualidad dependiendo del desarrollo tecnológico, así como de las nuevas modalidades de actividades empresariales que pueden ir surgiendo a futuro sin la necesidad de desplazarse a otro Estado. Casos, por ejemplo, como el de las grandes inversiones en Bolsa y en cuentas bancarias, el alquiler de contenedores, actividades espaciales tales como la presencia permanente de numerosos satélites en el espacio, ocupados inclusive por tripulaciones humanas durante periodos cada vez más largos, perspectivas bastante aproximadas de cumplimiento de operaciones industriales en los satélites, utilización de programas (software), patentes, etc. (algunos de estos casos ya son mencionados en los Comentarios del Modelo de 1992), van cuestionando los elementos de fijeza y de permanancia de un establecimiento permanente en un mundo en donde las operaciones comerciales son cada vez más veloces y en donde el concepto de fijeza y especialmente el de permanencia se va reduciendo como en el caso de las obras de construcción, instalación o montaje en donde ya diversos conve-

nios recojen el plazo de seis meses para que dichas obras constituyan establecimientos permanentes.

4. Definitivamente el concepto de establecimiento permanente indicado en el Modelo de la O.C.D.E. es demasiado restrictivo. Dicho concepto, al ser elaborado por países desarrollados y de acuerdo con sus intereses, no se adapta ni toma en cuenta las necesidades e intereses de los países en vías de desarrollo. Ello se puede apreciar, por ejemplo, al no considerar como establecimientos permanentes, determinados casos de actividades auxiliares o preparatorias. Por tanto, el concepto plasmado en el Modelo no se adapta a las necesidades de los países en vías de desarrollo. No se intenta lograr un concepto equilibrado en donde ambos grupos de países vean satisfechos sus objetivos. Se tiende a gravar en el Estado de la residencia del perceptor de las rentas o, en todo caso, gravar ciertos rendimientos en el Estado fuente con unos tipos aplicables relativamente bajos, lo cual ha sido modificado inclusive en diversos convenios para evitar la doble imposición.

5. El Modelo de la O.C.D.E. de 1992 no ha introducido prácticamente cambio alguno en la concepción del establecimiento permanente. Se mantiene el mismo concepto restrictivo contenido en el Modelo de 1977. Sin embargo, han aumentado las reservas efectuadas por diversos Estados no sólo en relación al concepto de establecimiento permanente sino respecto a casi todo el articulado del Modelo. Todo ello hace que el nuevo Modelo no sea estable sino todo lo contrario pues crea más incertidumbres y por lo tanto inseguridad al momento de negociar convenios. Si lo que se deseaba es un Modelo para el momento en que los Estados negocien convenios y que dichos convenios contengan criterios y soluciones comunes en la medida de lo posible, con la abundancia de observaciones y reservas al articulado del nuevo Modelo de 1992 no se logra otra cosa que restarle firmeza y vigencia a éste, cosa que conducirá a que los Estados se vayan alejando cada vez más del Modelo, elaborando convenios de acuerdo con sus propios intereses. Esperemos que las futuras modificaciones al nuevo Modelo de la O.C.D.E. incluya un concepto de establecimiento permanente más moderno y profundo, que refleje en la medida de lo posible los intereses de ambos grupos de países.

6. Constituye un error del Modelo de la O.C.D.E. el no haber "juzgado oportuno" definir lo que se entiende por base fija. Ello ha originado

que tanto la jurisprudencia como la doctrina realicen diversos intentos para determinar tanto las similitudes como las diferencias con el establecimiento permanente, pues hasta antes de 1959 se incluía a la base fija dentro del concepto de establecimiento permanente. Nosotros hemos intentado definir a la base fija como el centro de actividad de carácter fijo o permanente ubicado en un Estado Contratante, en donde un residente de otro Estado Contratante ejerce una profesión liberal o realiza una actividad de forma independiente.

En cuanto al modo de tributar de las rentas obtenidas mediante una base fija, debemos indicar que dichas rentas deberán ser gravadas por el Estado Contratante en donde se encuentre ubicada la base fija. Es pues una excepción, al igual que ocurre con el establecimiento permanente, al principio del gravamen en el Estado Contratante de la persona residente que preste servicios profesionales o realice actividades independientes. El Modelo de la O.C.D.E. exige únicamente el requisito de la habitualidad, sin definir lo que se entiende por ello, en cuanto a la disposición de la base fija por su titular en un Estado Contratante distinto al de su residencia. Los elementos de fijeza y permanencia son también necesarios. Así mismo, serán aplicables a la base fija los mismos principios indicados por el artículo 7 del Modelo de la O.C.D.E. además de considerar deducibles los gastos efectuados por la base fija, incluidos los de dirección y generales de administración.

Por último, al no mencionar el artículo 24 del Modelo de la O.C.D.E. (ni los Comentarios respectivos) a las bases fijas, en nuestra opinión esto no quiere decir que el principio de no discriminación no sea aplicable a éstas. Consideramos que el principio de no discriminación es de aplicación tanto a los establecimientos permanentes como a las bases fijas, aplicándoles a éstas últimas las reglas del artículo 24 en lo que les pueda ser aplicable. Tampoco podemos considerar que el término establecimiento permanente incluido en el artículo 24 incluye a las bases fijas ya que, en nuestra opinión, constituyen conceptos diferentes.

7. El concepto de establecimiento permanente recogido en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, si bien en un principio constituían fiel reflejo del concepto plasmado en el Proyecto de la O.C.D.E. de 1963 y posteriormente en el Modelo de 1977, en los últimos convenios se puede apreciar una cierta influencia de la Convención

Modelo de las Naciones Unidas ya que se incluye un concepto de establecimiento permanente más amplio que el indicado en el Modelo de la O.C.D.E. La Convención Modelo representa una transacción entre el principio de la fuente y el de la residencia. Dicha transacción se ha visto reflejada en diversos convenios suscritos por España. Así por ejemplo, en los Convenios con la India y con Filipinas se considera a los almacenes como establecimientos permanentes. Así mismo, tenemos que en los convenios con Brasil, Estados Unidos, Filipinas, México y República Popular China, el plazo para definir una obra de construcción, instalación o montaje como establecimiento permanente es de seis meses. Incluso diversos convenios incluyen proyectos de instalación dentro de estas modalidades como en el caso de los convenios con Filipinas, Checoslovaquia e India, o el considerar a los servicios de consultoría como establecimientos permanentes, caso del Convenio con la República Popular China.

Una influencia clara de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se puede apreciar en el Convenio con Filipinas al considerar este Convenio como establecimiento permanente al agente dependiente que mantenga en el Estado contratante distinto de aquél en el que resida la empresa para la cual trabaja, un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de dicha empresa. Lo mismo en relación con los agentes independientes que realicen todas o casi todas sus actividades en nombre de una empresa. Ya no serán considerados independientes sino dependientes por lo que existirá un establecimiento permanente (convenios con Filipinas, México, República Popular China y la India). Por tanto, podemos afirmar que, en general, los últimos convenios firmados por España comienzan a tomar en consideración la Convención Modelo de las Naciones Unidas buscando pues un concepto de establecimiento permanente más amplio y más de acuerdo con sus intereses lo cual los aleja, en alguna medida, del Modelo de la O.C.D.E.

Por último, en relación con el tratamiento de los beneficios empresariales en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, diversos convenios firmados por España con países en desarrollo han incorporado la denominada "tesis de la similitud". Este es el caso de los convenios con Filipinas, India y México. Igualmente, en relación a la deducción de gastos, diversos convenios han incorporado lo señalado por la Convención Modelo. Este es el caso de los convenios firmados con Filipinas, Repú-

blica Popular China, México e India. Así mismo, otros convenios, como por ejemplo, los firmados con Austria, Bélgica, Finlandia, Portugal, Suiza y Ecuador requieren expresamente que los gastos se encuentren debidamente demostrados. Como puede apreciarse, la Convención Modelo cobra cada día mayor relevancia junto con el Modelo de la O.C.D.E. al momento de negociar convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

8. Así como la Convención Modelo de las Naciones Unidas tiene como objetivo el obtener un concepto de establecimiento permanente que sea reflejo de un punto medio entre el principio de la residencia y el de la fuente, los Convenios del Pacto Andino, al guiarse exclusivamente por el criterio de la fuente, ni siquiera adoptan una definición general o abstracta de establecimiento permanente. Para los mencionados Convenios será irrelevante el modo en que una empresa de un Estado contratante realice actividades empresariales en el otro Estado contratante. Lo único importante consiste en que los beneficios que obtenga dicha empresa sean gravados exclusivamente en el Estado en donde haya realizado ésta sus actividades, de la forma que sea. De allí que el principio del establecimiento permanente, y por ende su concepto, como criterio de conexión, carezca de relevancia en estos Convenios.

Sin embargo, si bien no se define ni se menciona en los Convenios al establecimiento permanente, existe en cambio un listado que, a modo de ejemplo, establece diversas clases de organizaciones o instituciones que, en nuestra opinión, constituyen establecimientos permanentes, mediante los cuales se considera que una empresa de un Estado puede realizar sus actividades en el territorio de otro Estado. Dicho listado considera desde un lugar de administración o dirección de negocios hasta cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa. Por tanto, podemos considerar el concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de la O.C.D.E. y en los Convenios del Pacto Andino como la manifestación de dos extremos: el primero que adopta plenamente el criterio de la residencia y el segundo que recoge el criterio de la fuente.

Respecto al tratamiento de los beneficios, los países en desarrollo miembros del Pacto Andino han dejado de lado pues el principio del establecimiento permanente, ya que no se quiere depender del cumplimien-

to de unos requisitos que determinen la existencia o no de un establecimiento permanente en su territorio y, por lo tanto, que dependiendo de ello se grave o no la renta que éste origine. Para estos países será suficiente que la renta se origine en su territorio para tener el derecho de imposición sobre ella.

9. Los antecedentes más remotos del concepto actual de establecimiento permanente en la legislación fiscal española podemos encontrarlos en la Ley de 29 de diciembre de 1910, norma que sin definir ni mencionar al establecimiento permanente ya hacía referencia a los talleres, almacenes, agencias, sucursales o representaciones autorizadas. Esta enumeración se vió ampliada en la Ley de 29 de abril de 1920, la cual se mantendrá prácticamente sin variación hasta la reforma de 1964. La conceptuación del establecimiento permanente en la Ley de 1920 se adelanta en siete años a la primera alusión de dicho concepto a nivel internacional. Dicha alusión se encuentra en el Proyecto elaborado por la Comisión de Expertos Ampliada de la Sociedad de Naciones de 1927. El artículo 5, párrafo 2° del mencionado Proyecto de Convención menciona a los "establecimientos estables". Así mismo, en los Proyectos de Convención Multilateral, aprobados por la tercera reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en 1931, se mencionaba en el artículo 4, párrafo 3° de la Convención "A", a las "instalaciones permanentes".

Posteriormente, en el tratamiento que la Ley 41/1964 otorga a las sociedades extranjeras en España se aprecia una intención de apertura de la normativa española hacia unos criterios jurídicos más universales y modernos. Al Legislador le preocupa la problemática de la doble imposición internacional. De allí los esfuerzos realizados en la firma y negociación de convenios de doble imposición. Era necesario adaptar la legislación fiscal española a los avances en relación a la problemática mencionada. Por tanto la norma mencionada incorporará un concepto de establecimiento permanente más moderno y adaptado a las circunstancias de la época. En dicho concepto se aprecia una clara influencia del Proyecto de la O.C.D.E. de 1963 aunque sin la definición abstracta contenida en dicho Proyecto. Se trata pues de un concepto casuístico que considera a cada uno de los casos o ejemplos mencionados en la referida norma como un establecimiento permanente. Este concepto casuístico será mantenido en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

10. El concepto actual de establecimiento permanente recogido en el artículo 7.a) de la Ley 61/1978, Ley del Impuesto sobre Sociedades, es amplio. Si bien dicho artículo no contiene una definición general o abstracta, como lo hace el Modelo de la O.C.D.E. o el de las Naciones Unidas, sí incluye una concepción casuística a base de ejemplos, al igual que en las legislaciones anteriores, que abarca tanto los casos contemplados en el Modelo de la O.C.D.E. como aquellos casos no recogidos en dicho Modelo. Tal es el caso de los almacenes, instalaciones, tiendas "u otros establecimientos". Al no existir pues una definición general, el legislador español, al parecer, incluyó esta frase para así dejar abierta la posibilidad de incluir otras instituciones u organizaciones como establecimientos permanentes. Así mismo, si bien no se establecen excepciones al concepto de establecimiento permanente, como sí lo hacen los modelos internacionales, España adopta estas excepciones en todos sus convenios para evitar la doble imposición.

No podemos negar que a España le conviene, en vista de la importancia y trascendencia que tiene, un concepto amplio de establecimiento permanente, a pesar de la influencia del Modelo de la O.C.D.E. El artículo 7.a) en cuestión ha conservado esta influencia pero sin limitarse a los ámbitos del Modelo. Al ser la O.C.D.E. un organismo que agrupa a la mayoría de países industrializados exportadores de capital y de tecnología, el concepto de establecimiento permanente elaborado por éstos es mucho más restrictivo que lo que a España le conviene. España aún es una nación en muchos aspectos importadora de capitales y de tecnología. De allí que a España le convenga una noción amplia de establecimiento permanente.

Sin embargo, la mayoría de convenios para evitar la doble imposición firmados por España repiten el concepto de establecimiento permanente del Modelo de la O.C.D.E. Debemos indicar que recién en los últimos convenios suscritos por España se está adoptando una conceptuación más amplia de establecimiento permanente. Es verdad que ello depende del grado de desarrollo y de los intereses del Estado con el que se esté firmando un convenio. Así por ejemplo, entre los últimos convenios firmados por España, el Convenio con Estados Unidos repite el concepto de establecimiento permanente del Modelo de la O.C.D.E. En cambio, los convenios firmados con Filipinas, India, México y Ecuador, por decir unos cuantos, adoptan un concepto más amplio de establecimiento permanente.

En todo caso, debemos reconocer que el concepto de establecimiento permanente recogido por la legislación fiscal española va perdiendo cada vez más relevancia al ser el concepto adoptado en los diversos convenios el que, al fin de cuentas, será tomado en consideración. España tiene suscritos convenios con la mayoría de países desarrollados por lo que el concepto de establecimiento permanente recogido en su legislación fiscal interna será aplicado prácticamente a los países que no tienen convenio firmado con España, los cuales son en su mayoría países en vías de desarrollo, esto es, países que no son exportadores de capital o de tecnología y que, por tanto, difícilmente constituirán un establecimiento permanente en España.

Esta pérdida de protagonismo de la legislación interna es consecuencia de la cada vez mayor importancia de la normativa internacional al respecto. Tanto el concepto como el tratamiento que se le otorgue al establecimiento permanente en los modelos internacionales, así como en los diversos convenios para evitar la doble imposición, demuestran que la legislación interna de los Estados, en este caso España, va perdiendo importancia y trascendencia. Es más, se va distanciando del concepto recogido en los convenios. De allí que el inversor, por lo general, estará más atento a lo establecido en los convenios que a la propia legislación interna del Estado en donde piensa invertir. España deberá modernizar el concepto de establecimiento permanente recogido en su legislación interna sin que ello signifique necesariamente una asimilación al concepto recogido en el Modelo de la O.C.D.E. Deberá, de acuerdo con sus intereses y objetivos, elaborar un concepto que pueda amoldarse con más facilidad a los diversos convenios que vaya firmando. Sin embargo, no somos partidarios de la elaboración de un Modelo propio español, como así lo han hecho los Estados Unidos o los Países Bajos. En todo caso, lo que debe evitarse es que el concepto de establecimiento permanente recogido en los convenios y en su normativa interna se distancien cada vez más.

11. Dentro de las reglas generales aplicables a los establecimientos permanentes mencionadas por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, tenemos que en caso de diversidad de los mismos, el artículo 311 del Reglamento considera a cada establecimiento permanente como un sujeto pasivo distinto, con actividades y órganos de dirección propios. Cada establecimiento tributará pues "de modo independiente". Para ello cada establecimiento que posea la entidad no residente en España tendrá,

por ejemplo, una denominación diferente así como un Número de Identificación Fiscal distinto. El problema que surge de esta regla es que, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el sujeto pasivo lo constituye la entidad no residente que obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio en España y no así, cada establecimiento permanente que dicha entidad posea en territorio español.

Esta problemática se repite cuando el Reglamento efectúa la clasificación tripartita de establecimientos permanentes e indica que se considerará que operan en España por medio de establecimiento permanente "las Entidades no residentes en territorio español que..." desarrollen en éste, de modo continuado, una explotación económica, etc., es decir, ya sea que exista en España un establecimiento permanente con actividad continuada, esporádica o que no cierre un ciclo mercantil completo, quién opera en España mediante un establecimiento permanente es la entidad no residente y por tanto es élla la que debe tributar por constituir el sujeto pasivo, no así el establecimiento permanente, sea de la clase que sea. Consideramos que lo que debió hacerse es considerar a la entidad no residente en España como de actividad continuada, esporádica o que no cierra un ciclo mercantil y no al establecimiento permanente en sí, el cual no tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto. Igualmente, si una entidad no residente posee varios establecimientos permanentes en España, es la entidad no residente el sujeto pasivo por cada establecimiento permanente que posea de la clase que sea. Esperemos que esta problemática sea subsanada por el Legislador en la nueva legislación del Impuesto sobre Sociedades.

12. El concepto de establecimiento permanente con actividad continuada coincide básicamente con el artículo 7.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, salvo el caso de las obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a doce meses, las cuales se encuentran incluidas dentro de los establecimientos permanentes con actividad esporádica. Sin embargo, en el caso de las actividades profesionales o artísticas, éstas serán consideradas establecimientos permanentes cuando sean realizadas "de modo continuado o habitual". Al no definir el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades lo que se entiende por continuado o habitual, será muy difícil que en la práctica exista un establecimiento permanente de esta clase de actividades, salvo que el contribuyente opte por esta modalidad de establecimiento. De no ser así, las rentas que estas ac-

tividades devenguen tributarán como rentas separadas como si fueran obtenidas sin establecimiento permanente.

De otro lado, tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como su Reglamento, omiten mencionar a las denominadas bases fijas. Por tanto, puede concluirse que los profesionales no residentes que, por ejemplo, posean en España una oficina o una agencia para ofrecer sus servicios, poseerán un establecimiento permanente a efectos de estas normas, mientras que en el caso que existiera convenio para evitar la doble imposición, dichos profesionales poseerán una base fija. En todo caso, al no mencionar la Ley del Impuesto sobre Sociedades a las bases fijas, se revela una falta de armonización al respecto con la legislación internacional vigente contenida en los convenios y modelos.

13. Consideramos que la modalidad de establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil completo sí se encuentra incluida en el artículo 7.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir, constituye establecimiento permanente. Otra cuestión es si dicha clase de establecimiento permanente puede ser considerada como sujeto pasivo del Impuesto ya que para ser sujeto pasivo se requiere que éste obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio en territorio español. Si un establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil completo se dedica exclusivamente a remitir sus productos a su casa central, no puede considerarse que obtiene un rendimiento por lo que no se constituiría en sujeto pasivo del Impuesto, a pesar que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades así lo considera (art. 329.2) ya que son operaciones internas efectuadas al interior del propio sujeto pasivo, esto es, la entidad no residente pues el establecimiento permanente carece de personalidad jurídica. En cambio, si vendiera sus productos a terceros allí sí se estaría realizando el hecho imponible del Impuesto (obtención de un rendimiento) y por tanto, se constituiría en sujeto pasivo del mismo. Este es el problema principal de esta modalidad de establecimientos permanentes: la obtención de rendimientos o de incrementos de patrimonio. Si no realizan el hecho imponible señalado por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no puede considerarse a esta clase de establecimientos permanentes como sujetos pasivos del Impuesto.

De otro lado, no estamos de acuerdo con el sistema de tributación de esta clase de establecimientos. La determinación de la base imponible

se efectúa aplicando un porcentaje sobre los gastos del establecimiento y no sobre beneficios, que es lo propio del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades. Todo ello nos conduce a un claro problema de ilegalidad de este régimen tan particular de tributación. Si la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que el hecho imponible del impuesto lo constituye "la obtención de la renta por el sujeto pasivo" (art. 3) y establece diversas formas para determinar la base imponible (art. 11.3), el Reglamento no puede establecer la tributación de una renta que no existe gravando gastos.

Además, cabe recordar que el Modelo de la O.C.D.E., así como la casi totalidad de convenios para evitar la doble imposición firmados por España, excluyen, entre otros casos, de la expresión "establecimiento permanente" el uso o mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías, de recoger información, de hacer publicidad o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa, ya que no son susceptibles de generar ningún beneficio propio, distinto al que pueda obtener la casa central. Por tanto, en el caso de establecimientos permanentes que no cierren ciclo mercantil de países con los que España tenga un convenio, en aplicación de éste, no podrán ser gravados por el Impuesto aquellos establecimientos que tan sólo se dediquen a la realización de actividades de carácter auxiliar o preparatorio de una actividad principal realizada fuera de territorio español. Es contradictorio pues que España, a nivel de convenios, no considere establecimientos permanentes a aquéllos que realicen actividades preparatorias o auxiliares y que, sin embargo, sí los considere como tales en su legislación interna al considerar a los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil. En este punto España se encuentra adoptando la misma solución recogida por los Convenios del Pacto Andino. Sería conveniente que España utilizara criterios similares tanto a nivel de su legislación fiscal interna como a nivel de sus convenios internacionales.

14. El concepto de establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) es más amplio que el contenido en la legislación anterior del mismo Impuesto. Se trata de un concepto que difiere en algunos aspectos de la conceptuación de establecimiento permanente recogida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Así por ejemplo, la LIVA incluye, además de los supuestos comunes de esta-

blecimientos permanentes contenidos en la LIS, varias novedades como las instalaciones para almacenamiento y posterior entrega de mercancías, los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios, etc. El concepto de establecimiento permanente en la LIVA difiere también de la conceptuación que de éstos adopta el Modelo de la O.C.D.E. y la mayoría de convenios ya que dichos casos son considerados en dichos documentos como actividades de naturaleza auxiliar o preparatoria.

De otro lado, en la LIS, el sujeto pasivo que obtiene rentas por medio de un establecimiento permanente es la entidad no residente sujeta por obligación real de contribuir. Lo mismo sucede respecto de las personas físicas no residentes con establecimiento permanente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en la LIVA el criterio de la residencia fiscal no es tomado en cuenta. En este impuesto, el sujeto pasivo que posee un establecimiento permanente es aquella persona física o jurídica, empresario o profesional, que realiza actividades económicas (actividades profesionales o empresariales) y que se encuentra establecido en un territorio de aplicación del Impuesto. Por tanto, el criterio aplicable en la LIVA es el de sujeto "establecido" o "no establecido", sin importar la nacionalidad o la residencia.

Otra diferencia muy importante contenida en la LIVA, en relación con la LIS, es que el concepto de establecimiento permanente en la LIVA incluye una definición general o abstracta del mismo, lo cual significa, en nuestra opinión, un aspecto positivo de la LIVA. Por tanto, los casos señalados como establecimientos permanentes en el artículo 69 de la LIVA no son limitativos sino que, al igual que en el Modelo de la O.C.D.E., actúan a modo de ejemplos. De allí que deberá tenerse siempre en cuenta la definición general al momento de analizar un caso determinado. Por último, debemos mencionar que el concepto de establecimiento permanente contenido en la LIVA es completamente independiente del señalado en la LIS. No sucede como en el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en que ésta hace una remisión al concepto recogido en la LIS. La LIVA posee pues su propio concepto de establecimiento permanente el cual podrá coincidir en muchos aspectos con el concepto recogido en la LIS, pero sin embargo, no existe una coincidencia plena o total.

Podemos concluir, por tanto, que no existe un concepto unívoco de establecimiento permanente en la legislación fiscal española. Tenemos un concepto en la LIS (además con su respectiva clasificación tripartita), otro en la LIVA e incluso podemos añadir un tercer concepto que sería el contenido a nivel de convenios para evitar la doble imposición firmados por España, muy similar al del Modelo de la O.C.D.E. Por último, debemos mencionar que no consideramos aplicacable a los establecimientos permanentes sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la clasificación tripartita que de los mismos efectúa el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En todo caso, a efectos del IVA, carece de relevancia dicha clasificación.

15. En relación con el tratamiento de los beneficios del establecimiento permanente en el Modelo de la O.C.D.E., debemos observar que toda la normativa al respecto conlleva hacia una personalización del mismo. Esto lo podemos apreciar en la aplicación del principio de tributación en el Estado en donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente, la aplicación del criterio de vinculación efectiva así como el principio de contabilidad separada, además de las propias reglas para la deducción de gastos. No debemos olvidar que el establecimiento permanente carece de personalidad jurídica lo cual hace que goce de la misma personalidad jurídica que la casa central, pues constituyen la misma persona o entidad. Salvo algunas excepciones (inmuebles, rentas de actividades marítimas y/o aéreas), en el tratamiento tributario que el Modelo de la O.C.D.E. otorga a las diversas rentas atribuidas al establecimiento permanente (dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital, otras rentas, etc.), se le reviste a éste de una cierta personalidad que jurídicamente no posee. Distinto será el caso de una filial, la cual sí goza de personalidad jurídica distinta a la de su matriz.

El Modelo de la O.C.D.E. ha centrado pues el papel del establecimiento permanente al momento de establecer el derecho de gravar los rendimientos empresariales. El establecimiento permanente constituye pues el eje desde donde se mueve y apoya todo el sistema que determina cuál es el Estado que tiene el derecho de gravar las rentas empresariales. La O.C.D.E. opta por el criterio de la residencia otorgándole al criterio de la fuente un carácter secundario. Pero tratándose de rentas empresariales, la O.C.D.E. establece que sólo se gravarán en la fuente, es decir, en

el país de origen si son obtenidas por medio de establecimientos permanentes y sólo en la medida que puedan atribuirse a los mismos.

La O.C.D.E. ha venido pues otorgando al establecimiento permanente una determinada personalidad que se traduce, entre otros aspectos, en la posibilidad de integrar rendimientos procedentes de terceros países en los resultados del mismo (art. 21.2). Se gravará al establecimiento permanente prácticamente por su renta de fuente mundial, al igual que se hace con los residentes, lo cual sucede también en la legislación fiscal española por más que se le incluye dentro de la obligación real de contribuir. Además, en virtud del principio de no discriminación, se equipara cada vez más a la entidad residente con el establecimiento permanente. Ello conduce a la aplicación de las mismas reglas para la determinación de la base imponible, deducciones, cuota, etc. Existe pues un fenómeno de personalización del establecimiento permanente con las ventajas y peligros que ello conlleva. En virtud de su importancia y características, su tributación se encuentra más cerca de la obligación personal de contribuir que de la simple obligación real.

16. Si bien es cierto que el Convenio entre España y los Estados Unidos para evitar la doble imposición se encuentra elaborado teniendo como base el Modelo de la O.C.D.E. de 1977, no puede negarse que en el mismo ha influido en muchos aspectos substanciales el Modelo de los Estados Unidos de 1981. Entre estos aspectos tenemos, por ejemplo, la denominada «cláusula de reserva» por la cual una persona física ciudadana de los Estados Unidos se encuentra sujeta al impuesto sobre la renta en función de su renta mundial por ser nacional de dicho país "como si el Convenio no hubiese entrado en vigor" (art. 1.3). Esta cláusula no tiene efecto sobre los nacionales de España que residan en Estados Unidos ya que tan sólo estarán sujetos al impuesto español por obligación real de contribuir. En el caso contrario, de un ciudadano de los Estados Unidos que tenga su residencia habitual en España, estará sometido al impuesto a la renta español por obligación personal de contribuir (rentas de fuente mundial) pero también se encontrará afecto al impuesto norteamericano por su renta de fuente mundial. Al existir doble imposición, los Estados Unidos se comprometen a eliminarla (art. 24.2). Es ilógico que si la razón fundamental del Convenio es evitar la doble imposición, se caiga precisamente en ello por la utilización de un principio impuesto (ciudadanía o nacionalidad) por los Estados Unidos. Ello hace prácticamente

inútil la aplicación del Convenio a los ciudadanos estadounidenses residentes en España afectando lógicamente la actividad empresarial de éstos en territorio español.

Otro de los aspectos substanciales en los que ha influido el Modelo norteamericano es la instauración del denominado "branch tax" o impuesto sobre sucursales. No consideramos válidas las "justificaciones" del Congreso de los Estados Unidos para la creación del impuesto sobre sucursales a fin de equiparar la "desigualdad" de tributación entre las filiales y los establecimientos permanentes. No son pues equivalentes las distribuciones de dividendos con la transferencia de beneficios realizados por una sucursal a su casa central ya que una cosa es gravar a la sociedad matriz, la cual constituye una persona jurídica diferente de su filial y que es la que percibe los dividendos, y otra cuestión es gravar a una sucursal en donde ella constituye con su central una misma persona jurídica en donde la transferencia de beneficios constituye simplemente una remesa de fondos dentro de la misma empresa. Se percibe pues una intencionalidad, errada por cierto, de equiparar a las filiales con las sucursales, esto es, dotar de cierta personalización al establecimiento permanente hasta el extremo de considerarla equivalente a una filial. No estamos pues de acuerdo con este tratamiento ni con este impuesto.

Así mismo, consideramos que la aplicación del impuesto sobre sucursales afecta al principio de no discriminación, esto es, se estaría discriminando al establecimiento permanente en relación con las sociedades residentes al gravársele con dicho impuesto, además del impuesto normal, a pesar que en el mismo artículo 25.3 del Convenio se indica que no constituye una violación del principio en cuestión. Ya el hecho que el mencionado artículo haga referencia a este problema es manifestación indirecta de la existencia de una discriminación con respecto al establecimiento permanente.

Cabe añadir que el impuesto sobre sucursales ha sido incorporado a la legislación fiscal española como un impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes. Dicho impuesto, si bien es cierto que en principio será aplicable a todos los establecimientos permanentes en España que transfieran rentas al extranjero, en la práctica tendrá una aplicación muy limitada ya que no será aplicable a todos los establecimientos permanentes en general, caso de los establecimientos permanentes de entida-

des residentes en países comunitarios o de países con los cuales, por medio del respectivo convenio para evitar la doble imposición, se prohiba la aplicación del impuesto en cuestión. Además, la aplicación de este impuesto puede afectar a las inversiones extranjeras en un país como España que tanto las necesita en estos momentos. El tiempo dirá si fue conveniente o no la creación de dicho impuesto.

18. La Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) adopta, en el artículo 315 de su Reglamento, el criterio de la vinculación efectiva para gravar a los establecimientos permanentes de actividad continuada. Ello significa que se le atribuirá al establecimiento permanente exclusivamente los ingresos que obtenga por el desarrollo de su actividad y los producidos por los capitales vinculados efectivamente al mismo. Además, sólo se gravará en principio al establecimiento permanente por las rentas que obtenga en España y no las que provengan del extranjero. Decimos que "en principio" ya que, sin embargo, el artículo 16.2.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, norma que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, indica que los sujetos pasivos por obligación real, cuando operen en España mediante establecimiento permanente, "tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, *háyase obtenido en territorio español o extranjero*" (el subrayado es nuestro).

Nosotros consideramos que si a partir de la promulgación de la Ley 18/1991, el objetivo del Legislador español es, al parecer, unificar las normas y criterios aplicables, en lo que a impuestos sobre la renta se refiere, tanto para personas físicas como jurídicas no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, no tendría sentido hacer una diferenciación entre unas y otras, estableciendo el gravamen de las rentas de fuente mundial para las personas físicas no residentes con establecimiento permanente y sólo las de fuente española para las personas jurídicas no residentes con establecimiento permanente en España. De allí que opinemos que los establecimientos permanentes de entidades no residentes en España también tributarán por sus rentas obtenidas en el extranjero. Es así que el artículo 7.a) de la LIS considera, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los "rendimientos de las explotaciones económicas *de toda índole* obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español", sin hacer distinción del lugar en donde se obtengan dichos rendimientos, siendo suficiente el que se hayan obtenido por la mediación de un esta-

blecimiento permanente. Esta conclusión personaliza pues aún más al establecimiento permanente.

19. Si consideramos que los establecimientos permanentes deben tributar también por sus rentas de fuente extranjera es lógico suponer que les sea aplicable, a efectos de la determinación de su deuda tributaria, las deducciones por doble imposición internacional señaladas en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Sin embargo ello no es así. El Legislador, si bien indica que la determinación de la deuda tributaria de los establecimientos permanentes se realizará de acuerdo con las normas del régimen general, ha limitado las deducciones por doble imposición internacional a los sujetos pasivos por obligación personal (art. 24.4 de la LIS y 175 del Reglamento). Creemos que se trata de una grave omisión por parte de éste. De todos modos, en el caso que se trate de un establecimiento permanente perteneciente a una entidad no residente de un país con convenio para evitar la doble imposición, se podrá acoger éste al principio de no discriminación con lo que dicha omisión carecerá de efectos.

20. En relación a los gastos deducibles del establecimiento permanente y en virtud que, salvo ciertas salvedades, les es aplicable el régimen general del Impuesto para la determinación de la base imponible (art. 316 Reglamento LIS), consideramos que el hecho que la Ley del Impuesto sobre Sociedades (art. 13.n) tan sólo permita a los establecimientos permanentes la deducción de gastos de dirección y generales de administración, ello no es impedimento para que cuando existan otros gastos destinados a la realización de los fines del establecimiento permanente, éstos puedan ser deducibles siempre y cuando la sede central demuestre que la finalidad de dichos gastos sea el establecimiento permanente. Lo señalado anteriormente armoniza con lo establecido en los modelos internacionales así como en los diversos convenios para evitar la doble imposición.

21. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que no serán aplicables a los establecimientos permanentes con actividad esporádica las normas previstas en los convenios para evitar la doble imposición, para los supuestos de rentas obtenidas sin establecimiento permanente. Al respecto, no debe olvidarse que por más que se le aplique a esta clase de establecimientos permanentes, ya sea por la opción ejercida

o de modo obligatorio, el sistema de tributación para entidades no residentes sin establecimiento permanente, siempre existe un establecimiento permanente de los contemplados en el artículo 314 del Reglamento. Así mismo, para que esta regla sea aplicable, la modalidad de establecimiento permanente deberá estar incluida en el respectivo convenio lo cual no sucederá en diversos casos ya que la conceptuación de establecimiento permanente prevista en el artículo 7.a) de la LIS es más amplia que la establecida en los convenios los cuales siguen la linea del Modelo de la O.C.D.E. cuyo listado es más restrictivo.

Consideramos que si bien es verdad que siempre el convenio va a primar sobre la norma del Reglamento, no debe olvidarse que la entidad no residente que opera en España por mediación de un establecimiento permanente con actividad esporádica, posee un establecimiento permanente en territorio español, al margen de la "opción" permitida por el artículo 324 del Reglamento. De allí que no pueda aplicarse las reglas de los convenios para las rentas obtenidas por las entidades no residentes sin establecimiento permanente. Ante la existencia de un convenio, siempre le serán aplicables las reglas del mismo al establecimiento permanente que el no residente posea en España, así hubiere optado éste por el régimen interno de rentas sin establecimiento permanente. Obviamente no podrá acogerse a las reglas del convenio aplicables a las rentas obtenidas sin establecimiento (tipos reducidos previstos, por ejemplo) ya que en realidad posee un establecimiento permanente. Al convenio le es indiferente que la normativa interna española clasifique al establecimiento permanente como de actividad esporádica y que, en segundo lugar, le permita tributar como si no tuviera establecimiento permanente. Siempre será pues aplicable el convenio para evitar la doble imposición. Aunque la norma del Reglamento no es lo suficientemente clara, nuestra opinión es que ésta podría ser la interpretación adecuada de lo señalado en el artículo 325.3 del Reglamento complementado por lo indicado en la Orden de 31 de enero de 1992.

Toda esta confusión no es sino el resultado de la aplicación de un sistema absurdo de gravamen como es el de permitir "optar" a un establecimiento permanente, como son los de actividad esporádica, por un régimen de tributación aplicable a entidades no residentes sin establecimiento permanente en España. Si existe un establecimiento permanente de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.a) de la LIS, y con mayor

razón en virtud de un convenio en caso que existiese éste, no puede concebirse que un establecimiento permanente tribute como si no existiese, es decir, bajo el sistema de tributación tan especial aplicable a los no residentes sin establecimieto permanente. Creemos que aquí la normativa fiscal aplicable a los establecimientos permanentes cae en contradicción tanto de fondo como de forma. De fondo, porque si a todos los efectos existe un establecimiento permanente, no puede tratársele fiscalmente como si no existiese; y de forma, porque no puede ser posible que un establecimiento permanente tribute bajo un régimen que es instantáneo, en donde se grava operación a operación y en donde no existe periodo impositivo, por más que el artículo 326 del Reglamento se refiera a un "periodo impositivo" aplicable a este régimen de tributación. Las actividades de un establecimiento permanente, sea o no de actividad esporádica, son contínuas en el tiempo en donde los rendimientos se van obteniendo gradualmente a lo largo de toda su existencia y no operación a operación. De allí que consideremos absurda la posibilidad de gravar a un establecimiento permanente como si no lo fuere.

22. Somos partidarios de un concepto único de establecimiento permanente. No estamos de acuerdo con la clasificación tripartita elaborada por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Dicha clasificación ocasiona dificultades en la determinación de la tributación de los establecimientos permanentes en España. También es origen de confusiones para la entidad inversora no residente al momento de planificar su inversión ya que no sólo se preguntará si es más conveniente hacerlo a través de una filial o de un establecimiento permanente, sino que en el caso que escogiera esta última modalidad, deberá decidir bajo cuál de las tres formas de establecimiento invertirá, si es que no utiliza las tres clases, con los problemas y limitaciones que eso conlleva (compensación de pérdidas no trasladables a otros establecimientos permanentes, etc.) lo cual puede llevar a desalentar al inversor y destinar su inversión hacia otros países con legislaciones más coherentes y precisas, salvo que se encuentre amparado en un convenio de doble imposición en donde las reglas son más claras.

Definitivamente, una materia como la conceptuación y tratamiento de los beneficios empresariales de los establecimientos permanentes, debe ir en constante armonización con la evolución de los convenios, Directivas de la Comunidad Europea (en el caso de España) y modelos in-

ternacionales en materia fiscal, especialmente en estos momentos en que la fiscalidad internacional cobra cada día mayor relevancia, dejando para un segundo plano a las legislaciones nacionales. Tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como su Reglamento, no han sabido guardar esta armonización con el Derecho Internacional Convencional, de allí que esto afecte al ámbito de las inversiones extranjeras en España y la forma de realizarlas.

23. Finalmente, en relación al concepto de establecimiento permanente plasmado en la legislación peruana del Impuesto a la Renta, debemos concluir que se trata de un concepto muy restrictivo. Al Perú como país en vías de desarrollo le es más conveniente un concepto amplio para así poder gravar en territorio peruano las rentas que dichos establecimientos generen. En los momentos actuales, cuando la inversión extranjera se viene incrementando creándose, por ejemplo, nuevas sucursales de empresas extranjeras en el país, al Perú le conviene tener un concepto de establecimieno permanente más actualizado, moderno y de acuerdo a sus intereses.

Cabe añadir que sería conveniente para el Perú que la Administración Tributaria tuviese entre sus objetivos la pronta negociación de convenios para evitar la doble imposición con diversos países que, al igual que en el caso de España, hiciesen atractiva y segura la inversión en el país desde el punto de vista tributario. En estos convenios, el concepto de establecimiento permanente jugaría un rol fundamental. Al Perú, al igual que a otros países en vías de desarrollo, no le conviene aislarse de los demás países encerrándose en una aplicación tajante de la teoría de la fuente en materia tributaria. Al igual que España, debe negociar para lograr convenios que beneficien a ambas partes, con un concepto de establecimiento permanente ni tan restrictivo, que beneficie casi exclusivamente a los países desarrollados, ni tan amplio que desanime al inversor extranjero invertir en el Perú. Si el Perú logra negociar convenios para evitar la doble imposición incorporando un concepto moderno de establecimiento permanente, saldrá beneficiado debido a que la inversión extranjera se incrementará, lo cual significará una gran ayuda para que el Perú pueda salir económicamente adelante.

ANEXOS

ANEXO I

MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO

Informe 1977

del Comité Fiscal de la

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

(O.C.D.E.)

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

Artículo 1

AMBITO SUBJETIVO

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) (en el Estado A): .....
b) (en el Estado B): .....

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuesos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posteridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
c) las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
d) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
e) la expresión "autoridad competente" significa:
   i) (en el Estado A): .....
   ii) (en el Estado B): .....

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

Artículo 4

RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivenda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde vive habitualmente;
c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;
b) las sucursales;
c) las oficinas;
d) las fábricas
e) los talleres;
f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realize sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

CAPITULO III

TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS CLASES DE RENTA

Artículo 6

RENTAS INMOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se le apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usfructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un

establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Artículo 8

NAVEGACION MARITIMA INTERIOR Y AEREA

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de direccción efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool" en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación.

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, o
b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la di-

rección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluye en los beneficios de una empresa de este Estado -y somete, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el primer Estado procederá al ajuste correspondiente del montante del Impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose a las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que

posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los benefi-

cios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

Artículo 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. El término "intereses", empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran como intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor

de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a éste último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 12

CANONES

1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo.

2. El término "cánones" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.[1]

3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado Contratante, ejerce en el

(1) En el Modelo de la O.C.D.E. de 1992, el Comité Fiscal ha omitido la Frase "...el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico".

otro Estado Contratante de donde proceden los cánones una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la na-

vegación interior o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques, aeronaves o embarcaciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el transmitente.

Artículo 14

TRABAJOS INDEPENDIENTES

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

Artículo 15

TRABAJOS DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un em-

pleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado;
b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o de una embarcación destinada a la navegación interior pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

PARTICIPACION DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Artículo 17

ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

Artículo 18

PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Artículo 19

FUNCIONES PUBLICAS

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicos prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:
   i) posee la nacionalidad de este Estado, o
   ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 18 se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Artículo 20

ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

Artículo 21

OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de un base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

CAPITULO IV

IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 22

PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante puede someterse a imposición en este otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

CAPÍTULO V

METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

Arttículo 23 A

METODO DE EXENCION

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado deducirá del impuesto que grave las rentas de este residente un importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado Contratante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en este otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste puede, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

Artículo 23 B

METODO DE IMPUTACION

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante el primer Estado deducirá:

a) del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado; y
b) del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado.

Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

CAPITULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones [2]. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de

(2) En el Modelo de la O.C.D.E. de 1992, el Comite Fiscal añadió la frase: "...en particular en lo concerniente a la residencia".

cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos.

2. El término "nacionales" significa:

a) todas las personas físicas que poseen la nacionalidad de un Estado Contratante; y
b) todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante. [3]

3. Los apátridas residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en uno u otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones.

4. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

5. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, cánones o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagadas a un residente del primer Estado. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son

---

(3) En el Modelo de la O.C.D.E. de 1992, este segundo párrafo ha sido trasladado al artículo 3 párrafo 1, inciso f.).

deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado.

6. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no están sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

7. No obstante las disposiciones del artículo 2, lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 25

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo se aplica independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o las del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y

c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 27

AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

Artículo 28

EXTENSION TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, a cualquier parte del territotrio del (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados Contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados Contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo en cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Es-

---

Nota.- Las palabras entre paréntesis se refieren a los casos en que en virtud de una disposición especial el Convenio no se aplique a una parte del territorio de un Estado Contratante.

tado B) o en cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

CAPITULO VII

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29

ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en ..... lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación, y sus disposiciones se aplicarán:

a) (en el Estado A): .....
b) (en el Estado B): .....

Artículo 30

DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil posterior al año ..... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) (en el Estado A): .....
b) (en el Estado B): .....

CLAUSULA FINAL

Nota.- La cláusula final relativa a la firma será redactada de acuerdo con las normas constitucionales de los dos Estados Contratantes.

ANEXO II

CONVENCION MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE PAISES DESARROLLADOS Y PAISES EN DESARROLLO

Departamento de Asuntos Económicos
y Sociales Internacionales.
Naciones Unidas, Nueva York, 1980.

TITULO DE LA CONVENCION

Convención entre (Estado A) y (Estado B) para evitar la tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital. [1]

PREAMBULO DE LA CONVENCION

CAPÍTULO I

AMBITO DE LA CONVENCION

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

La presente Convención se aplicará a las personas que sean residentes de uno de los dos Estados contratantes o de ambos.

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. La presente Convención se aplicará a los impuestos sobre la renta [y el capital] establecidos en nombre de un Estado contratante, de una

---

(1) En toda la Convención se suprimirán las palabras entre corchetes si no se desea incluir en ella un artículo sobre la tributación del capital (véase también el artículo 22).

El preámbulo de la Convención se redactará de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados Contratantes.

de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación.

2. Se considerarán como impuestos sobre la renta [o el capital] todos los que graven la totalidad de las rentas [o del capital] o los elementos de renta [o del capital], incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía.

3. Los impuestos existentes a los que se aplicará la Convención son en particular:

a) (En el Estado A): .....
b) (En el Estado B): .....

4. La Convención se aplicará también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos locales o además de éstos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán al final de cada año cualquier modificación que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.

CAPÍTULO II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos de la presente Convención, y a menos que el contexto requiera otra interpretación, se entenderá que:

a) El término "persona" comprende a las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;
b) El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;

c) Las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

d) La expresión "tráfico internacional" significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, excepto cuando la nave o aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado contratante;

e) La expresión "autoridades competentes" significa:

i) (En el Estado A): .....
ii) (En el Estado B): .....

2. A los efectos de aplicación de la Convención por un Estado contratante, cualquier término o expresión no definidos de otra forma tendrá, a menos que el contexto requiera otra cosa, el sentido que le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos objeto de la presente Convención

Artículo 4

RESIDENTES

1. A los efectos de la presente Convención, la expresión "residente de un Estado contratante" significa cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará de conformidad con las normas siguientes:

a) Se considerará que reside en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión "establecimiento permanente" no comprende:

a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;
c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;
d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;
e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese

local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;

b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstane las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el siguiente párrafo.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

CAPÍTULO III

TRIBUTACION DE LOS INGRESOS

Artículo 6

INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) sitos en el otro Estado contratante podrán gravarse en ese otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá, en todo caso, los accesorios el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la em-

presa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) de la oficina central de la empresa o de alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho a utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título

de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

(Nota: No se resolvió la cuestión de si deberían imputarse beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple adquisición por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa. En consecuencia, la cuestión deberá resolverse en las negociaciones bilaterales.)

Artículo 8

NAVEGACION MARITIMA, INTERIOR Y AEREA

Artículo 8 A (variante A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a im-

posición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 8 B (variante B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocasionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro Estado se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ... %. (El porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales.)

3. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Siempre que:

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o

b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera utilidades que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y ser gravadas en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado -y las grave en consecuencia- las utilidades por las que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y las utilidades así incluidas sean utilidades que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave

en él esas utilidades. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los dividendos, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) El...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario es una sociedad (no personal) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que los abone;
b) El...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que sea residente la sociedad que pague los dividendos, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, excepto si esos dividendos se pagan a un residente de ese otro Estado o si la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con un establecimiento permanente o un centro fijo situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los intereses, el impuesto así exigido no podrá exceder del...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "intereses" empleado en el presente artículo comprende los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular los rendimientos de la deuda pública y los de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones. A los efectos del presente artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el crédito por el que se paguen los intereses está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la deuda que dé origen a los intereses y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que se habría acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 12

CÁNONES O REGALÍAS

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los cánones, el impuesto así exigido no podrá exceder del ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "cánones" empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario de los cánones, residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes dede un centro fijo situado en él, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o con b) las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7 o del artículo 14 según corresponda.

5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políti-

cas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraido la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y sitos en el otro Estado contratante sólo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que disponga un residente de uno de los Estados contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán gravarse en ese otro Estado.

3. Las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves que se exploten en tráfico internacional o de embarcaciones

dedicadas al transporte por aguas interiores, o de bienes muebles relacionados con la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de capital de una sociedad cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante podrán ser gravadas en ese Estado.

5. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4, que representen una participación del ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en una sociedad que sea residente de un Estado contratante podrán ser gravadas en ese Estado.

6. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes que no sean los descritos en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 sólo serán gravables en el Estado contratante donde resida el cedente.

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que estas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o
b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total de 183 días durante el año fiscal; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado; o

c) Si la remuneración por sus actividades en el otro Estado contratante es pagada por un residente de ese Estado contratante o soportada por un establecimiento permanente o centro fijo situado en ese Estado contratante y excede en el año fiscal del...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales).

2. La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días durante el año fiscal considerado;
b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado, y
c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores podrán someterse a imposición

en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado contratante.

2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

Artículo 17

INGRESOS DE PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y ATLETAS

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o atleta, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o atleta no los perciba el propio profesional o atleta, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravado en el Estado contratante en que se desarrolle sus actividades tal profesional o atleta.

Artículo 18

PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

Artículo 18 A (variante A)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante sólo serán gravables en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 18 B (variante B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.

2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 19

REMUNERACIONES Y PENSIONES POR SERVICIOS OFICIALES

1. a) Las remuneraciones distintas de las pensiones pagadas por un Estado contratante, una subdivisión política o una administración local del mismo a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local no serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas remuneraciones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i) Sea nacional de ese Estado; o

ii) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local del mismo, directamente o con cargo a fondos creados por ellos, a una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local, sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas pensiones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplicarán a las remuneraciones y pensiones por servicios prestados en relación con una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local del mismo.

Artículo 20

PAGOS RECIBIDOS POR ESTUDIANTES Y APRENDICES

1. Los pagos que un estudiante o aprendiz de negocios que sea o fuera inmediatamente antes de visitar un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado contratante con el único fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento,

educación o formación no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

2. Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previstos en el párrafo 1, los estudiantes y aprendices descritos en el párrafo 1, tendrán derecho además, durante el período de estudios o formación, a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que se concedan a los residentes del Estado que estén visitando.

Artículo 21

OTROS INGRESOS

1. Los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante, sea cual fuere su origen, que no se traten en los artículos anteriores sólo serán gravables en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, tal como se definen en el párrafo 2 del artículo 6, si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado contratante y realiza actividades industriales o comerciales en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

CAPÍTULO IV

TRIBUTACION DEL CAPITAL

Artículo 22

CAPITAL

1. [El capital representado por los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en el otro Estado contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.]

2. [El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.]

3. [El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición sólo en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.]

4. [Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante estarán sometidos a imposición sólo en ese Estado.]

(El grupo decidió dejar a las negociaciones bilaterales la cuestión de la tributación del capital representado por bienes inmuebles y muebles y de todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante. Si las partes negociadoras deciden incluir en la Convención un artículo sobre la tributación del capital, tendrán que determinar si utilizarán el texto que figura en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de imposición al Estado en que se encuentre situado el capital.)

CAPÍTULO V

METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

Artículo 23 A

MÉTODO DE LA EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas [o posea capitales] que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3, eximirá de impuestos a esas rentas [o capitales].

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga elementos de renta que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, puedan ser gravados en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción, no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas [o el capital poseído] por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas [o el capital] restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas [o el capital] exentos.

Artículo 23 B

MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas [o posea capitales], que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado [; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado]. Sin embargo, [en

cualquiera de los dos casos,] esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta [o del impuesto sobre el capital], calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas [o el capital] que puedan gravarse en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas [o el capital poseído] por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas [o el capital] restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas [o el capital] exentos.

CAPÍTULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

2. El término "nacionales" designa a:

a) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante, y

b) Todas las personas jurídicas, sociedades personales y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado contratante.

3. Los apátridas que sean residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentren en las mismas circunstancias.

4. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.

5. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1, del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar las utilidades imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. [De manera análoga, las deudas de una empresa de un Estado contratante con un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado].

6. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

7. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplicarán a los gravámenes de todas clases y denominaciones.

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que se halla o se hallara sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legis-

lación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiados para facilitar las medidas bilaterales mencionadas y la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por el artículo 1.

Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelará sólo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos.

2. En ningún caso se interpretarán las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:

a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;
b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ése o del otro Estado contratante;
c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o procedimiento mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

Artículo 27

FUNCIONARIOS DIPLOMÁTICOS Y CONSULARES

Las disposiciones de la presente Convención no afectarán a los privilegios fiscales de que gocen los funcionarios diplomáticos y consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

CAPÍTULO VII

CLAUSULAS FINALES

Artículo 28

ENTRADA EN VIGOR

1. La presente Convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiarán en ..... tan pronto como sea posible.

2. La Convención entrará en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto:

a) (En el Estado A): .....
b) (En el Estado B): .....

Artículo 29

TERMINACIÓN

La presente Convención permanecerá en vigor hasta que sea denunciada por un Estado contratante. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar la Convención, por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes de terminar cualquier año civil, a partir del año ..... En tal caso, la Convención dejará de surtir efecto:

a) (En el Estado A): .....
b) (En el Estado B): .....

CLÁUSULA FINAL

Nota. Las disposiciones relativas a la entrada en vigor y la terminación y la cláusula final relativa a la firma de la Convención se redactarán de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.

ANEXO III

CONVENIOS DEL PACTO ANDINO

(Decisión 40, aprobada por la Comisión del Acuerdo de Cartagena el 16 de de noviembre de 1971, en Lima - Perú)

Sétimo Período de Sesiones
Ordinarias de la Comisión.
8 a 16 de noviembre de 1971,
Lima-Perú.

DECISIÓN 40

Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación ente los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

La COMISIÓN DEL ACUERDO DE CARTAGENA,

VISTOS: El artículo 89 del Acuerdo de Cartagena y el artículo 47 de la Decisión No. 24 de la Comisión,

CONSIDERANDO: Que, a propuesta de la Junta, la Comisión debe aprobar un convenio destinado a evitar la doble tributación entre los Países Miembros; y

Que, asimismo, debe aprobar un convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión;

DECIDE;

Artículo 1.- Aprobar el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros que consta en el Anexo I de la presente Decisión.

Artículo 2.- Aprobar el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la subregión, que consta en el Anexo II de la presente Decisión.

Artículo 3.- Los Países Miembros adoptarán, antes del 30 de junio de 1972, las providencias necesarias para poner en aplicación el Convenio para evitar la doble tributación ente los Países Miembros con el fin de que entre en vigor de conformidad a lo establecido en el artículo 21 de dicho Convenio.

Artículo 4.- Cuando existieran dificultades o dudas originadas en la aplicación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros que no pudieren resolverse mediante la consulta a que se refiere el artículo 20 de dicho Convenio, los antecedentes respectivos se someterán al Consejo de Política Fiscal para su consideración.

Si la intervención del Consejo no conduce a la solución del problema, los Países Miembros podrán sujetarse a los procedimientos establecidos en la Sección D del capítulo II del Acuerdo de Cartagena.

Para los efectos de este artículo, el Consejo de Política Fiscal se podrá reunir a solicitud de cualquier País Miembro.

Artículo 5.- Los convenios para evitar la doble tributación que suscriban los Países Miembros con otros Estados ajenos a la Subregión, se guiarán por el Convenio Tipo a que se refiere el artículo 2 de la presente Decisión.

Cada País Miembro celebrará consultas con los demás, en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios.

Artículo 6.- Los Países Miembros que hayan suscrito convenios para evitar la doble tributación con anterioridad a la fecha de la presente Decisión, procurarán armonizar las disposiciones de esos convenios con el Convenio Tipo.

ANEXO I

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE LOS PAÍSES MIEMBROS

CAPÍTULO I

MATERIA DEL CONVENIO Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1: Materia del Convenio.

El presente convenio es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principal y específicamente a los siguientes:

En Bolivia, a los impuestos cedulares a la renta creados por ley del 3 de mayo de 1928 y sus modificaciones posteriores, al impuesto a la "renta total", creado por Decreto Supremo No. 8619 del 8 de enero de 1969 y a los impuestos adicionales, sobre la renta.

En Colombia, al impuesto nacional sobre la renta y a los complementarios de patrimonio y exceso de utilidades regidos por la Ley No. 81 del 22 de diciembre de 1960 y sus modificaciones y adiciones contenidas en la Ley No. 63 de 1968 y la Ley No. 27 de 1969.

En Chile, a los tributos regidos por la Ley de Impuestos a la Renta contenidos en el artículo 5 de la Ley No. 15564 del 14 de febrero de 1964, y al Impuesto al Patrimonio establecido por la Ley No. 17073 del 31 de diciembre de 1968, modificada por la Ley 17416 del 9 de marzo de 1971.

En Ecuador, al impuesto general sobre la renta global, y a los impuestos proporcionales y complementarios de carácter cedular regidos por el Decreto Supremo No. 329 del 29 de febrero de 1964 y sus modificaciones posteriores.

En Perú, a los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio accionario, y sobre el valor de la propiedad predial, regidos, respectiva-

mente, por los Títulos I, II y III, del Decreto Supremo No. 287-HC del 9 de agosto de 1968, y sus disposiciones modificatorias, complementarias y conexas.

El presente convenio se aplicará también a las modificaciones que se introdujeren a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que en razón de su base gravable o materia imponible fuere esencial y económicamente análogo a los anteriores citados y que fuere establecido por alguno de los Países Miembros con posterioridad a la firma del presente convenio.

Artículo 2: Definiciones Generales.

Para los efectos de este convenio y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos "uno de los Países Miembros" y "otro País Miembro" servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador o Perú.
b) Las expresiones "territorio de uno de los Países Miembros" y "territorio de otro País Miembro", significan indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador o Perú.
c) El término "persona" servirá para designar a:
   1. Una persona física o natural.
   2. Una persona moral o jurídica.
   3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociados o no, sujetos a responsabilidad tributaria.
d) Una persona física será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.
   Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.
   Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.
e) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta.

f) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

g) El término "empresa" significa una organización constituida por una o más personas, que realiza una actividad lucrativa.

h) Los términos "empresa de un País Miembro" y "empresa de otro País Miembro" significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.

i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes,dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza.

j) La expresión "ganacias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos; y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante la vida del beneficiario o durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) La expresión "autoridad competente" significa en el caso de:

Bolivia, el Ministro de Finanzas
Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público.
Chile, el Ministro de Hacienda.
Ecuador, el Ministro de Finanzas
Perú, el Ministro de Economía y Finanzas

Artículo 3: Alcance de expresiones no definidas.

Toda expresión que no esté definida en el presente convenio tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente en cada País Miembro.

CAPÍTULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 4: Jurisdicción Tributaria.

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio.

Artículo 5: Rentas provenientes de bienes inmuebles.

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual dichos bienes estén situados.

Artículo 6: Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales.

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento, o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

Artículo 7: Beneficios de las empresas.

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
c) Una obra de construcción;
d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;

e) Una agencia o local de ventas;
f) Una agencia o local de compras;
g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectuare actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Artículo 8: Beneficios de empresas de transporte.

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 9: Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías.

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros sólo serán gravables en ese País Miembro.

Artículo 10: Intereses.

Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se haya utilizado el crédito.

Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el país desde el cual se pagan los intereses.

Artículo 11: Dividendos y participaciones.

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada.

Artículo 12: Ganacias de capital.

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación, y
b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13: Rentas provenientes de prestación de servicios personales.

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

a) Las personas que prestaren servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones especiales debidamente acreditadas, que sólo serán gravables por ese país, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, que sólo serán gravables por ese País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica.

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

Artículo 15: Pensiones y anualidades.

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considera que la fuente está situada en el territorio del país donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el país desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16: Actividades de entretenimiento público.

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPÍTULO III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 17: Impuestos sobre el patrimonio.

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

Artículo 18: Situación de vehículos de transporte; créditos y valores mobiliarios.

Para los efectos del artículo anterior, se entiende que:

a) Las aeronaves, navíos, autobuses y otros vehículos de transporte y los bienes muebles utilizados en su operación están situados en el País Miembro en el cual se halle registrada su propiedad; y
b) Los créditos, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el País Miembro en que tiene su domicilio el deudor o la empresa emisora, en su caso.

CAPÍTULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 19: Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros.

Ninguno de los Países Miembros aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia del presente convenio.

Artículo 20: Consultas e información.

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí.

Artículo 21: Vigencia.

Los Países Miembros deberán depositar en la Secretaría de la Junta del Acuerdo de Cartagena, los instrumentos por los cuales ponen en aplicación el presente convenio.

Este entrará en vigor:

a) Para las personas naturales, respecto a las rentas percibidas o devengadas a partir del 1o. de enero siguiente a la fecha del depósito de los instrumentos referidos, por todos los Países Miembros.
b) Para las empresas, respecto a las rentas percibidas o devengadas durante el primer período contable que se inice después del depósito referido.
c) Respecto a los impuestos al patrimonio, a partir del 1o. de enero siguiente a la fecha del depósito indicado.

ANEXO II

CONVENIO TIPO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE LOS PAISES MIEMBROS Y OTROS ESTADOS AJENOS A LA SUBREGION

TÍTULO DEL CONVENIO

Convenio entre (el Estado A) y (el Estado B) para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital y el patrimonio.

PREÁMBULO

(Se redactará de acuerdo a los procedimientos y normas vigentes en los Estados Contratantes)

CAPÍTULO I

MATERIA DEL CONVENIO Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1: Materia del Convenio.

Los impuestos materia del presente convenio son:

En (el Estado A) .....
En (el Estado B). .....

El presente convenio se aplicará también a las modificaciones que se introdujeren a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que en razón de su base gravable o materia imponible fuere esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados, que uno u otro de los Estados Contratantes estableciere con posterioridad a la firma del presente convenio.

Artículo 2: Definiciones generales.

Para los efectos de este convenio y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos "uno de los Estados Contratantes" y "otro Estado Contratante" servirán para designar indistintamente a (Estado A) o a (Estado B).
b) Las expresiones "territorio de uno de los Estados Contratantes" y "territorio del otro Estado Contratante" significan indistintamente los territorios de (Estado A) o (Estado B).
c) El término "persona" servirá para designar a:
   1. Una persona física o natural.
   2. Una persona moral o jurídica.
   3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociados o no, sujeto a responsabilidad tributaria.
d) Una persona física será considerada domiciliada en el Estado Contratante en donde tenga su residencia habitual.
   Se entiende que una empresa está domiciliada en el Estado que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.
   Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
e) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta.
f) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

g) El término "empresa" significa una organización constituida por una o más personas, que realiza una actividad lucrativa.

h) Los términos "empresa de un Estado Contratante" y "empresa de otro Estado Contratante" significan una empresa domiciliada en uno u otro Estado Contratante.

i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza.

j) La expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos; y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante la vida del beneficiario o durante un lapso determinado, a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) La expresión "autoridad competente" significa en el caso del (Estado A) el.....y en el caso de (Estado B) el.....

Artículo 3: Alcance de expresiones no definidas.

Toda expresión que no esté definida en el presente convenio tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente en cada Estado Contratante.

CAPÍTULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 4: Jurisdicción Tributaria.

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este convenio.

Artículo 5: Rentas provenientes de bienes inmuebles.

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual dichos bienes estén situados.

Artículo 6: Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales.

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento, o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Estados Contratantes, sólo será gravable por ese Estado Contratante.

Artículo 7: Beneficios de las empresas.

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado Contratante donde éstas se hubieren efectuado.

Se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un Estado Contratante cuando tiene en éste:

a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
c) Una obra en construcción;
d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
e) Una agencia o local de ventas;
f) Una agencia o local de compras;
g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa; e
i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectuare actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atri-

buirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubiesen obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Artículo 8: Beneficios de empresas de transporte.

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el Estado Contratante en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 8: Alternativa.

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, por sus operaciones en cualquiera de los Estados Contratantes, sólo serán gravables en ese Estado Contratante.

Artículo 9: Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías.

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Estados Contratantes sólo serán gravables en ese Estado Contratante.

Artículo 10: Intereses.

Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio se haya utilizado el crédito.

Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el Estado Contratante desde el cual se pagan los intereses.

Artículo 11: Dividendos y participaciones.

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el Estado Contratante donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada.

Artículo 12: Ganancias de capital.

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación, y
b) Títulos, acciones y otros valores que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13: Rentas provenientes de prestación de servicios personales.

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios son prestados, con excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

a) Las personas que prestaren servicios a un Estado Contratante, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, que sólo serán gravables por ese Estado, aunque los servicios se presten dentro del territorio del otro Estado Contratante.
b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica.

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el Estado Contratante en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

Artículo 15: Pensiones y anualidades.

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considera que la fuente está situada en el territorio del Estado donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y

cuando no existiera contrato en el Estado desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16: Actividades de entretenimiento público.

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren efectuado, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPÍTULO III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 17: Impuestos sobre el patrimonio.

El patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes, será gravable únicamente por éste.

Artículo 18: Situación de vehículos de transporte, créditos y valores mobiliarios.

Para los efectos del artículo anterior, se entiende que:

a) Las aeronaves, navíos, autobuses y otros vehículos de transporte y los bienes muebles utilizados en su operación están situados en el Estado Contratante en el cual se halle registrada su propiedad.
b) Los créditos, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el Estado Contratante en que tiene su domicilio el deudor o la empresa emisora, en su caso.

CAPÍTULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 19: Consultas e información.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí.

Artículo 20: Ratificación.

El presente convenio será ratificado por los gobiernos de los Estados Contratantes de acuerdo con sus respectivos requisitos constitucionales y legales.

Los instrumentos de ratificación serán canjeados en ..... tan pronto como sea posible.

Una vez canjeados los instrumentos de ratificación del presente Convenio surtirá efecto y se aplicará:

a) Con respecto a las rentas de personas naturales, a las obtenidas a partir del 1o. de enero del año calendario siguiente al de ratificación.
b) Con respecto a las rentas de empresas, a las obtenidas durante el ejercicio económico que hubiere empezado después de la ratificación del presente Convenio.

c) Con respecto a los demás impuestos, a aquellos cuya liquidación correspondiere al año calendario siguiente al de ratificación.

Artículo 21: Vigencia.

El presente convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los gobiernos contratantes, desde el 1o. de enero hasta el 30 de junio de cualquier año calendario, podrá notificar por escrito al otro gobierno contratante su denuncia del mismo, y en tal caso este convenio dejará de surtir efecto:

a) Con respecto a las rentas de las personas naturales, desde el 1o. de enero del año calendario próximo siguiente a aquel en el cual se practique esa notificación.
b) Con respecto a las rentas de personas jurídicas, después del cierre del ejercicio económico cuyo comienzo hubiera tenido lugar en el año calendario en el que se hubiere notificado la denuncia del convenio presente.
c) Con respecto a los demás impuestos, a partir del primero de enero del año calendario siguiente al de la notificación practicada.

En fe de lo cual, los respectivos plenipotenciarios firman este convenio y ponen sus sellos en él.

Hecho en.....el día.....
en.....ejemplares.....en idioma
.....y.....ejemplares en idioma.....
siendo los.....ejemplares igualmente auténticos.

BIBLIOGRAFIA

ABAD SALCEDO, Mercedes: *Principios de la imposición internacional que contiene el Modelo de 1977. Legislación española*, Gaceta Fiscal Nº 32, 1986.

ACOSTA ESPAÑA, Rafael: *Ley General Tributaria* (artículos 42-46), Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1982.

ALBERRUCHE HERRAIZ, Amparo: *Tributación de los no residentes en España: Diversas cuestiones*, Palau 14 Nº 16, 1992.

ALBI IBAÑEZ, Emilio: *Tratamiento fiscal de los dividendos en el Convenio con Estados Unidos*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

ALBI IBAÑEZ, Emilio; RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de no residentes en España (aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades)*, ME - IEF, Madrid, 1989.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César y FONSECA CAPDEVILA, Enrique: *El nuevo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Deustuo, Bilbao, 1992.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: *El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 65-66, 1966.

- *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y Comentarios*, Ed. Deustuo, Bilbao, 1993.

- *El representante tributario de los no-residentes*, Impuestos Nº 1, 1992.

- *La técnica tributaria en el Convenio con Estados Unidos*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992.

ALONSO FERNANDEZ, Felipe: *El abuso de convenio: las cláusulas anti-abuso en el Convenio con los EE.UU. de América*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- *El domicilio fiscal*, Comentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Vol. 1, IEF, Madrid, 1991.

ALVAREZ ARROYO, Francisco: *Tributación de no residentes y libertad de establecimiento. Comentario a la STJCE de 26 de enero de 1993 (C-112/91)*, Actualidad Tributaria Nº 28, 1993.

ALZUETA ANDINO, Miguel: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Barcelona, 1993.

AMOROS DORDA, Narciso: Reporte de España al Congreso de la International Fiscal Association efectuado en Laussanne, en 1973, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LVIIIa, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1973.

AMOROS RICA, Narciso: *Ley General Tributaria*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967.

ANDRIESSEN, Frans: *Prospects for integration in the European Community*, EC Tax Review Nº 2, 1993.

AREVALO ARIAS, Julián y CARBAJO VASCO, Domingo: *Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, Crónica Tributaria Nº 43, 1982.

ARGILES GARCES DE MARCILLA, José Luis: *La deuda tributaria de las personas físicas no residentes y la responsabilidad tributaria*, Gaceta Fiscal Nº 101, 1992.

ARIAS, Siro: *Spain and Australia sign agreement*, International Tax Review, abril de 1993.

ARNAU ZOROA, Francisco: *Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de acciones. (Derecho español Ley 29/1991- Directiva comunitaria 90/434/C.E.E.)*, Gaceta Fiscal Nº 96, 1992.

ASOCIACION LATINOAMERICANA DE LIBRE COMERCIO (A.L.A.L.C.): *Criterios definidos por las reuniones de expertos en doble tributación internacional de los países miembros de la A.L.A.L.C.*, documento A.L.A.L.C./D.T.I./IV di. 2.

- *Criterios técnicos aplicables para atribuir la potestad tributaria en Convenios celebrados entre países de la A.L.A.L.C.*, documento A.L.A.L.C./D.T.I./IV dt. 2.

ATCHABAHIAN, Adolfo: *El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional*, Hacienda Pública Española Nº 32, 1975.

- *Quelques aspects des Conventions de Double Imposition entre pays développés et pays en voie de développement*, Revue de Science Financiére Nos. 3-4, París, 1972.

BAENA AGUILAR, Angel: *Comentario de bibliografía acerca de la tributación sobre la renta de personas físicas y jurídicas no residentes en España*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 229, 1994.

- *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, (artículos 11 a 22), Obra colectiva dirigida por el profesor Fernando Vicente Arche-Domingo, Ed. Colex, Madrid, 1993.

- *La ilegal determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi N° 19, 1993.

- *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1994.

BAKER, Philip: *Double taxation ageements and international tax law (a manual of the OECD Model Double Taxation Convention 1977)*, Sweet and Maxwell, London, 1991.

BANACLOCHE PEREZ, Julio: *Aspectos jurídicos del reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Crónica Tributaria N° 42, 1982.

- *CISS. Revista de Actualización - Materia Fiscal - Jusrisprudencia Tributaria*, Ed. CISS S.A., Valencia, 1993.

- *La reforma del I.R.P.F. Ley 48/1985, de 27 diciembre*, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo III-A, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1987.

BEAT LUDWIG, Max: *The Taxation of Enterprise with Permanent Establishment Abroad*, Reporte General al Congreso de la International Fiscal Association efectuado en Laussanne, en 1973, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LVIIIa, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1973.

BECKER, Helmut: *The determination of income of a permanent establishment or branch*, Intertax N° 1, 1989.

BELTRAN FLORES, Lucas: *Evolución histórica del sistema tributario español*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 65-66, 1966.

BERETEAGA, Javier: *Planificación fiscal de la inversión de un no residente*, Impuestos Nº 13, 1991.

BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BIERLAAGH, Hubert M. M.: *Permanent establishments, the separate enterprise fiction: is it a fact?* Intertax Nº 3, 1992.

BLESA DE LA PARRA, Miguel: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (artículo 7), Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo III, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983.

BORRAS RODRIGUEZ, Alegría: *Problemática general que suscita la aplicación del Convenio*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- *La doble Imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1974.

BOTELLA GARCIA, A.: *La capacidad de obrar en el orden tributario*, Vol. I, IEF, Madrid, 1979.

BRADFORD, David F.: *Untangling the income tax*, Harvard University Press, Cambridge MA, 1986.

BROOD, Edgar: *Estudio comparativo de los Tratados para evitar la doble imposición firmados por España desde la perspectiva de la planificación fiscal*, Impuestos Nos. 15-16, 1993.

BÜHLER, Ottmar: *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

BUIREU GUARRO, Jorge: *Agrupaciones de Interés Económico: régimen fiscal*, Actualidad Tributaria Nº 17, 1993.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Angel: *El caso de los Rolling Stones o el defecto del Convenio Hispano-Holandés de doble imposición*, Crónica Tributaria Nº 68, 1993.

CADARSO, Pedro: *La Ley 29/1991, de 16 de diciembre: consideraciones al Título I. Procesos de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de ramas de actividad*, Actualidad Tributaria Nº 34, 1993.

CALDERON CARRERO, José Manuel: *Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los convenios de doble imposición internacional: análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio O.C.D.E. 1992*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 229, 1994.

- *Criterios de sujeción fiscal y Derecho comunitario: Algunas reflexiones al hilo de la STJCE de 26 de enero de 1993 (Caso Werner)*, Quincena Fiscal Nº 26, 1992.

CALDERON PATIER, Carmen: *El Convenio entre España y USA para evitar la doble imposición. Análisis comparativo con el Modelo de Convenio con la OCDE*, Actualidad Tributaria Nº 3, 1993.

CALVO ORTEGA, R.: *La interpretación de las exenciones tributarias*, Hacienda Pública Española Nº 13, 1972.

CALLE SAIZ, Ricardo: *Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

CAÑAS GARCIA-ROJO, Federico: *La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades español. Una propuesta de reforma*, Quincena Fiscal Nº 17, 1993.

CARBAJO VASCO, Domingo: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, Actualidad Tributaria Nº 29, 1992.

- *El concepto de "establecimiento permanente" en el Modelo de la O.C.D.E.: consideraciones y críticas*, Crónica Tributaria Nº 52, 1985.

- *El impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes*, Actualidad Tributaria Nº 2, 1992.

- *El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tribuna Fiscal Nº 2, 1990.

- *El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 216, 1991.

- *La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación actual y lineas de reforma en la imposición personal*, Actualidad Tributaria Nº 4, 1992.

- *La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del I.R.P.F.*, Tribuna Fiscal Nº 19, 1992.

- *Nuevas cuestiones acerca del impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes*, Actualidad Tributaria Nº 4, 1993.

CARMONA FERNANDEZ, Néstor: *El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes*, Tribuna Fiscal Nº 20, 1992.

- *El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica*, Impuestos, Tomo II, 1988.

- *La fiscalidad inmobiliaria del no residente*, Tribuna Fiscal Nº 41, 1994.

- *La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones*, Impuestos Nº 5, 1992.

- *No residentes: rentas libres de tributación*, Impuestos Nº 9, 1993.

CARMONA FERNANDEZ, Néstor; CISNEROS GUILLEN, Luis; PEREZ RODILLA, Gerardo y SERRET DE MURGA, Isabel: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*, C.I.S.S., Valencia, 1992.

CARRASCO REIJA, Leticia y CARRASCO REIJA, Joaquín: *Planificación fiscal internacional (IV): medidas antielusión*, Estudios Financieros Nº 121, 1993.

CASADO OLLERO, G.; CHECA GONZALEZ, C.; FALCON Y TELLA, R.; FERREIRO LAPATZA, J. J.; DE LA PEÑA VELASCO, G.; PEREZ ROYO, F. y SIMON ACOSTA, E.: *Código Tributario*, La Ley, Madrid, 1992.

CASADO OLLERO, G.; FALCON Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.

CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia: *El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes*, Impuestos, Tomo I, 1992.

- *El treaty shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992*, Impuestos Nos. 15-16, 1993.

- *Los precios de transferencia en Estados Unidos*, Tribuna Fiscal Nº 20, 1992.

CAYON GALIARDO, Antonio: *Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria*, Crónica Tributaria Nº 50, 1984.

CERDA APARICIO, José y GARCIA BENAU, María A.: *Armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades*, Estudios Financieros Nº 118, 1993.

CERVERA TORREJON, Fernando: *¿En qué consiste la reforma del IVA?*, Revista de Actualidad Tributaria Nº 144, 1993.

COLMENAR VALDES, Salvador: *La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes: sus elementos estructurales*, Crónica Tributaria Nº 67, 1993.

- *Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1982.

COMISION DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Decisión 40* (aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión, Sétimo Periodo de Sesiones Ordinarias de la Comisión, 8 a 16 de noviembre de 1971, Lima - Perú.

CORTES DOMINGUEZ, Matías y MARTIN DELGADO, José María: *Ordenamiento Tributario Español I*, Ed. Civitas S.A., Madrid, 1985.

COULOMBE, G.: *La imposición de las remuneraciones por servicios personales independientes prestados por no residentes*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXVIIb, IFA, Kluwer, Deventer, 1982.

COURT, J. F. y ENTRAYGUES, G.: *Gestion fiscale internacionale des entreprises*, Entreprendre - Montchrestien, París, 1986.

CRUZ AMOROS, Miguel: *El Convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Contabilidad y fiscalidad*, Estudios del Impuesto sobre Sociedades, in memorian José Antonio García García, Barcelona, junio de 1983.

- *Rentas empresariales de los no residentes*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

- *Rentas inmobiliarias de los no residentes*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

CHECA GONZALEZ, Clemente: *Análisis de las principales novedades introducidas por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*, Actualidad Tributaria Nº 15, 1993.

CHIRELSTEIN, Marvin A.: *Federal Income Taxation*, Foundation Press Inc., New York, 1988.

DE ANDRES BORAS, Miguel: *El artículo 22 de la Ley General Tributaria*, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1973.

DE JUAN PEÑALOSA, J. L. y DE LUIS MONASTERIO, F.: *Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales*, XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1963.

DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: *Cuestiones de fiscalidad internacional en España*, Crónica Tributaria Nº 46, 1983.

- *El Modelo de la O.C.D.E. y su influencia en la legislación fiscal española*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

- *Ganancias de capital. Otras rentas. Patrimonio*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

- *Intereses*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

- *La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

- *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria*, Crónica Tributaria Nº 50, 1984.

- *Los internacionalistas: Flores de Lemus y Viñuales*, Hacienda Pública Española Nºs 42-43, 1976.

- *Modelo/92*, Impuestos Nos. 15-16, 1993.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *Beneficios fiscales a la concentración de empresas*, Palau 14 Nº 17, 1992.

- *El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores: Estudio de la Ley 29/ 1991, de 16 de diciembre,* Crónica Tributaria Nº 62, 1992.

DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.: *Estudio jurídico de las exenciones en el Derecho Tributario español,* XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1963.

DE LA PEÑA, C.: *El Impuesto sobre Sociedades y las sociedades no residentes que realizan negocios en España,* Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 147, Madrid, 1980.

DE LA VILLA GIL, José María: *Ambito de los convenios de doble imposición,* Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

- *Convenios fiscales de doble imposición,* Tomo XIV, Vol. 1, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983.

- *Convenios fiscales de doble imposición,* Tomo XIV, Vol. 3, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991.

- *Las relaciones fiscales internacionales; la realidad española,* Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

- *Residencia y ciudadanía. Su tratamiento y repercuciones jurídicas,* Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- *La O.C.D.E. y los criterios generales de tributación internacional. Postura española,* Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 173, Vol. XXXIV, 1984.

DE LAS CUEVAS MIAJA, Ignacio: *El impuesto especial sobre los establecimientos permanentes,* Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

DE LUIS DIAZ MONASTERIO, Félix: *El derecho a gravar las ganancias de capital*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- *La aplicación en el espacio de las normas tributarias (Revisión de los artículos 21 y 22 de la L.G.T.)*, Crónica Tributaria Nº 50, 1984.

- *Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias*, Hacienda Pública Española Nº 64, 1980.

DE TORRES CARBALLAL, Pablo: *Interpretación de tratados de doble imposición internacional. Algunos aspectos del problema en la doctrina y jurisprudencia extranjeras*, Revista Tributaria Nº 107, Tomo XIX, 1992.

DEL ARCO RUETE, Luis: *Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países*, Hacienda Pública Española Nº 46, 1977.

- *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

DELGADO HERNANDEZ, Ma. Amparo: *Problemas de determinación de algunas partidas que integran la Base Imponible de los establecimientos permanentes en España: Precios de Transferencia*, Gaceta Fiscal Nº 78, 1990.

DENYS, L.: *The Concept of Permanent Establishment*, European Taxation, 1975.

DIAZ ARIAS, José Manuel: *La tributación de las inversiones de no residentes en Estados Unidos*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

DOMINGUEZ RODICIO, José Ramón: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio,* Impuestos, Tomo I, 1991.

- *Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Impuestos, Tomo II, 1991.

DURAN-SINDREU BUXADE, Antonio: *Manual práctico del Impuesto sobre Sociedades: base imponible y deducciones de la cuota*, Tomo I, PPU, Barcelona, 1988.

ECHEVERRIA i NOCI, Fsc. Xavier: *La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones*, Revista Técnica Tributaria Nº 19, 1992.

ECHEVERRIA-TORRES TOVAR, Luis: *El artículo 21 de la Ley General Tributaria*, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1973.

EGUINOA, María: *Las actividades empresariales de los no residentes*, Impuestos Nº 13, 1991.

- *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos*, Impuestos Nº 22, 1990.

EL AZAZ MARTINEZ, Miguel A.: *El Impuesto sobre Sociedades en España: documentación bibliográfica*, Málaga, 1990.

ESCRIBANO MARTINEZ, Alfredo: *Los trabajos de la ONU y de la OCDE en materia fiscal*, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.

ESCUELA DE LA HACIENDA PUBLICA: *Impuesto sobre Sociedades*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

ESEVERRI, Ernesto: *La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades*, Civitas - Revista Española de Derecho Financiero Nº 30, 1981.

ESPINOZA LOPEZ, Francisco: *Modificaciones de otras figuras tributarias tras la reforma de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, La fiscalidad en España tras la reforma de los impuestos de renta y patrimonio, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1993.

ESTEBAN PAUL, Angel: *Tratamiento fiscal de los intereses obtenidos en España por no residentes. Especial referencia a la cláusula '"Tax Sparing"*, Estudios Financieros Nº 110, 1992.

FALCON Y TELLA, Ramón: *La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario. STJCEE de 26 de enero de 1993*, Impuestos Nº 17, 1993.

- *La residencia habitual y el ordenamiento comunitario. STJCEE de 23 de abril de 1991*, Impuestos Nº 10, 1992.

FERNANDEZ BRIONES, Luis: *El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes*, Crónica Tributaria Nº 58, 1989.

FERNANDEZ DOCTOR, Soledad: *Novedades en materia de tributación de no residentes*, Hacienda Pública Española - Cuadernos de Actualidad Nº 4, año III, 1992.

FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier: *La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF*, Estudios Financieros Nº 110, 1992.

FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo: *La doble imposición fiscal en los convenios internacionales suscritos por España*, Crónica Tributaria Nº 52, 1985.

FERNANDEZ PEREZ, José Ramón: *Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones existentes*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

- *La tributación por obligación real (I) (Rentas obtenidas en España a través de establecimiento permanente)*, Carta Tributaria (Monografías) Nº 8, julio de 1985.

- *La tributación por obligación real (II) (Rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente)*, Carta Tributaria (Monografías) Nº 9, julio de 1985.

- *Régimen tributario de dividendos y cánones en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; LASARTE ALVAREZ, J.; MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTIN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco y PEREZ ROYO, Fernando: *Curso de Derecho Tributario*, 2 Tomos, Marcial Pons, Madrid, 1992.

FORNS, José Juan: *La doble imposición internacional*, Cámara Oficial de Comercio de Madrid, Madrid, 1960.

FRANCO SANCHEZ, Jesús Antonio: *La tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes tras la reforma de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, La fiscalidad en España tras la reforma de los impuestos de renta y patrimonio, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1993.

FUENTES QUINTANA, Enrique: *El reparto de la carga tributaria en España,* Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Volumen XI, Nº 41, 1961.

GARCIA-OLMEDO DOMINGUEZ, Ramón: *El informe Ruding: una aproximación del resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Crónica Tributaria Nº 68, 1993.

GARLATTI, Eliseo: *L'enterprise internationale face à l'impot*, Bruxelles, 1974.

GARRIGUES, Joaquín: *Curso de Derecho Mercantil*, Editorial Porrua S.A., Tercera Edición, México, 1981 (2 Tomos).

GARRIGUES WALKER, Antonio: *Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)*, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1973.

GARZON PAREJA, Manuel: *Historia de la Hacienda en España*, IEF, Madrid, 1984.

GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo: *El establecimiento permanente y las obras de construcción, instalación y montaje*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 31, 1994.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho Financiero* (2 Volúmenes), Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987.

GOMEZ TARRAGONA, Florencio: *Impuesto sobre Sociedades*, Tomo III, 1992-1993, Ed. Trivium, Madrid, 1993.

GOMEZ, José Antonio y MARTOS, Luis: *La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria*, Madrid, Yagues, 1934.

GOMEZ-APARICI, Rafael: *Nuevos y extraños contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades*, Crónica Tributaria Nº 34, 1980.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio: *Ley General Tributaria* (artículo 21), Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1982.

GONZALEZ GONZALEZ, José María: *El título primero de la Ley 29/1991. La adaptación de la Directiva 90/434/CE sobre fusiones de empresas*, Actualidad Tributaria Nº 43, 1992.

GONZALEZ POVEDA, Victoriano: *Convenio con los Estados Unidos: entrada en vigor y ámbito subjetivo*, Tribuna Fiscal Nº 7, 1991.

- *Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta*, CISS Comunicación, Nº 79, 1990.

- *El Impuesto sobre Sociedades y la doble imposición internacional*, Crónica Tributaria Nº 58, 1989.

- *El Juego de "La tributación de los No Residentes"*, Impuestos, Tomo II, 1992.

- *Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1988.

- *Impuesto sobre Sociedades: la obligación real de contribuir*, Impuestos, Tomo II, 1987.

- *Instrucción del "Inland revenue service" para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América*, Tribuna Fiscal Nos. 17, 18 y 19, 1992.

- *La obligación real en la normativa del I.R.P.F.*, Crónica Tributaria Nº 65, 1993.

- *La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991*, Civitas - Revista Española de Derecho Financiero Nº 75, 1992.

- *Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la doble imposición en renta y patrimonio*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 225-226, 1993.

- *Presentación* de la sección *Fiscalidad Internacional*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 229, 1994.

- *Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente*, Gaceta Fiscal Nº 32, 1986.

- *Tratados y Convenios Internacionales - Impuesto sobre la Renta - Impuesto sobre Sociedades - Impuesto sobre el Patrimonio*, Editorial CISS S.A., Valencia, 1988.

- *Tributación de los intereses en el Convenio con los Estados Unidos*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1993.

GONZALEZ, Lourdes: *Tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias en el marco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Impuestos Nº 8, 1993.

GONZALO Y GONZALEZ, Leopoldo: *El Impuesto sobre Sociedades en España - Estudio teórico-práctico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1990.

GOTA LOSADA, Alfonso: *La internacionalidad de los Impuestos sobre la Renta, Sociedades y Patrimonio*, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF - MEH, Madrid, 1987.

- *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomos I y III, Madrid, 1989.

GOUTHIERE, Bruno: *Les impots dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, París, 1989.

GRAVELLE, Pierre: *Tax Treaties: Concepts, Objectives and Types*, International Bureau of Fiscal Documentation, 1988.

GRIFFIOEN, L. J.: *Trends in treaties between european countries and developing countries*, IFA Congress Seminar Series: UN Draft Model Convention, Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979.

GRIZIOTTI, Benvenuto: *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Ed. Reus S.A., Madrid, 1935.

GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: *La difícil fiscalidad del establecimiento permanente*, Impuestos, Tomo II, 1987.

GUTIERREZ LOUSA, Manuel: *El informe Ruding en el proceso de armonización de la imposición directa de la Comunidad Económica Europea*, Actualidad Tributaria Nº 31, 1993.

GUTIERREZ PEREZ, Teresa: *Fiscalidad internacional (I) y (II)*, Impuestos, Tomo I, 1989.

HAARMANN, Wilhelm: *The new double tax treaty between the Federal Republic of Germany and the United States of America*, Intertax N° 7, 1989.

HERNANDEZ DE LA TORRE Y GALAN, Carlos: *La prefiguración normativa del Impuesto sobre Sociedades y la obra de Flores de Lemus*, Hacienda Pública Española N° 42-43, 1976.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *La exención tributaria,* Editorial Colex, Madrid, 1990.

HIEN, L.: *Innovations in the taxation of investment income*, The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31st. Congress of the International Fiscal Association, IFA Congress Seminar Series, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1978.

HUND, Dick: *Towards a revised OECD-model tax treaty?*, Intertax N° 6, 1989.

HUSTON, John: *The case against "fixed base"*, Intertax N° 10, 1988.

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER: *Determination of profits of permanent establishments*, Intertax N° 12, 1988.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: *Interpretation of tax treaties*, transcript prepare by Mr. John John Avery Jones, Chairman of the Seminar, International Bureau of Fiscal Documentation, 1986.

KNOBBE-KEUK, Brigitte: *Transfer of residence and of branches between freedom of establishment, the merger directive and German transformation tax law*, Intertax N° 1, 1992.

LACASA ASO, Ignacio: *El Convenio de Doble Imposición con Australia*, Quincena Fiscal N° 8, 1992.

LACASA SALAS, José Hernani y Del PASO BENGOA, Jesús María: *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, Madrid, 1992.

LARRAZ ESCOBAR, José Antonio: *El establecimiento permanente en los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido*, El I.V.A. en el Sistema Tributario Español, Escuela de Hacienda Pública - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.

LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto: *Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 115, 1975.

- *Ley General Tributaria* (artículo 22), Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1982.

LOPEZ IBAÑEZ, Luis: *Ambito de aplicación del Impuesto sobre Sociedades. Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto. Doble imposición internacional*, Hacienda Pública Española Nos 24-25, 1973.

LOPEZ IRANZO, Fernando: *La neutralidad fiscal en la nueva ley de las fusiones y escisiones de empresas*, Impuestos, Tomo II, 1992.

LOPEZ-SANTACRUZ MONTES, José: *Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico*, Tribuna Fiscal Nº 21, 1992.

LOZANO SERRANO, Carmelo: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

LÜTHI, Daniel: *1994 OECD model*, International Tax Review, diciembre-enero, 1994.

LYONS, Susan M.C. y VAN WAARDENBURG, Dirk A.: *Some aspects of the International Tax Treaty Strategy of the Netherlands - Unilateral Relief and Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, 1988.

MAGRANER MORENO, Francisco J.: *Una reflexión en torno al estado actual del concepto de gasto necesario (a propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 28 de abril de 1993)*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Nº 22, 1993.

MARIN ARIAS, Manuel: *Impuesto sobre Sociedades* (artículo 7) Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Tomo IV - Vol. 1, Madrid, 1986.

MAROTO SAEZ, Amelia y SERRET DE MURGA, Isabel: *Deslocalización de las personas físicas*, Tribuna Fiscal Nº 8, 1991.

MAROTO SAEZ, Amelia: *Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes*, Impuestos Nº 13, 1991.

- *Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF*, Impuestos, Tomo I, 1991.

MARTIN JIMENEZ, Adolfo J.: *El Informe del Comité de Expertos Independientes en Imposición sobre las Sociedades de 18 de marzo de 1992*, Civitas - Revista Española de Derecho Financiero Nº 80, 1993.

MARTIN OVIEDO, J. M.: *La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento permanente, en especial desde el punto de vista de la armonización de los futuros acuerdos sobre doble imposición*, Ponencia española en el XXI Congreso de la I.F.A., Asociación Española de Derecho Financiero, Memoria 1967, Tomo I, Madrid, 1968.

MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990.

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio: *Notas sobre la tributación de no residentes*, Impuestos Nº 3, 1986.

MARZO CHURRUCA, Santiago: *Diferencias existentes entre el Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio*

de la O.C.D.E. de 1963, y el Convenio Modelo de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la O.C.D.E. de 1977, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

MATEU DE ROS CEREZO, Rafael: *La tributación de los no residentes y su posible reforma (I) y (II)*, Impuestos, Tomo II, 1987.

MAVRAGANIS, George: *Some thoughts on the Ruding Report*, Intertax Nº 1, 1994.

MEDRANO CORNEJO, Humberto: *Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta*, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. No. 20, junio 1991.

MEJIAS VILLATORO, Pedro J.: *Fiscalidad de las inversiones directas realizadas en España, a la luz del reciente Convenio de doble imposición hispano-norteamericano*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

MICHAUX, Eric: *An analysis of the notion of "fixed base" and its relation to the notion "permanent establishment" in the OECD model*, Intertax Nº 3, 1987.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Madrid, 1993.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio*, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1990.

MOLINA GOMEZ-ARNAU, Pilar: *Otras rentas*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

MONGE GIL, Angel Luis: *Las Agrupaciones de Interés Económico*, Tecnos, Madrid, 1993.

MORAL MEDINA, Francisco Javier: *Historia del Impuesto sobre Sociedades - Desde 1900 hasta 1922*, Hacienda Pública Española Nos. 24-25, 1973.

MORENO CEREZO, Félix: *El Impuesto sobre Sociedades - Régimen general*, Ed. Pirámide, Madrid, 1981.

MORRIS, Alex: *Fiscalidad de no residentes a partir del 1 de enero de 1992*, Impuestos, Tomo II, 1992.

MORRISON, Philip: *US eliminates its treaty with the world*, International Tax Review, julio-agosto de 1993.

MOSCHETTI, Francisco: *Las exenciones fiscales como norma-límite susceptibles de integración analógica*, Hacienda Pública Española Nº 86, 1974.

MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: *La representación de los no residentes en los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio*, Revista Técnica Tributaria Nº 20, 1993.

- *Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 209, 1990.

NACIONES UNIDAS: *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, Documento ST/ESA/102, Nueva York, 1980.

- *Cooperación internacional en cuestiones de tributación*, Informe del Grupo *Ad Hoc* de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación acerca de la labor realizada en su segundo periodo de sesiones, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, Documento ST/ESA/143, Nueva York, 1984.

- *Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Documento ST/ESA/14, Nueva York, 1975.

NATIONS UNIES: *Conventions fiscales entre pays développés et pays en développement*, Septième rapport, Rapport du Groupe d'experts des conventions fiscales entre pays développes et pays en développement sur les travaux de sa septième réunion, Département des affaires économiques et sociales, Document ST/ESA/79, New York, 1978.

NAVARRO RUBIO, Mariano: *Objetivos de la Reforma Tributaria. La Reforma Tributaria*, Boletín de Estudios Económicos N° 63, 1964.

NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaty needs of developing countries with special reference to the UN Draft Model*, IFA Congress Seminar Series: UN Draft Model Convention, Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979.

NOGUEROLES LLORET, Vicente y NOGUEROLES GONZALEZ, Vicente: *Tributación de no-residentes, propietarios de fincas urbanas improductivas en España*, Revista Técnica Tributaria N° 13, 1991.

OLALDE MARTIN, Tomás; DE LUIS DIAZ MONASTERIO, Félix; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis y DE LUIS VILLOTA, Félix: *El Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos*, Carta Tributaria (Monografías) N° 107, enero de 1990.

OLIVER, J. David B.: *Unequal Treatment*, Intertax N° 11, 1993.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *L' evasion et le fraude fiscales internationales, Quatre études*, Questions de fiscalité Internacionale N° 1, París, 1987.

- *L' imposition de revenus provenant de la location d'equipement industriel, commercial et scientifique*, Tendences de la Fiscalité Internationale, París, 1985.

- *L' imposition des revenus provenant de la location de conteneurs*, Tendences de la Fiscalité Internationale, París, 1985.

- *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, Organisation de Cooperation et de Développement Economiques, París, septembre, 1992.

- *Modèle de Convention fiscale: Attribution de revenus aux établissements stables*, Questions de Fiscalité Internationale N° 5, París, 1994.

ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): *Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio*, Informe 1977 del Comité Fiscal de la O.C.D.E., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

- *Modelo de convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones, O.C.D.E., 1982*, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985.

OTERO CASTELLO, Juan: *El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública N° 112, 1974.

PAGES i GALTES, Joan: *La elección del representante por los no residentes como medio para paliar la carga fiscal correspondiente al IAE de los profesionales y artistas*, Impuestos N° 4, 1994.

PALACIOS PEREZ, José y POVEDANO MEJIAS, Javier: *Incidencia del Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el Derecho Tributario interno*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

PARRONDO, Jaime y RAMIREZ Eduardo: *Comentarios al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de las normas de regularización fiscal*, Centro de Estudios del Seguro, Madrid, 1991.

PATRICK, R. J.: *Taxation of personal services income*, The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital,

Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31st. Congress of the International Fiscal Association, IFA Congress Seminar Series, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1978.

PAU PADRON, Antonio: *Comentarios a la Ley de Agrupaciones de Interés Económico*, Tecnos, Madrid, 1992.

PELEGRI GIRON, Juan: *Los establecimientos permanentes y los agentes independientes*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

PEÑA HERNANDO, Edesio: *La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: antecedentes históricos*, Crónica Tributaria Nº 52, 1985.

PEREZ CRISTOBAL, Jesús: *Régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas y otras fórmulas de concentración empresarial (I): Principios Generales*, Actualidad Tributaria Nº 20, 1993.

- *Régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas y otras fórmulas de concentración empresarial. Tratamiento de las entidades transmitentes y adquirentes (II)*, Actualidad Tributaria Nº 21, 1993.

- *Régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas y otras fórmulas de concentración empresarial. Régimen de los socios y otras cuestiones fiscales (y III)*, Actualidad Tributaria Nº 22, 1993.

PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, (2 Tomos), 4ta. edición, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1986.

PEREZ RODILLA, Gerardo: *El impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes*, Hacienda Pública Española - Cuadernos de Actualidad Nº 10, año II, 1991.

- *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, Ediciones Deustuo, Bilbao, 1990.

- *La fiscalidad de los cánones en el nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992. La posición española*, Tribuna Fiscal Nº 32, 1993.

- *Novedades en la tributación de no residentes*, Impuestos Nº 13, 1991.

- *Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes*, Impuestos, Tomo I, 1988.

- *Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español*, Gaceta Fiscal Nº 32, 1986.

PEREZ ROYO, Ignacio: *La nueva Regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1991.

PHILIPS, J. S. y COLLINS, M. H.: *La determinación y percepción de impuestos de los no residentes*, Ponencia General al Congreso de la International Fiscal Association efectuado en Londres, en 1985, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXa, Premier Suject, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1985.

PIEDRABUENA, Enrique: *El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del Impuesto sobre la Renta*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 160-161, 1982.

- *La tributación de los no residentes en España - Interrogantes sin respuesta oficial*, Impuestos, Tomo II, 1986.

PIÑA GARRIDO, María Dolores: *Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria*, Crónica Tributaria Nº 61, 1992.

POMBO GARCIA, Fernando: *Régimen fiscal de los royalties y de la propiedad intelectual e industrial*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

PONT i CLEMENTE, J. F.: *La exención tributaria*, Edersa, Madrid, 1988.

- *Los impuestos sobre la renta y el patrimonio de los no residentes: un análisis doctrinal*, Revista Técnica Tributaria Nº 20, 1993.

PONT MESTRES, Magin: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992.

- *¿Pueden tener la consideración de empresarios o profesionales en el IVA, entidades que por su naturaleza no son empresarios o profesionales?*, Gaceta Fiscal Nº 34, 1986.

QUINTA BERMUDEZ, Jesús: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1984.

- *Métodos de determinación de la cifra relativa de los grupos consolidados*, Crónica Tributaria Nº 38, 1981.

QURESHI, N. M.: *Tax treaty needs of developing countries*, IFA Congress Seminar Series: UN Draft Model Convention, Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979.

RAMALLO MASSANET, Juan: *Incrementos patrimoniales por operaciones entre no residentes*, Crónica Tributaria Nº 66, 1993.

RAMIREZ GOMEZ, Salvador: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Ed. Civitas, Madrid, 1994.

RAMIREZ GONZALEZ, Francisco: *La imposición sobre sociedades a partir de 1957*, Hacienda Pública Española Nºs. 24-25, 1973.

RAMOS DIAZ, Francisco Javier: *La imposición sobre Sociedades en el periodo 1922-1957*, Hacienda Pública Española Nºs. 24-25, 1973.

RAVENTOS CALVO, Stella: *Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, residentes en la Comunidad Europea*, Revista Técnica Tributaria Nº 20, 1993.

RITTER, Wolfgang: *Requirements of developed countries from double tax treaties with developing countries*, IFA Congress Seminar Series: UN Draft Model Convention, Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979.

RIVAS GARCIA, Jesús Israel y MAGADAN DIAZ, Marta: *Doble imposición: una nota sobre la Sentencia 27 de septiembre de 1991 del Tribunal Supremo*, Impuestos Nº 19, 1993.

- *El Convenio de doble imposición suscrito con Australia*, Impuestos Nº 7, 1994.

RIVAS GARCIA, Jesús Israel: *Coordinación internacional de la imposición directa: una introducción a los convenios de doble imposición*, Impuestos Nº 5, 1994.

RIVIER, Jean-Marc: *La residencia fiscal de las sociedades*, Ponencia General al Congreso de la International Fiscal Association efectuado en Bruselas, en 1987, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXIIa, Premier Suject, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1987.

ROBERTS, Sidney I.: *The agency element of permanent establishment: the OECD commentaries from the civil law view (Part One) y (Part Two)*, Intertax Nos. 9-10, 1993.

ROBLAN, Sociedad de estudios y asesoramiento tributario: *Algunas reflexiones jurídicas sobre el régimen tributario de los no residentes*, Impuestos Nº 6, 1993.

RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan José: *Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF*, Hacienda Pública Española - Cuadernos de Actualidad Nº 2, año III, 1992.

RODRIGUEZ VAZQUEZ, Enrique M.: *Principales novedades del nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido*, Impuestos Nº 5, 1993.

ROMANI BIESCAS, A.: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Madrid, 1975.

ROSENBLOOM, David H.: *Trends in tax treaties between the United States and developing countries*, IFA Congress Seminar Series: UN Draft Model Convention, Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979.

RUIZ ZAPATERO, G.: *El nuevo régimen fiscal de las operaciones de reaseguro exterior*, Impuestos N° 14, 1990.

RUIZ-AYUCAR DE MERLO, Jesús y SUAREZ, Agustín: *El impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes en relación con los tratados y convenios internacionales*, Carta Tributaria - Monografías N° 175, 1993.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Análisis Jurídico del hecho imponible*, Hacienda y Derecho, Tomo IV, IEF, Madrid, 1966.

- *Teoría jurídica de la exención tributaria*, Hacienda y Derecho, Vol. III, IEF, Madrid, 1965.

SAINZ DE VICUÑA Y BARROSO, Antonio: *El ámbito territorial de las normas fiscales*, Estudios de Derecho Tributario, Volumen I, Madrid, 1979.

SANCHEZ GALIANA, José Antonio; PALLARES RODRIGUEZ, Rosario y CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel: *Impuesto sobre Sociedades - Supuestos prácticos comentados. Consultas. Jurisprudencia*, Granada, 1993.

SANCHEZ JIMENEZ, Ma. Angeles: *La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de las empresas comunitarias*, Impuestos N° 22, 1993.

SANCHEZ PINILLA, Federico: *Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Empresa, Madrid, 1989.

- *Sociedades no residentes*, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1982.

SANCHEZ-CORTES Y ALGUACIL-CARRASCO, José María: *Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Sociedades*, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1982.

SANMARTIN FERNANDEZ, Jaime: *Agrupaciones de Interés Económico*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 225-226, 1993.

SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé*, Editions A. Pedone, París, 1985.

SANZ GADEA, Eduardo: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Tomo I, Madrid, 1988.

SASS, Gert: *Harmonization of Corporation Tax Systems in the EC*, EC Tax Review, N° 2, 1993.

SASSEVILLE, Jacques: *The OECD's new 1994 model treaty*, International Tax Review, noviembre, 1993.

SCHELPE, Dirk: *Two New Proposals for a Directive Amending the "Merger" and "Parent-Subsidiary" Directives*, EC Tax Review N° 4, 1993.

SCHOUERI, Luis Eduardo: *The Residence of the Employer in the "183-Day Clause" (Article 15 of the OECD's Model Double Taxation Convention)*, Intertax N°1, 1993.

SEIDL, Thomas y GOLDESTEIN, Aaron: *Czech Republic eliminates to US investiment*, International Tax Review, noviembre, 1993.

SERRA MALLOL, Antonio Jorge: *Las Agrupaciones de Interés Económico: una nueva forma social*, Tecnos, Madrid, 1992.

- *La escisión: una nueva operación societaria*, Tribuna Fiscal N° 39, 1994.

SHANNON, Harry A.: *The general definition of residence under United States income tax treaties*, Intertax Nos. 8-9, 1988.

- *United States income tax treaties: Reference to domestic law for the meaning of undefined terms*, Intertax N° 11, 1989.

SIMON ACOSTA, Eugenio: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito*, Civitas - Revista Española de Derecho Financiero N° 75, 1992.

SKAAR, Arvid A.: *Permanent Establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1991.

SOLER ROCH. M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

SPANG-HANSSEN, Aa.: *Innovations in the taxation of enterprise*, The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31st. Congress of the International Fiscal Association, IFA Congress Seminar Series, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1978.

SPRAGUE, Gary D. y CHESLER, Robin A.: *Comments on the Commentary to Article 12 (Royalties) of the 1992 OECD Model Convention*, Intertax Nos. 6-7, 1993.

SUREDA, José Luis: *El régimen de imposición de las sociedades en España*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Tomo VIII, N° 29, 1958.

TABAKSBLAT, M.: *Harmonization of Corporation Tax in the EC; the Views of a Multinational*, Intertax N° 1, 1993.

THÖMMES, Otmar y KIBLBÖCK, Ingrid: *The Tax Treatment of Non-Resident Taxpayers in the Light of the Most Recent Decision of the European Court of Justice*, EC Tax Review N° 3, 1993.

- *Discrimination against non-resident taxpayers remains on the agenda of the European Court of Justice*, Intertax N° 9, 1993.

- *EC Comission Proposes Amendments to the Merger Directive and the Parent-Subsidiaries Directive*, Intertax N° 11, 1993.

- *European Court of Justice on Discrimination against Non-Resident Taxpayers*, Intertax N° 1, 1993.

- *European Court of Justice to Decide on Tax Discrimination Against Branches*, Intertax N° 6-7, 1993.

- *Tax Discrimination in Europe*, Intertax N° 12, 1993.

TIXIER, G. y GEST, G.: *Droit Fiscal International*, Presses Universitaires de France, París, 1986.

TOBIAS RODRIGUEZ, Carlos: *La reforma del IVA: principales modificaciones de la nueva regulación*, Revista de Actualidad Tributaria N° 144, 1993.

UNITED NATIONS: *International Income Taxation and Developping Countries*, United Nations Centre on Transnational Corporations, Document ST/CTC/56, New York, 1988.

VAN LEINJENHORST, G. J.: *The Allocation of Profits to Permanent Establishments*, Intertax N° 1, 1980.

VAN RAAD, Kees: *Model Income Tax Treaties*, Kluwer, Deventer, 1983.

- *Nondiscrimination in International Tax Law*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1986.

- *The Netherlands model income tax treaty*, Intertax Nos. 8-9, 1988.

VAN THIEL, Servaas: *Planificación fiscal y derecho de establecimiento en Europa. El caso Daily Mail*, Impuestos, Tomo I, 1989.

VAN UNNIK, Dirk y BOUDESTEIJN, Maarten: *The new US-Dutch Tax Treaty and the Treaty of Rome*, EC Tax Review Nº 2, 1993.

VELASCO PLAZA, Joaquín y CASTRO LOBERA, Pilar: *Las operaciones de seguro entre España y EE.UU. y la imputación de gastos a las sucursales y establecimientos permanentes*, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

VIÑUALES, Agustín: *Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países*, Hacienda Pública Española Nº 46, 1977.

VOGEL, Karl: *Double Tax Treaties*, Deventer, 1991.

WIDMER, Max: *Introduction* a The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31st. Congress of the International Fiscal Association, IFA Congress Seminar Series, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1978.

- *Basic differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention*, IFA Congress Seminar Series: UN Draft Model Convention, Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd. Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979.

WITTERDORF, Jens: *Greenland penalizes permanent establishments*, International Tax Review, Junio de 1993.

XAVIER, Alberto: *El problema de las calificaciones en Derecho Tributario Internacional*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nos. 225-226, 1993.

ZANCADA PEINADO, Fermín: *Una revisión del concepto de establecimiento permanente*, Estudios de doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL:
LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES
de Alfredo Gildemeister Ruiz-Huidobro se terminó
de imprimir en el mes de octubre de 1995, en los
talleres gráficos de Editorial e Imprenta DESA S.A.
(Reg. Ind. 16521) General Varela 1577,
Lima 5, Perú.

DE PROXIMA APARICION

HECTOR NOEJOVICH
Los Albores de la Economía Americana.

FRANKLIN PEASE G. Y. -
TEODORO HAMPE M.
Historia del Descubrimiento y Conquista del Perú de Agustín Zárate.

MARIO POLIA MECONI
Los Guayacundos ayahuacas: Una arqueología desconocida.

ROGER RODRIGUEZ ITURRI
Adolescencia, Matrimonio y Familia

ANA VELAZCO LOZADA -
RICARDO LEON
Indice Analítico del Código Civil y Ley de Arbitraje

PURIFICACION ESTEBANEZ
Gramática de la Lengua Latina

MARGARITA GUERRA
La Ocupación de Lima. Vol. II

RICHARD BURGER
La Ocupación Prehistórica de Chavín de Huantar.

FONDO EDITORIAL
Av. Universitaria cuadra 18, San Miguel.
Apartado 1761. Lima-Perú
Tlfs: 462-2540 (anexo 220) y 462-6390